

# VD\_OMNI FI.2007.0049 vom 16. November 2007

VD Tribunal cantonal, 2007-11-16, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2007.0049](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2007.0049)

FR: VD\_OMNI FI.2007.0049 du 16 novembre 2007

IT: VD\_OMNI FI.2007.0049 del 16 novembre 2007

## Regeste

X. \_\_\_\_\_ c/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | La société anonyme immobilière qui comptabilise dans ses charges la pension due par son administrateur à son épouse commet une soustraction fiscale intentionnelle. Compte tenu de la nature manifestement privée de cette charge, la recourante ne pouvait ignorer le caractère inexact de sa déclaration fiscale.

## Erwägungen

### E. 1

Déposé dans le délai de trente jours prévu par les art. 200 de la loi cantonale du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RSV 642.11) et 140 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), le recours est intervenu en temps utile; il répond en outre aux exigences de forme fixées par l'art. 31 de la loi cantonale sur la juridiction et la procédure administratives (LJPA; RSV 173.36). Il y a donc lieu d'entrer en matière sur le fond.

### E. 2

Le litige porte sur les amendes infligées à la recourante pour soustraction fiscale en matière d'impôt fédéral direct et d'impôt cantonal et communal pour les périodes fiscales 1993-1994, 1995 et 1996.

### E. 3

Il convient tout d'abord d'examiner la question de la prescription de la poursuite pénale. a) En matière d'impôt fédéral direct, la LIFD est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1995; elle a abrogé l'arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 sur la perception d'un impôt fédéral direct (AIFD; art. 201 LIFD). Selon la jurisprudence, les dispositions nouvelles sur la prescription pénale sont applicables aux infractions commises avant l'entrée en vigueur et jugées après, à moins que l'ancien droit ne soit plus favorable à l'auteur de l'infraction (ATF 129 IV 49). Les prononcés d'amendes litigieux concernent les périodes fiscale 1993-1994, 1995 et 1996. S'agissant de ces deux dernières périodes qui sont postérieures à l'entrée en vigueur de la LIFD, la loi fédérale est applicable; en ce qui concerne la période 1993-1994, il est en revanche nécessaire de comparer l'effet de l'ancien droit et du nouveau droit pour déterminer le droit le plus favorable. aa) La LIFD règle la question de la prescription de la poursuite pénale à son art. 184, dont la teneur est la suivante: Art. 184 1 La poursuite pénale se prescrit: a. En cas de violation des obligations de procédure par deux ans et en cas de tentative de soustraction d'impôt par quatre ans à compter de la clôture définitive de la procédure au cours de laquelle la violation des obligations de procédure ou la tentative de soustraction a été commise; b. En cas de soustraction d'impôt consommée, par dix ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée ou

