

VD_OMNI FI.2007.0137 vom 9. Juli 2008

VD Tribunal cantonal, 2008-07-09, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2007.0137

FR: VD_OMNI FI.2007.0137 du 9 juillet 2008

IT: VD_OMNI FI.2007.0137 del 9 luglio 2008

Regeste

X c/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Le recourant a déduit de ses revenus imposables les cotisations qu'il a versées (part employé) à la caisse de prévoyance professionnelle de son ancien employeur. De son côté, la société qui emploie le recourant a déduit de ses bénéfices imposables ces mêmes cotisations (part employeur). Cela étant, cette caisse de prévoyance professionnelle diffère de celle à laquelle sont affiliées les autres personnes travaillant pour le compte de l'employeur du recourant. Or, les dispositions légales en matière de prévoyance professionnelle obligent l'indépendant qui veut participer au deuxième pilier à s'assurer à l'institution de prévoyance en faveur de son personnel, à celle de son association professionnelle ou, à défaut, à l'institution supplétive. Dans le cadre d'une affaire connexe, il a été jugé que la société employeur du recourant avait procédé à une distribution dissimulée de bénéfices. La reprise décidée par l'autorité fiscale sur le bénéfice imposable a dès lors été confirmée. Par conséquent, la reprise doit également s'effectuer sur la part employé que le contribuable a injustement déduite de son salaire. Partant, les reprises opérées par l'autorité intimée doivent être confirmées en l'espèce. Pour les périodes fiscales qui ont fait l'objet d'une procédure de taxation définitive et exécutoire (1995-1996 et 1997-1998), la reprise est soumise aux conditions du rappel, lequel est notifié à l'issue d'une procédure de révision qui suppose l'existence de faits nouveaux. In casu, la déduction n'est pas constitutive d'une soustraction. Cependant, l'état des pièces en possession de l'autorité intimée au moment de la taxation ne permettait pas de relever cette affiliation. Cet élément nouveau permet dès lors les rappels litigieux.

Erwägungen

E. 1

a) Conformément à l'art. 199 al. 1 de la loi sur les impôts directs cantonaux (ci-après LI ; RSV 642.11), la CDAP, qui a remplacé le Tribunal administratif, est compétente pour connaître des recours contre des décisions sur réclamation prises par l'ACI. Elle est également compétente pour statuer sur les recours interjetés contre des décisions sur réclamation prises en application de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (ci-après LIFD ; RS 642.11), en vertu de l'art. 140 LIFD et de l'art. 3 de l'arrêté d'application dans le Canton de Vaud de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (RSV 658.11.1). b) Déposé dans le délai de 30 jours prescrit par les art. 200 LI, 134 al. 2 aLI et 140 LIFD, le recours est recevable en la forme. c) A l'instar de l'ACI, et comme la jurisprudence lui permet de le faire, la Cour tranchera les recours aussi bien pour ce qui concerne l'impôt cantonal et communal, d'une part, que l'impôt fédéral direct, d'autre part (ATF 131 II 553 consid. 4.2 p. 559; 130 II 509 consid. 8.3 p. 511).