l'a été de façon incomplète (...). 2 La prescription est interrompue par tout acte de procédure tendant à la poursuite du contribuable ou de l'une des personnes visées à l'art. 177. L'interruption est opposable tant au contribuable qu'à ces autres personnes. Un nouveau délai commence à courir à chaque interruption; la prescription ne peut toutefois être prolongée de plus de la moitié de sa durée initiale. ab) L'AIFD traite la question à son art. 134. Cette disposition prévoit que le droit d'engager la procédure en soustraction s'éteint cinq ans après la période de taxation en question. Selon la jurisprudence, cette disposition ne doit pas être considérée comme une règle sur la prescription absolue de l'action pénale; elle doit plutôt être mise en relation avec les règles concernant les rappels d'impôt fiscaux, qui s'appliquent à l'ouverture des procédures dans des délais déterminés. Le délai de cinq ans est ainsi un délai de péremption ne pouvant être prolongé mais qui est sauvegardé par l'ouverture de la procédure en soustraction (ATF du 12 avril 1985 publié aux Archives 54, 578 et traduit à la RDAF 1987, 265). Ainsi, l'arrêté fédéral ne comporte aucun délai de prescription absolue de la procédure en soustraction. Le Tribunal fédéral a considéré qu'il s'agissait d'une lacune qu'il convenait de combler par le juge, comme s'il agissait en qualité de législateur, par l'application des principes généraux du droit (ATF 112 Ia 263 consid. 5). Il a relevé que la nouvelle loi sur l'impôt fédéral direct prévoit pour la soustraction d'impôt consommée un délai de prescription de dix ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée ou l'a été de façon incomplète (art. 184 al. 1 let. b LIFD) et que ce délai est interrompu par tout acte de procédure tendant à la poursuite de l'infraction, mais qu'il ne peut être prolongé de plus de la moitié de sa durée initiale (art. 184 al. 2 LIFD). La soustraction d'impôt se prescrit ainsi par quinze ans après la fin de la période fiscale en question. Cette réglementation étant identique à celle prévue par la législation fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes, le Tribunal fédéral a estimé que le législateur se serait prononcé pour une solution semblable s'il avait voulu régler la prescription de la poursuite de l'action pénale dans l'arrêté fédéral. Ainsi, pour combler la lacune de l'arrêté fédéral de 1940 sur la prescription absolue de l'action pénale, il convient de retenir le délai de quinze ans prévu à l'art. 185 al. 1 let. b et al. 2 LIFD pour l'impôt fédéral direct (ATF 119 Ib 311, spécialement 320, 323 consid. 4, aussi publié aux Archives 63, 307 et traduit à la RDAF 1995, 118). ac) En résumé, le délai de prescription absolue de quinze ans s'applique dans tous les cas; l'art. 134 AIFD prévoit en revanche un délai de prescription relative de cinq ans plus favorable que le délai de dix ans du nouveau droit. On appliquera en conséquence les dispositions sur la prescription de l'AIFD à la période 1993-1994. ad) En l'espèce, les faits marquant de l'instruction se présentent de la manière suivante: le 21 janvier 1998, l'ACI a avisé la recourante de l'ouverture d'une procédure en soustraction fiscale à son encontre. Le 26 février 1999, elle a notifié à la recourante un avis de prochaine clôture de la procédure, portant sur diverses reprises relatives aux périodes considérées. Le 28 juin 1999, elle a procédé à des rappels d'impôt et prononcé des amendes. Elle a rendu sa décision sur réclamation le 9 octobre 2001, décision annulée - après diverses mesures d'instruction - par l'arrêt partiel du 7 juin 2006 du Tribunal administratif. Suite à cet arrêt, l'ACI a rendu le 5 juillet 2006 de nouvelles décisions de taxations (rappels d'impôt) et prononcé les amendes qui font l'objet du présent recours. Pour la période 1993-1994, le délai de cinq ans pour engager la procédure, fixé par l'art. 134 AIFD a été respecté par l'envoi de l'avis d'ouverture d'enquête du 21 janvier 1998 et par la suite régulièrement interrompu; le délai de la prescription absolue de quinze ans qui a commencé à courir le 1<sup>er</sup> janvier 1995 sera échu le 31 décembre 2009. Pour la période 1995, le délai de dix ans fixé par l'art. 184 al. 1 let. b LIFD a été respecté par l'envoi