E. 2

Dans son recours, M. X. _____ ne conteste pas les amendes. Il ne fait valoir aucun argument contre les amendes infligées pour soustraction fiscale. Il ne conteste pas l'appréciation de la faute ni le montant des amendes fixées. Il ne dit ainsi pas quelle modification devrait être apportée à la décision attaquée sur ce point, les raisons qui justifieraient de telles modifications et n'apporte aucun élément qui n'aurait pas été déjà pris en compte par l'autorité intimée. Faute de contestation et de motivation sur ce point, le recours ne porte que sur les rappels et reprises d'impôt. Le litige porte donc exclusivement sur les taxations définitives et les rappels d'impôts des périodes fiscales 1995-1996 à 2001-2002 en matière d'impôt cantonal et communal ainsi qu'en matière d'impôt fédéral direct. Toutefois, l'amende étant directement liée au montant de la reprise ou du rappel, la Cour ordonnera, le cas échéant, à l'ACI d'adapter les amendes aux nouveaux rappels et taxations définitives, dans l'hypothèse où ceux-ci devaient être annulés. a) En tant qu'il protège le droit de l'accusé de ne pas s'incriminer lui-même (selon l'adage «nemo tenetur se ipsum accusare vel procedere»), l'art. 6 CEDH s'applique à la procédure fiscale de caractère pénal; en revanche, le contentieux qui se rapporte à la taxation fiscale n'entre pas dans le champ d'application de cette disposition; partant, la maxime précitée ne vaut pas dans ce domaine (arrêts de la Cour européenne des droits de l'homme Ferrazzini c. Italie du 12 juillet 2001, Recueil 2001-VII p. 327, par. 29, et J.B. c. Suisse du 3 mai 2001, Recueil 2001-III p. 455 ; ATF 132 I 140 consid. 2.1 p. 145/146; 121 II 257 consid. 4b p. 264, et les références citées; ATF 2P.34 et 2A.67/2004 du 17 février 2005, consid. 4.2). Afin d'éviter que les renseignements obtenus dans la procédure de taxation à laquelle le contribuable a le devoir de collaborer ne soient utilisés pour les besoins de la procédure pénale dans laquelle l'accusé a le droit de se taire, le Tribunal statuait en deux étapes: il rendait un arrêt partiel sur la taxation, avant de se prononcer, par un arrêt séparé, sur les amendes (cf. arrêts FI.2005.0191, consid. 2; FI.2005.0206 du 12 juin 2006, consid. 1; FI.2004.0038 du 18 avril 2006, consid. 1a; FI.2005.0003 du 21 juin 2005). Le 17 juillet 2006, la Chambre fiscale du Tribunal administratif a estimé que, pour des motifs liés à l'économie de la procédure, il convenait toutefois de laisser au contribuable le choix d'opter soit pour une procédure unifiée (dans laquelle le Tribunal, dans la même composition, statue à la fois sur la taxation et les amendes), soit pour une procédure séparée. b) En l'espèce toutefois, le recours ne porte que sur les reprises effectuées par l'ACI sur les revenus et la fortune déclarés du recourant. L'affaire n'a dès lors pas à être traitée en deux étapes, soit un arrêt partiel sur la taxation, puis une procédure séparée sur les amendes, comme le prévoit une jurisprudence constante afin d'éviter que les renseignements obtenus du contribuable dans la procédure de taxation - à laquelle il a le devoir de collaborer - soient utilisés pour les besoins de la procédure pénale dans laquelle l'accusé dispose du droit de se taire (arrêts FI.2005.0003 du 21 juin 2005 et FI.2005.0206; arrêt du Tribunal fédéral 2A.67/2004 & 2P.34/2004 du 17 février 2005, consid. 4.2., Cour CEDH, arrêt J.B. c. Suisse du 3 mai 2001, in RDAF 2001 II 1, cons. 64 et ss). In casu, le recourant a confirmé à l'audience accepter le principe d'une procédure unifiée.

E. 2.20

Reprise de la part employé Dans ses déclarations d'impôt 1995-1996 à 2001-2002, M. X. _____ a déclaré son salaire net, tel que mentionné sur son certificat de salaire, soit après déduction de la part employé versée à la caisse de prévoyance de son ancien employeur (Caisse de prévoyance J. _____). Confirmant la position de l'ACI, le Tribunal de céans a jugé que l'administrateur d'une société ne peut déduire dans les comptes de la société les cotisations versées à sa propre caisse de prévoyance, différentes de

celle de son personnel ou des membres de son association professionnelle. De tels versements constituent bien une distribution dissimulée de bénéfice au sens de l'art. 58 let. b qui doivent également être imposés auprès de l'actionnaire sur la base des art. 20 al. 1 let. c LIFD et 20 al. 1 let. e aLI. La reprise opérée sur les versements à des institutions de prévoyance doit toutefois également s'effectuer sur la part employé que le contribuable a injustement déduite de son salaire. La déduction doit être ramenée à la part que le contribuable aurait payée à la Fondation K. _____ à laquelle il aurait pu s'affilier. La part supplémentaire ne doit pas être portée en déduction de son salaire, ce qui justifie les reprises opérées par l'ACI. A l'inverse des reprises traitées en amont, cette déduction n'est pas constitutive d'une soustraction. Cette qualification n'a d'ailleurs pas été retenue par l'ACI. La question se pose donc de savoir si des éléments nouveaux permettraient à l'autorité fiscale de procéder à un rappel d'impôt pour les périodes fiscales ayant fait l'objet d'une taxation définitive. Il ressort du dossier que l'état des pièces au moment de la taxation ne permettait pas de relever l'affiliation de M. X. _____ à une caisse de prévoyance différente de celle de son personnel. Les moyens de preuve qui certes existaient au moment de la taxation déjà, ne sont parvenus à la connaissance de l'autorité fiscale qu'après l'entrée en force de la taxation (Yersin / Noël, ad art. 151 no 9). Les rappels opérés auprès de l'actionnaire sur les versements à la Caisse de prévoyance de L. _____ sont donc justifiés et confirmés.