du même avis d'ouverture d'enquête le 21 janvier 1998. Le délai de la prescription absolue vient à échéance le 31 décembre 2010. Pour la période 1996, le délai de quatre ans fixé par l'art. 184 al. 1 let. a LIFD a commencé à courir dès l'entrée en force de la décision de taxation du 5 juillet 2006; il n'est ainsi pas venu à échéance. b) En matière d'impôt cantonal et communal, la LI est entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2001; elle a abrogé la loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (aLI). Les prononcés d'amendes litigieux se rapportent tous à des périodes fiscales antérieures à l'entrée en vigueur de la LI. Il convient dès lors de comparer à nouveau l'effet de l'ancien droit et du nouveau droit pour déterminer le droit applicable. ba) La LI règle la question de la prescription de la procédure pénale à son art. 254, dont la teneur est la suivante: Art. 254 - Prescription de la poursuite pénale 1 La poursuite pénale se prescrit: a. en cas de violation des obligations de procédure par deux ans et en cas de tentative de soustraction d'impôt par quatre ans à compter de la clôture définitive de la procédure au cours de laquelle la violation des obligations de procédure ou la tentative de soustraction a été commise; b. en cas de soustraction d'impôt consommée, par dix ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée ou l'a été de façon incomplète (...). 2 La prescription est interrompue par tout acte de procédure tendant à la poursuite du contribuable ou de l'une des personnes visées à l'art. 244. L'interruption est opposable tant au contribuable qu'à ces autres personnes. Un nouveau délai commence à courir à chaque interruption; la prescription ne peut toutefois être prolongée de plus de la moitié de sa durée initiale. bb) Sous l'empire de l'ancien droit, l'art. 133 aLI prévoit que la contravention est prescrite quatre ans après la période de taxation, la prescription pouvant toutefois être interrompue par tout avis informant le contribuable d'une enquête en cours (al. 1), sauf si aucune suite ne lui est donnée dans le délai d'une année. Selon la jurisprudence, l'art. 133 al. 2 aLI doit être interprété en ce sens que l'avis interruptif de la prescription doit être validé par une opération d'instruction dans le délai d'une année (arrêts FI.1996.0057 du 5 novembre 1996; FI.1996.0088 du 17 juin 1997). L'art. 133 aLI ne prévoit aucun délai de prescription absolue. Selon la jurisprudence, l'art. 98a al. 4 aLI qui prévoit un délai de prescription absolue de douze ans est applicable à la contravention (arrêts FI.1998.0009 du 14 décembre 2000 consid. 2; FI.1996.0088 du 17 juin 1997; FI.1996.0070 du 24 août 1999). bc) En résumé, l'art. 133 aLI qui prévoit des délais plus courts que la nouvelle loi (quatre ans au lieu de dix et douze ans au lieu de quinze) se révèle plus favorable au contribuable; elle s'appliquera donc à toutes les périodes litigieuses. bd) En l'espèce, comme l'a relevé l'autorité intimée dans ses déterminations, l'amende prononcée pour la période fiscale 1993-1994 est prescrite depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2007; elle sera en conséquence annulée. En revanche, la poursuite pénale n'est pas prescrite pour les autres périodes litigieuses.

#### **E. 4**

Il convient dès lors d'examiner si la recourante a commis - respectivement tenté de commettre - une soustraction fiscale, ce qu'elle conteste. a) En droit fédéral, la soustraction fiscale est réalisée lorsqu'une taxation n'a pas été effectuée ou est demeurée insuffisante, parce qu'un contribuable a violé de manière fautive l'obligation qui lui est imposée par la loi de collaborer à la taxation et de renseigner l'autorité fiscale de manière exacte et complète sur tous les éléments nécessaires à une taxation correcte (Arch. 52, p. 454; 54, p. 660; 56, p. 345). La tentative de soustraction est réalisée dans les mêmes conditions, mais elle suppose que la taxation insuffisante ne soit pas encore entrée en force au moment de l'intervention du fisc. La réalisation des éléments objectifs de la soustraction fiscale suppose, d'une part, que les montants non déclarés constituent des éléments imposables, et d'autre part, que ces

montants soient entrés dans la sphère de disposition du contribuable. Ainsi, selon le Tribunal fédéral, l'état de fait de la soustraction fiscale est notamment réalisé lorsqu'une société comptabilise comme frais généraux des dépenses privées de son actionnaire, alors qu'elle sait qu'une telle manière d'agir est illicite; il suffit que la société ait eu pour but d'obtenir une taxation insuffisante (ATF du 22 novembre 1992, Arch. 63, p. 208). La condition subjective de la soustraction est réalisée lorsque le contribuable a agi de manière fautive, soit intentionnellement, soit par négligence. Contrairement à la soustraction consommée qui est déjà punissable lorsqu'elle est commise par négligence, la tentative de soustraction ne peut être punie que si elle est intentionnelle (RDAF 1987 p. 15; ATF 100 Ib 480, consid. 2; Arch. 54, p. 662; 44, p. 55; ATF 85 I 259). L'intention suppose la conscience et la volonté du contribuable de donner des informations incorrectes et d'en accepter les conséquences et une déclaration d'impôt inexacte (cf. Sieber, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bâle 1997, n.6 ad art. 176 LIFD). Le dol éventuel (qui a lieu lorsque l'auteur accepte le résultat envisagé comme possible pour le cas où il se produirait, s'en accomode ou en accepte les conséquences) et l'intention sont mis sur un pied d'égalité. Selon la jurisprudence, la preuve d'un comportement intentionnel doit être considérée comme apportée lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les informations qu'il a données étaient inexacts ou incomplètes, de sorte qu'il y ait lieu de considérer que le contribuable avait l'intention de tromper les autorités fiscales et d'obtenir une taxation moins élevée (intention) ou du moins en avait accepté les conséquences (dol éventuel ; cf. ATF 114 Ib 27, consid. 3a p. 29 ; Archives 63 p. 208, consid. 3 p. 216). Il y a dol éventuel lorsque l'auteur a envisagé la survenance du résultat comme tellement probable que son comportement ne peut s'interpréter que comme l'acceptation de ce résultat (ATF 109 IV 137, consid. 2b p. 140). C'est en particulier le cas lorsque le contribuable ne se soucie nullement de savoir si les renseignements qu'il a fournis sont corrects (cf. Sieber, op. cit., n. 30 ad art. 175 LIFD). D'après la jurisprudence, il suffit, pour admettre le dol éventuel en rapport avec la déclaration incorrecte de dépenses privées ou de prestations appréciables en argent, que le contribuable ne se soit pas soucié de la comptabilité, respectivement de sa déclaration d'impôt (cf. ATF non publié du 3 novembre 2000, consid. 3c/cc, arrêt 2A.187/2000). Les contribuables ne peuvent s'exonérer de leur responsabilité de remplir une déclaration de revenu complète sous prétexte qu'ils transfèrent à un tiers (par ex. une fiduciaire) sans instructions claires ni contrôle quelconque, la tenue de la comptabilité et la charge de remplir leur déclaration d'impôt. La négligence est définie par l'art. 12 al. 3 CP (correspondant à l'ancien art. 18 al. 3). Ainsi, un contribuable commet une infraction par négligence lorsque, par une imprévoyance coupable, il agit sans se rendre compte ou sans tenir compte des conséquences de son acte. L'imprévoyance est coupable quant l'auteur de l'acte n'a pas usé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle. Selon la jurisprudence, il faut poser des exigences sévères quant à la prévoyance requise: si un contribuable a des doutes sur ses droits et ses obligations, il doit faire en sorte de les lever ou, du moins, en informer l'autorité fiscale (StE 1989 B 101.9 n° 6, et références citées). b) En droit cantonal, les conditions de la soustraction sont les mêmes, l'ancienne LI n'opérant toutefois pas de distinction entre la soustraction consommée et la tentative de soustraction suivant l'entrée en force ou non de la taxation. Ainsi, l'art. 128 aLI consacrait uniquement une infraction de mise en danger qui est achevée lorsque le contribuable a accompli tous les actes nécessaires à la soustraction, même si les irrégularités commises n'ont pas abouti à une taxation définitive au préjudice de l'Etat. La loi du 4 juillet

2000 sur les impôts directs cantonaux, entrée en vigueur le 1er janvier 2001, consacre à ses art. 242 et 243 une solution calquée sur les dispositions correspondantes du droit fédéral, les art. 175 et 176 LIFD. En particulier, la nouvelle loi introduit la notion de tentative de soustraction (art. 243 LI), qui requiert - comme en droit fédéral - une intention (BGC, mai 2000, p. 852). c) En l'occurrence, l'ACI a considéré que les reprises portant sur les périodes fiscales 1993-1994 et 1995 - qui avaient fait l'objet de taxations entrées en force - résultaient d'une soustraction consommée, alors que celles qui portaient sur la période fiscale 1996 relevaient de la tentative de soustraction (dès lors que les taxations relatives à cette période fiscale n'étaient pas entrées en force au moment de la poursuite de la soustraction). d) Dans la procédure d'amende, il incombe à l'autorité de taxation de prouver que l'imposition est incomplète (ATF 2P.215/2002 du 7 avril 2003, consid. 4; ATF du 8 février 1991, in : RDAF 1993 p. 32); à défaut de preuve matérielle, un faisceau d'indices concordants peut suffire (ATF 2P.215/2002 précité, consid. 4.2). La preuve d'un comportement intentionnel doit être considérée comme apportée, en matière de soustraction fiscale, lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les informations qu'il a données étaient incorrectes ou incomplètes. Si l'intention est établie, il faut présumer que le contribuable a délibérément voulu tromper les autorités fiscales, ou du moins, qu'il a agi par dol éventuel, afin d'obtenir une taxation moins élevée; cette présomption ne se laisse pas facilement renverser, car l'on peine à imaginer quel autre motif pourrait conduire le contribuable à fournir au fisc des informations qu'il sait inexacts ou incomplètes (cf. ATF 114 Ib 27 consid. 3a p. 29/30; 2A.351/2002 du