E. 3

La première question qui se pose dans ce litige est celle de la prescription, qui selon le Tribunal fédéral doit être examinée d'office (ATF 106 Ib 364 ; Yersin / Noël, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Lausanne 2007, ad art. 120, no 22). Deux types de prescription distinctes entrent en considération dans la présente affaire : la prescription du droit de taxer que nous étudierons aux considérants 3.a et 3.b et la prescription de la poursuite pénale qui s'applique aux amendes et que nous étudierons aux considérants 3.c et 3.d. a) Prescription du droit de taxer : aa) En matière d'impôt fédéral direct, la LIFD est entrée en vigueur le 1^{er} 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). In casu les rappels d'impôt et les reprises concernent les périodes fiscales postérieures à l'entrée en vigueur de la LIFD ; La LIFD est donc applicable en ce qui concerne la prescription du droit de taxer. L'art. 120 LIFD détermine la prescription du droit de taxer qui est de 5 ans à compter de la fin de la période fiscale. Il faut toutefois réserver le cas du rappel d'impôt : lorsque les moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète, ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière peut introduire une procédure de rappel d'impôt dans un délai de dix ans après la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée alors qu'elle aurait dû l'être ou pour laquelle la taxation entrée en force était incomplète (art. 151 et 152). A l'instar du droit de taxer, le droit de procéder au rappel de l'impôt s'éteint quinze ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte. Ainsi les prescriptions absolues du droit de taxer et du droit de procéder au rappel sont identiques. En l'occurrence, pour les périodes fiscales 1995-1996 à 1999-2000, l'ACI avait notifié au recourant des décisions définitives de taxation, avant d'ouvrir après coup une procédure pour soustraction fiscale. En revanche, la taxation 2001-2002 était encore provisoire au moment où l'ACI a notifié les reprises à M. X. _____. En l'espèce, l'ACI a notifié au contribuable un avis d'ouverture d'une

enquête pour soustraction fiscale le 15 novembre 2000. Le délai de 10 ans prévu pour le rappel à l'art. 120 LIFD a donc été respecté pour l'ensemble des taxations litigieuses qui ont fait l'objet d'une taxation définitive. La prescription absolue du droit de taxer ne sera atteinte, pour la période fiscale la plus ancienne (1995-1996) qu'à fin 2011. Aucun des rappels d'impôt concernant M. X. _____ n'est donc atteint par la prescription en matière d'impôt fédéral direct. ab) En matière d'impôt cantonal et communal, la LI est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001; elle a abrogé la loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (aLI). Les rappels d'impôt et les reprises se rapportent tous à des périodes fiscales antérieures à l'entrée en vigueur de la LI. Se pose donc la question de savoir si l'on applique les anciennes ou les nouvelles dispositions de prescription du droit de taxer aux périodes litigieuses. Dans sa jurisprudence, le Tribunal fédéral a considéré que la prescription du droit de taxer et du droit de percevoir l'impôt était une institution de droit matériel, même si, d'un point de vue systématique, elle était classée dans le chapitre de la procédure. Il en a conclu que les règles concernant la prescription sont celles du droit en vigueur au moment de la naissance de la créance d'impôt (RDAF 2000 II 212 ; arrêt 2P.411/1998 et 2A.568/1998, du 23 novembre 2001 ; RDAF 2002 II 89 ; RDAF 2003 II 497, 499). Ce sont donc les anciennes dispositions topiques qui s'appliquent en matière cantonale pour la prescription du droit de taxer, sous réserve de la période 2001-2002 soumise au nouveau droit. A cet égard, l'art. 109 aLI prévoit que l'autorité de taxation peut réviser la taxation définitive dans les trois mois dès la découverte du motif de révision, mais au plus tard dans les quatre ans dès la communication de la décision en cause lorsqu'elle découvre des faits nouveaux importants ou des preuves qu'elle n'avait pu invoquer dans la procédure de taxation, de réclamation ou de recours. L'ACI a donc introduit dans les délais la révision des taxations par son avis d'ouverture d'une procédure pénale pour soustraction le 15 novembre 2000 pour l'ensemble des périodes litigieuses. L'art. 98 a al. 4 aLI qui détermine la prescription absolue du droit de taxer prévoit que la prescription est acquise, dans tous les cas, douze ans après la fin de la période de taxation (prescription absolue). En l'espèce, l'ACI a notifié au contribuable un avis d'ouverture d'une enquête pour soustraction fiscale le 15 novembre 2000. Le délai de 4 ans prévu pour le rappel à l'art. 109 aLI a donc été respecté pour l'ensemble des taxations litigieuses qui ont fait l'objet d'une taxation définitive. La prescription absolue du droit de taxer ne sera atteinte, pour la période fiscale la plus ancienne qu'à fin 2008 (12 ans après la fin de la période fiscale). Aucun des rappels d'impôt concernant M. X. _____ n'est donc atteint par la prescription en matière cantonale. b) Prescription de la poursuite pénale Concernant la prescription de la poursuite pénale qui s'applique au prononcé des amendes, les règles de droit transitoire en matière de prescription divergent de celle du droit de taxer. 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) (lex mitior). Les prononcés d'amendes litigieux concernent les périodes fiscale 1995-1996 à 2001-2002. ab) En matière d'impôt fédéral direct, la LIFD est entrée en vigueur le 1^{er} 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). In casu, les prononcés d'amendes litigieux concernent tous des infractions commises sous l'égide du nouveau droit ; la LIFD est donc applicable pour examiner la prescription de la poursuite pénale déterminante pour le prononcé des amendes. 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 (c). 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; prescription ne peut toutefois être prolongée de plus de la moitié de sa durée initiale." Dans le domaine du droit harmonisé, on distingue la soustraction consommée de la tentative. Est punissable d'une amende pour soustraction consommée, le contribuable qui, intentionnellement ou par négligence, fait en sorte qu'une taxation ne soit pas effectuée alors qu'elle devrait l'être, ou qu'une taxation entrée en force soit incomplète (art. 175 al. 1 LIFD, 56 al. 1 LHID, 242 al. 1 LI). Pour qu'il y ait soustraction, il faut que soient réunis trois éléments: une double condition objective c la soustraction d'un montant d'impôt en violation d'une obligation légale incombant au contribuable c et une condition subjective c la faute (ATF 2P.92/2005 du 30 janvier 2006 consid. 3.2; 2P.241 et 2A.235/1998, du 29 mai 1998 reproduit in: Revue fiscale 2000 p. 122, consid. 5b/cc p. 125). L'auteur d'une tentative de soustraction fiscale n'est en effet amendable que s'il a agi avec intention, à l'exclusion de la simple négligence (ATF 2A.481/2003 du 18 août 2004, consid. 3; 2A.351/2002 du 5 novembre 2002, reproduit in: RDAF 2003 II p. 632, consid. 3). La tentative de soustraction (art. 176 LIFD, 56 al. 2 LHID, 243 LI) se situe entre les actes préparatoires d'une soustraction, qui ne sont pas punissables, et la soustraction consommée, qui l'est. Elle commence en général par le dépôt de la déclaration qui contient des renseignements inexacts (ou par l'omission intentionnelle de déposer cette déclaration) et s'achève par l'entrée en force de la décision de taxation, grâce à laquelle la soustraction est consommée. Il y a donc tentative de soustraction lorsque les actes du contribuable, tendant à ce qu'indûment la taxation ne soit pas effectuée ou soit incomplète, sont découverts avant l'entrée en force de la taxation (ATF 2A.719/2004 du 11 mai 2005, consid. 4; 2A.351/2002 du 5 novembre 2002, consid. 3; 2A.232/1995, du 2 avril 1996, reproduit in: Archives 66 p. 458, consid. 6a p. 466). La poursuite de la tentative de soustraction doit ainsi être introduite avant l'entrée en force de la taxation. Si la poursuite est introduite ultérieurement, la soustraction sera alors consommée et répressible comme telle (ATF 2A.719/2004 précité, consid. 4, et les références citées). Il suit de là qu'une tentative de soustraction ne peut être établie et le montant de l'impôt soustrait fixé qu'après l'entrée en force de la décision de taxation. La poursuite de l'infraction peut et doit être introduite pendant la procédure de taxation, mais ne peut être terminée qu'avec la fin définitive de celle-ci. En cas de litige, la procédure de taxation est prolongée devant le Tribunal administratif comme autorité cantonale de recours (cf. art. 140ss LIFD, 50 LHID, 4 LJPA), voire devant le Tribunal fédéral, que ce soit par la voie du recours de droit administratif (art. 146 LIFD et 73 LHID) ou celle du recours de droit public pour la violation des droits constitutionnels des citoyens (art. 84 al. 1 let. a OJ). Subséquemment, la prescription de la tentative de soustraction ne commence à courir qu'après le terme définitif de la procédure de taxation, le cas échéant, des procédures de recours, celles-ci étant en outre soumises à la prescription du droit de taxer (art. 120 LIFD, 47 LHID). Le point de départ du délai de prescription de la tentative de soustraction est la même pour ce qui est de la prescription relative ou absolue (cf. art. 184 LIFD; ATF 2A.719/2004, précité, consid. 4, faisant référence à l'ATF du 10 août 1998, reproduit in: Archives 68 p. 416 consid. 2b p.