## E. 5

On reprend ci-dessous les éléments de revenus non déclarés ou erronés considérés par l'autorité intimée comme soustraits afin de déterminer s'il relèvent effectivement de la soustraction - respectivement de la tentative de soustraction. a) reprise 1.01 "loyers insuffisants" Lors du contrôle des comptes de la société, l'ACI a constaté que la recourante n'avait perçu pour le duplex de 6 pièces et demie qu'elle loue à B. \_\_\_\_\_ qu'un loyer de 493 fr. par mois (soit 5'920 fr. par année) de 1991 à 1994 puis aucun loyer à partir de 1995. Considérant que la recourante aurait raisonnablement pu facturer à un tiers un loyer de 2'500 fr. par mois pour l'appartement litigieux, l'ACI a repris un montant de 144'280 fr. (165'000 fr. ./ 20'720 fr.). De ce montant, elle a déduit 6'000 fr. par année pour tenir compte du fait que B. \_\_\_\_\_ procédait lui-même aux travaux de conciergerie de l'immeuble, ramenant ainsi la reprise "loyers insuffisants" à un montant de 111'280 fr. Par arrêt partiel du 7 juin 2006, le Tribunal administratif a confirmé le caractère insuffisant des loyers payés par B. \_\_\_\_\_; il a toutefois estimé à 1'700 fr. par mois - au lieu de 2'500 fr. - le loyer que la recourante aurait raisonnablement pu facturer à un tiers. Suite à cet arrêt, l'ACI a rendu de nouvelles décisions, en arrêtant la reprise "loyers insuffisants" à 58'480 fr. au lieu de 111'280 fr. La recourante se prévaut de sa bonne foi, en soutenant qu'elle n'a jamais cherché à tromper l'autorité fiscale. Dans son arrêt partiel du 7 juin 2006, le Tribunal administratif a tenu pour établi que la recourante n'avait perçu de son administrateur qu'un loyer de 493 fr. par mois de 1991 à 1994 et aucun loyer dès 1995; il a en effet écarté les allégués de la recourante selon lesquels la société C. \_\_\_\_\_ se serait acquittée de loyers pour l'appartement occupé par B. \_\_\_\_\_ (cf. consid. 4 de l'arrêt). Il n'y a pas lieu de revenir sur ces points. Pour les années 1995 et 1996 - années durant lesquels aucun loyer n'a été versé par B. \_\_\_\_\_ -, l'absence de bonne foi de la recourante est incontestable. Pour les années 1991 à 1994, la recourante ne pouvait ignorer qu'un loyer de 493 fr. par mois (sans prendre en compte la rémunération des travaux de conciergerie) était manifestement

insuffisant pour un duplex de 159 m<sup>2</sup>, à proximité du centre-ville, comprenant notamment cinq chambres, un hall séjour avec cheminée, ainsi qu'un accès sur un jardin; la disproportion entre les prestations apparaît ici d'autant plus reconnaissable que la recourante facturait au locataire de l'appartement de quatre pièces et demie un loyer de 1'400 fr. (soit 900 fr. de plus que pour le duplex) pour un appartement sensiblement plus petit (96 m<sup>2</sup> pour 159 m<sup>2</sup>) sis dans le même immeuble. La soustraction intentionnelle doit en conséquence être retenue pour l'ensemble des périodes en cause. b) reprise 1.02 "pension M. B." L'ACI a repris un montant de 800 fr., au motif que la recourante avait comptabilisé dans ses charges la pension due par B. \_\_\_\_\_ à son épouse. Compte tenu de la nature manifestement privée de cette charge, la recourante ne pouvait ignorer le caractère inexact de sa déclaration. La qualification de soustraction intentionnelle doit dès lors être ici encore retenue. L'argument de la recourante selon lequel l'autorité fiscale n'aurait subi aucune perte, dès lors que M. B. aurait toujours déclaré les pensions reçues, est sans pertinence. En effet, comme l'a relevé l'autorité intimée, la comptabilisation dans les comptes de la société d'une charge privée de l'administrateur a pour effet de réduire le bénéfice imposable de la société et par voie de conséquence l'impôt dû.