421). En l'occurrence, pour les périodes fiscales 1995-1996 à 1999-2000, l'ACI avait notifié au recourant des décisions définitives de taxation, avant d'ouvrir après coup une procédure pour soustraction. On se trouve ainsi, le cas échéant, en présence d'une soustraction consommée. En revanche, pour la période 2001-2002, aucune taxation définitive n'avait encore été notifiée, et l'on se trouve donc, le cas échéant, en présence d'une tentative de soustraction. C'est ce qui a été considéré, à juste titre, par l'ACI. Cette dernière a notifié au contribuable un avis d'ouverture d'une enquête pour soustraction fiscale le 15 novembre 2000. Le délai de prescription de l'art. 184 LIFD a donc été valablement interrompu et la prescription absolue de la poursuite pénale ne sera atteinte qu'à fin 2011 pour la période fiscale litigieuse la plus ancienne (1995-1996).

aab) En matière d'impôt cantonal et communal, la LI est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001; elle a abrogé la loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (aLI). Les prononcés d'amendes litigieuses se rapportent tous à des soustractions commises avant l'entrée en vigueur de la nouvelle loi. La question se pose donc de savoir si l'on applique les prescriptions du nouveau droit ou de l'ancien droit sur ce point. Selon le principe de la *lex mitior* applicable aux prescriptions de la poursuite pénale, (cf. supra consid. 3.c.) on retiendra la prescription la plus favorable au recourant, c'est-à-dire la plus courte. 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 (i). 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." 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). En résumé, les articles 133 aLI et 98 a al. 4 aLI qui prévoient des délais plus courts que la nouvelle loi (quatre ans au lieu de dix et douze ans au lieu de quinze) se révèlent plus favorables au contribuable; ils s'appliqueront donc à toutes les périodes litigieuses. En l'espèce, l'ACI a notifié au contribuable un avis d'ouverture d'une enquête pour soustraction fiscale le 15 novembre 2000, soit moins de 4 ans après la période de taxation litigieuse la plus ancienne (1995-1996). Le délai de 4 ans prévu à l'art. 133 aLI a donc été valablement interrompu. La prescription absolue du droit de taxer ne sera atteinte, pour la période fiscale la plus ancienne qu'à fin 2008 (12 ans après la fin de la période fiscale). Aucune des amendes infligées à M. X. _____ n'est donc atteinte par la prescription en

matière cantonale.

E. 4

Il convient d'étudier maintenant le bien-fondé des reprises opérées par l'autorité intimée, en rappelant au préalable quelques considérations juridiques déterminantes. a) Sur le plan procédural, on relève que le rappel d'impôt est notifié à l'issue d'une procédure de révision au détriment du contribuable. Il s'agit d'une voie de droit extraordinaire qui permet exceptionnellement de remettre en cause une décision entrée en force (v. arrêts FI 1995.0046 du 13 juin 1996, FI 1994.0065 du 18 août 1995, FI 1993.0053 du 20 décembre 1994, FI 1993.0016 du 10 mai 1994). En matière d'impôt direct cantonal et communal, la procédure de révision était, jusqu'au 31 décembre 2000, réglée aux art. 107 à 109 aLI. L'art. 109 al. 1, première phrase, aLI permettait à l'autorité de taxation de réviser la taxation définitive en défaveur du contribuable « (...) dans les trois mois dès la découverte du motif de révision, mais au plus tard dans les quatre ans dès la communication de la décision, lorsqu'elle découvre des faits nouveaux importants ou des preuves qu'elle n'avait pu invoquer dans la procédure de taxation, de réclamation ou de recours ». Selon la jurisprudence du Tribunal administratif (arrêts FI 1993.0100 du 28 octobre 1994 et FI 1993.0101 du 15 mars 1995), cette règle exigeait seulement que la procédure de révision soit entamée dans le délai de trois mois dès la découverte du motif de révision, mais non pas que la décision arrêtant la taxation révisée soit prise à cette échéance. Cette disposition a été remplacée par l'art. 207 al. 1 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (ci-après : LI), en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2001. A teneur de cette disposition : « Lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation passée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts. Lorsque le contribuable a déposé une déclaration complète et précise concernant ses éléments imposables et que l'autorité fiscale en a admis l'évaluation, un rappel d'impôt est exclu, même si cette évaluation était insuffisante. » Tant s'agissant de l'ancien que du nouveau texte, on entend par faits nouveaux des faits antérieurs à la décision de taxation, mais découverts après seulement. Ce motif de révision est admissible pour autant que l'autorité n'ait pas été en mesure, en faisant preuve de l'attention que l'on pouvait exiger d'elle compte tenu des circonstances, de les faire valoir déjà auparavant dans la procédure de taxation, de réclamation ou de recours (de manière générale, cf. les art. 136, notamment let. d, et 137, notamment let. b, OJF et, sur cette question, Jean-François Poudret, Commentaire de la loi fédérale d'organisation judiciaire, Berne 1992, vol. V, ad art. 136 n° 5, p. 17 et ss, 137 nos 2.2 et 2.3, p. 26 et ss; références citées; v. aussi, Pierre Moor, Droit administratif, II, Berne 1991, n° 2.4.4.1; Blaise Knapp, Précis de droit administratif, 4^{ème} édition, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1991 nos 1300 et ss; v. aussi, Hugo Casanova, Le rappel d'impôt, in RDAF 1999 II 1 et ss). Entre autres conditions, il faudrait par conséquent, pour que la voie de la révision soit ouverte, que l'autorité se soit fondée, dans sa première décision, sur des indications erronées du contribuable ou qu'elle ait, postérieurement à cette dernière, découvert des faits nouveaux concluants, qui se sont produits avant la décision entrée en force, et qu'elle ait été empêchée sans sa faute, en ayant fait preuve de toute la diligence requise, de retenir dans sa décision. Les faits et preuves invoqués doivent être pertinents; selon Moor, ils le sont s'il y a lieu d'admettre qu'ils eussent amenés à une décision différente s'ils avaient été connus à temps (ibid., p. 230; v. en outre plus généralement sur cette

question, Ursina Beerli-Bonorand, *Die ausserordentliche Rechtsmittel in der Verwaltungsrechtspflege des Bundes und der Kantone*, Zürich 1985, pp. 96-97). On rappellera par ailleurs que l'aLI distingue l'hypothèse de la révision (que l'on peut appeler rappel d'impôt, lorsqu'elle intervient en défaveur du contribuable), de celle de la soustraction d'impôt. A l'inverse de l'AIFD, qui, comme on le verra ci-dessous, ne permettait pas à l'autorité fiscale de revenir sur une taxation définitive hormis la constatation d'une soustraction (v. FI 1996.0053, déjà cité), cette solution est également consacrée par la LIFD (v. notamment art. 151 ss LIFD, qui ne présuppose plus l'existence d'une faute; v. au surplus sur ce point Hugo Casanova, *Änderungen rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide*, in *Archives* 61, 447 ss., spéc. p. 453 s.; v. aussi Thomas Meister, *Rechtsmittelsystem der Steuerharmonisierung*, Berne 1995, p. 234 ss; v. aussi Känzig/Behnisch, *Die direkte Bundessteuer*, no 26, dans lequel est rappelé le système mis en oeuvre par l'AIFD, et 33 s. ad. art. 126 AIFD qui décrivent le nouveau régime de la LIFD, FI99/0073 du 12 avril 2000). b) S'agissant du droit fédéral, la LIFD, en vigueur depuis le 1er janvier 1995, prévoit, à son art. 151 al. 1, le rappel d'impôt, notamment « lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète(...)». Contrairement à ce qui prévalait antérieurement sous le régime de l'AIFD, le rappel d'impôt ne dépend plus exclusivement de la commission d'une infraction fiscale. On rappellera que la procédure de taxation est régie par la maxime inquisitoriale (ATF 92 I 253 consid. 2 p. 255). Cette maxime est également applicable dans le cadre de la procédure de recours, en matière fiscale (art. 142 al. 4 LIFD; art. 201 LI). Le recours à l'art. 6 CEDH, disposition dont la jurisprudence a, notamment, tiré le droit de tout prévenu de se taire durant son procès, est dénué de pertinence, car cette disposition ne s'applique qu'aux procédures de droit pénal fiscal et non aux procédures purement fiscales, telles la procédure de taxation et le rappel d'impôt (v. ATF 2A.67/2004 & 2P.34/2004 du 17 février 2005, cons. 4.2., références citées). L'autorité doit vérifier la déclaration (cf. art. 123 et 126 LIFD, 172 et 176 LI). Elle doit déterminer d'office tous les éléments pertinents en vue de la taxation et ceci, même en cas de violation de son obligation de coopérer par le contribuable. Dès lors, si des indices précis rendent vraisemblable l'existence des conditions fondant l'obligation fiscale, l'autorité peut sans arbitraire exiger du contribuable qu'il apporte la preuve du contraire (cf. ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266; 92 I 253; *Archives* 64 493 consid. 3c; Xavier Oberson, *Droit fiscal suisse, Bâle et Francfort s/Main* 1998, n° 8 p. 393; Walter Ryser/Bernard Rolli, *Précis de droit fiscal suisse* 3ème éd., Berne 1994, p. 58/59) ; dans sa jurisprudence, le Tribunal administratif a confirmé plusieurs fois ce principe (v. arrêts FI 2002.0043 du 10 mars 2003 ; FI 2000.0003 du 29 juin 2000 ; FI 1997.0049 du 15 avril 1999 ; FI 1992.0082 du 12 février 1993). En effet, les parties ont l'obligation de collaborer à l'établissement de la taxation (cf. art. 126 al. 1 LIFD, 90 al. 2 aLI et 176 al. 1 LI ; v. Jean-Marc Rivier, *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, 2e éd., Lausanne 1998, p. 142; Martin Zweifel, in *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/1*, ad art. 42 LHID, n° 2, p. 496) ; cette obligation s'étend du reste à la procédure de rappel d'impôt (art. 153 al. 3 LIFD et 209 al. 3 LI ; cf. Klaus A. Vallender, in *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2b*, ad art. 153 LIFD n° 4, p. 415). S'agissant du fardeau de la preuve, on retient dans la règle qu'il appartient à l'autorité de taxation d'établir les faits qui fondent la créance d'impôt ou qui l'augmentent (ATF 105 Ib 382) ; le contribuable, pour sa part, doit alléguer et prouver les faits qui suppriment ou réduisent cette créance (ATF 92 I 253 consid. 2 p. 256/257). Ainsi,