## **E. 6**

Il reste à examiner le montant des amendes prononcées. a) Il convient toutefois au préalable de déterminer le droit applicable pour la fixation des amendes. Selon la jurisprudence du Tribunal administratif, lorsqu'un contribuable a commis une infraction fiscale sous l'empire de l'ancienne loi et qu'il est jugé après l'entrée en vigueur de la nouvelle loi, il faut appliquer la loi la plus favorable, selon la règle de la *lex mitior* qui vaut en droit pénal (arrêts FI.1999.0016 et FI.1999.0020 du 19 décembre 2000, ainsi que les références citées). aa) En matière d'impôt fédéral direct, le Tribunal administratif a déjà eu l'occasion de juger qu'en matière de soustraction consommée, l'art. 175 LIFD est plus favorable que l'art. 129 AIFD (cf. arrêt FI.1996.0105 du 22 mars 2006, ainsi que les références citées). En revanche, en matière de tentative de soustraction, il a considéré que l'art. 131 al. 2 AIFD pouvait dans certains cas être plus favorable que l'art. 176 al. 2 LIFD, puisqu'il prévoyait un plafond à 20'000 fr. (cf. arrêt FI.1994.0106 du 5 octobre 1995). En l'occurrence, la question de la *lex mitior* ne se pose que pour la période fiscale 1993-1994, dès lors que les autres périodes litigieuses sont postérieures à l'entrée en vigueur de la LIFD. L'amende prononcée pour la période fiscale 1993-1994 sanctionne une soustraction consommée. Dans de tels cas, comme on l'a vu précédemment, l'art. 175 LIFD est plus favorable; il sera donc applicable à cette période, comme d'ailleurs à la suivante. En revanche, l'art. 176 al.2 LIFD s'applique à la période 1996. ab) En matière d'impôt cantonal et communal, le Tribunal administratif a déjà eu l'occasion de juger qu'en matière de soustraction consommée, l'art. 242 al. 4 LI était plus favorable que l'art. 128 al. 2 let. b aLI qui prévoyait un plafond de l'amende beaucoup plus élevé (cinq fois le montant de l'impôt soustrait au lieu de trois fois; cf. arrêt FI.2005.0191 du 12 juillet 2006). En revanche, en matière de tentative de soustraction, il a considéré que l'art. 128 al. 2 let. a aLI était plus favorable que l'art. 243 LI, puisqu'il prévoyait que la soustraction était réprimée par une majoration de 10% des éléments soustraits lorsqu'elle était constatée avant la fin de la période de taxation (cf. arrêt FI.2006.0065 du 29 novembre 2006). En l'occurrence, les amendes pour les périodes 1993-1994 et 1995 sanctionnent une soustraction consommée; les dispositions de la LI qui comme on l'a vu sont moins rigoureuses pour le contribuable s'appliqueront. En revanche, l'amende pour la période 1996 sanctionne une tentative de soustraction; l'art. 128 al. 2 let. a aLI qui est plus favorable que l'art. 243 LI s'appliquera. b) Les dispositions générales du CP