la justification commerciale des dépenses revendiquées en déduction d'une recette doit être établie par le contribuable ; ce principe est issu de l'art. 8 CC, selon lequel chaque partie doit alléguer et prouver les faits dont elle entend déduire son droit, disposition applicable par analogie en matière fiscale (v. Xavier Oberson, in: Les procédures en droit fiscal, OREF, 1997, pp. 136-137). Le fisc et le contribuable sont donc tenus de collaborer dans l'administration des preuves, soit en précisant les allégations qu'il appartient à la partie chargée de la preuve de détruire, soit en apportant des preuves ou indices positifs contraires ; l'omission ou l'échec de ces preuves contraires peut être considéré comme un indice suffisant de la véracité des allégations de la partie adverse si celles-ci sont vraisemblables (v., outre Rivier, *ibid.*, Walter Ryser / Bernard Rolli, Précis de droit fiscal suisse, Berne 2001, 4e éd., p. 462). Le Tribunal administratif a les mêmes compétences que l'autorité de taxation (art. 142 al. 4 LIFD et 201 LI) et peut demander un complément d'instruction. Il apprécie les preuves apportées par les parties et a un large pouvoir d'appréciation dans ce domaine (ATF 120 Ia 31 consid. 4b p. 40 et les arrêts cités). c) 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; Arch. 54, p. 660; Arch. 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; elle est réprimée par l'art. 176 LIFD. La réalisation des éléments objectifs de la soustraction fiscale suppose, d'une part, que les montants non déclarés constituent des éléments imposables, 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; Arch. 44, p. 55; ATF 85 I 259). La preuve du caractère intentionnel d'une soustraction incombe à l'autorité fiscale, celle-ci étant toutefois facilitée par la présomption que celui qui agit avec conscience agit aussi avec volonté (StE 1988 B 101.21 n°7, consid. 4). Le Tribunal fédéral considère que cette preuve est apportée lorsqu'il est établi de manière suffisamment certaine que le contribuable était conscient du caractère inexact ou incomplet de sa déclaration. Si cette conscience est établie, il faut alors partir de l'idée que le contribuable a aussi agi de manière intentionnelle, c'est-à-dire dans le but de tromper l'autorité fiscale et d'obtenir une taxation trop basse ou du moins, agissant par dol éventuel, qu'il a compté sérieusement avec cette possibilité (ATF 114 Ib 27; StE 1988 B 101.21 n°6). Lorsque des éléments imposables ne sont pas indiqués dans la déclaration, on peut admettre ordinairement qu'il y a intention de les soustraire à l'impôt (ATF du 7 octobre 1986, StE 1987 B. 101.2 n° 3). La jurisprudence admet également que celui qui déclare un revenu de loin inférieur à son revenu réel a conscience que les indications qu'il donne sont fausses ou incomplètes et, partant, qu'il agit intentionnellement (Arch. 56, p. 138). La négligence est définie par l'art. 18 du Code pénal (CP). 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 quand 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 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 les références citées). 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 consacre 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. d) Le bénéfice net imposable comprend notamment tous les prélèvements opérés avant le calcul du solde du compte de pertes et profits, qui ne servent pas à couvrir des frais généraux autorisés par l'usage commercial, tels que des prestations et avantages accordés aux actionnaires, la distribution de bénéfice et l'octroi de libéralités à des tiers (art. 54 let. b aLI; art. 58 al. 1 let. b, 5^{ème} tiret, LIFD ; cf. également, pour l'ancien droit, la norme équivalente de l'art. 49 al. 1 let. b AIFD). Cette dernière notion comprend notamment les prestations appréciables en argent faites par la société, sans contreprestation, à ses actionnaires, aux membres de l'administration ou à d'autres organes, ou encore à toute personne la ou les touchant de près et qu'elle n'aurait pas faites dans les mêmes circonstances à des tiers; entrent également en considération à ce titre les prestations faites par une société non seulement à une personne physique mais aussi à une personne morale qui lui est proche; de telles prestations ne sont pas justifiées par l'usage commercial et doivent être ajoutées au rendement de la société, car elles ne présentent pas le caractère de frais généraux (v. ATF 119 Ib 116 consid. 2 p. 119; 115 Ib 111 consid. 5a p. 116/117 ; 113 Ib 23 consid. 2c p. 25, et les références citées; arrêt FI.1995.0017 du 23 juin 2000; Peter Brülisauer/Stephan Kuhn in Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a, N. 104 ad art. 58 LIFD, Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Handkommentar zum DBG N. 91-95 ad art. 58 LIFD). e) Parmi les prélèvements opérés avant le calcul du solde du compte de pertes et profits et entrant en considération pour le calcul du rendement net imposable (art. 49 al. 1 let. b AIFD et 58 al. 1 LIFD) figurent les libéralités en faveur de tiers; par cette notion, il faut entendre toutes les libéralités spéciales faites aux actionnaires, aux membres de l'administration et aux organes de la direction, ainsi qu'à des tiers, si ces libéralités ont le caractère de distribution de bénéfice. La répartition de bénéfice dissimulée sera ainsi présumée lorsqu'aucune contre-prestation ne correspond à la prestation de la société, que cette disproportion était manifeste tant pour les organes de la société prestataire que pour le bénéficiaire, et lorsqu'enfin cette dernière favorise un membre de la société ou une personne touchant celui-ci de près. Il y a répartition de bénéfice dissimulée en particulier lorsque la société grève indûment son compte de profits et pertes en octroyant à ses actionnaires des salaires excessifs ou en leur remboursant des frais injustifiés (v. Heinz Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, Zurich 1985, p. 289 et ss., not. 291; v. aussi, Ernst Känzig, Die direkte Bundessteuer, Bâle 1992, 2^{ème} éd., tome II, ad art. 49 al. 1 let. b AIFD, notes 73 à 75, 82 et 83; v. également, Rivier, op. cit., p. 265 et ss not. 269; nombreuses références citées). Il y a en règle générale distribution dissimulée de bénéfices lorsqu'une personne morale s'appauvrit en accordant consciemment à ses membres, ou à des personnes proches, des avantages qu'elle n'aurait pas accordés à des tiers et qu'elle fait figurer cette