relatives à la quotité de la peine sont applicables en matière de soustraction d'impôt au sens de la LIFD et du droit harmonisé. Selon l'art. 47 CP (correspondant à l'ancien art. 63), la peine est fixée d'après la culpabilité de l'auteur, en tenant compte de ses antécédents, de sa situation personnelle ainsi que de l'effet de la peine sur son avenir. Le montant de l'amende est ainsi déterminé d'après la situation de l'auteur, de façon à ce que la perte à subir constitue une peine correspondant à sa culpabilité. Pour apprécier la situation de l'auteur, le juge tiendra compte notamment du revenu et du capital, de l'état civil et des charges de famille, de sa profession et du gain qu'elle lui procure, de son âge et de son état de santé (cf. art. 34 CP, correspondant à l'ancien art. 48); il convient notamment d'éviter que l'amende frappe plus durement celui qui est économiquement faible que celui qui est économiquement fort (ATF 114 Ib 27 consid. 4a p. 30/31; 2P.237/2001 du 6 mars 2002, consid. 6.1, et les arrêts cités; arrêts FI.1993.0126 du 17 juillet 2000, consid. 2b; FI.1993.0103 du 1<sup>er</sup> novembre 1999, consid. 8c; FI.1997.0158 du 2 juillet 1998, consid. 2b; cf. également la circulaire n°21 de l'Administration fédérale des contributions, relative au rappel d'impôt et au droit fiscal pénal selon la LIFD, reproduite in: Archives 64 p. 539ss, ch. 2.4). La peine "ordinaire" - qui correspond au montant de l'impôt soustrait - est généralement prononcée lorsque l'acte punissable a été commis intentionnellement, en l'absence de circonstances aggravantes ou de circonstances atténuantes (cf. Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Art. 1-82 / Art. 83-222, édité par Martin Zweifel et Peter Athanas, Bâle/Genève/Munich 2000, Sieber, n. 45 ad art. 175 LIFD). Par faute grave, il faut comprendre entre autres la récidive de même que l'attitude continuellement récalcitrante du contribuable vis-à-vis des autorités fiscales. Il y a également circonstance aggravante lorsque le contribuable dispose de connaissances fiscales particulières (cf. Circulaire AFC n° 21 du 7.4.1995 ; RDAF 1996, 32). Quant à la faute légère, elle peut exister dans les cas de circonstances atténuantes mentionnées à l'art. 48 CP (correspondant à l'ancien art. 64). L'attitude coopérative du contribuable lors de l'établissement des faits doit être appréciée sous l'angle d'une atténuation de la faute (cf. Agner/Digeronimo/Neuhaus/Steinmann, op.cit., p. 374 ch. 2.4).

c) En l'espèce, pour ce qui a trait aux impôts cantonaux et communaux, l'ACI a retenu un coefficient de 77.6% pour la période fiscale 1995 (taux calculé sur une moyenne des compléments d'impôt établis selon les règles des systèmes *praenumerando* et *postnumerando*) et a majoré de 10% les éléments soustraits en application de l'art. 128 al. 2 let. a aLI pour la période fiscale 1996. Pour ce qui est de l'impôt fédéral direct, l'ACIFD a retenu un coefficient de 57.3% pour la période fiscale 1993-1994, de 77.8% pour la période fiscale 1995 et, s'agissant d'une tentative, de 45.8% pour la période fiscale 1996 (taux calculé sur un complément d'impôt ramené à 2'256 fr. 55 pour tenir compte de l'abandon de la qualification de soustraction sur la reprise 1.03). Les montants des amendes arrêtées sur la base des coefficients ci-dessus ont en outre arrondis à la centaine inférieure. L'autorité intimée a tenu compte à juste titre - comme circonstances atténuantes - de la bonne collaboration des organes de la recourante, de son absence d'antécédents, de sa situation précaire et des sanctions qui allaient être infligées aux actionnaires et - comme circonstance aggravante - du montant relativement important des avantages octroyés à l'administrateur de la société (59'280 fr.). Au regard de ces éléments, le tribunal estime que les coefficients réduits retenus par l'intimée tant pour l'impôt cantonal et communal que pour l'impôt fédéral direct sont proportionnés à la faute commise et tiennent équitablement compte des circonstances atténuantes évoquées plus haut. Il y a donc lieu de confirmer les amendes prononcées, sous une réserve en matière d'impôt cantonal et communal admise par

l'intimée: l'amende portant sur la période fiscale 1993-1994 sera annulée pour cause de prescription.

**E. 7**

Il résulte des considérants qui précèdent que le recours doit être admis partiellement et la décision attaquée réformée, en ce sens que l'amende prononcée en matière d'impôt cantonal et communal pour la période fiscale 1993-1994 est annulée. La recourante, qui succombe sur l'essentiel, supportera les frais de justice. Elle n'aura par ailleurs pas droit à l'allocation de dépens.

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.