dépense comme charge dans sa comptabilité (v. à cet égard, par exemple Archives 32, 477; 31, 117; TA, arrêts FI 2001.0087 du 8 mars 2002 et FI 1995.0016 du 15 janvier 1996, publié in RDAF 1997 II 510; RFJ 1995, 180 et les réf. citées). La comparaison avec les tiers est à cet égard déterminante ; il y a prestation en argent lorsque et dans la mesure où pareilles prestations n'auraient pas été effectuées - ou dans une mesure sensiblement moindre - à un tiers ne détenant aucune participation dans la société (v. Archives 64, 644, cons. 2b et 3 ; ATF 119 Ib 116, cons. 2). Les dépenses fictives, comptabilisées comme telles, doivent donc être reprises aussi bien dans la société que chez l'actionnaire bénéficiaire, car celui-ci est présumé avoir perçu ces montants, à titre de dividende dissimulé (cf. arrêt FI 1994.0106 du 5 octobre 1995; v. aussi Archives 30, p. 101 et ss notamment 104). Il s'agit là d'une conséquence de la distinction, sur le plan fiscal comme sur le plan civil, entre la société et son actionnaire unique, qui conduit à une double imposition économique (cf. ATF 2A.248/1994, 2P.228/1994 du 4 avril 1995, publié in RDAF 1996, p. 172) (arrêt du 18 avril 2006 FI 2004.0038).

E. 5

On examinera ci-après chacun des postes contestés des décisions attaquées à la lumière de ce qui précède, en adoptant la numérotation choisie par l'autorité intimée dans les décisions attaquées, indépendamment de la soustraction. Un certain nombre de reprises ont été admises par le recourant. La Cour de céans se limitera à l'examen des seules reprises contestées. a) Prestations de Y. _____ (Assurance- maladie, Cotisations/dons, Frais de représentation et de voyage, honoraires) (Reprise 1.01) Parmi les rubriques figurant sous ce point, seules les rappels et taxations définitives concernant les frais de représentations et de voyages sont contestés. aa) A l'audience tenue le 13 juin 2008 dans les locaux de la CDAP, le recourant a précisé et démontré que la facture « Boutique B. _____, 4.*****» de 452 fr.61 comptabilisée en 1996 et qui a fait l'objet d'une reprise par l'Administration cantonale des impôts a été remboursée à la société la même année. Par la voie de ses représentants, l'ACI l'a admis et s'est déclarée d'accord de renoncer à la reprise de ce montant. Sous réserve de ce montant, la Cour de céans a confirmé cette reprise au titre de distribution dissimulée de bénéfice dans l'arrêt FI 2007.0136 concernant la société Y. _____ à 2.*****, dont M. X. _____ est l'administrateur et l'actionnaire unique. Conformément aux considérations ci-dessus (cons. 4), cette reprise doit être effectuée aussi bien dans la société que chez l'actionnaire bénéficiaire. Le sort des reprises effectuées chez l'actionnaire au titre de distributions dissimulées de bénéfices, suit celui des reprises effectuées dans la société anonyme. Considérant que les conditions du rappel étaient réalisées pour une réouverture de la taxation entrée en force de la société (cf. arrêt FI 2007.0136), la Cour de céans considère par analogie qu'elles sont également réalisées pour le rappel d'impôt auprès de l'actionnaire unique. En conclusion, cette reprise est donc confirmée, à l'exception du montant de fr.452.61 (période fiscale 1995-1996). bb) Prestation de Y. _____ (Rémunérations de clients non déclarés, indemnité, rémunération) (Reprise 1.02) Dans ses déterminations du 15 janvier 2007 et dans son recours du 15 octobre 2007, M. X. _____ admet explicitement la totalité de la reprise 1.02. Selon la correspondance du 3 août 2007 émanant de société Y. _____, M. X. _____ a bel et bien touché personnellement ces prestations, sans les avoir jamais déclarées. Le recourant se limite à contester la qualification de prestation à l'actionnaire et l'imposition des montants correspondant auprès de la société, point sur lequel la Cour s'est prononcée dans l'arrêt FI 2007.0136 concernant la société Y. _____. En conclusion, la reprise étant admise sur ce point auprès de M. X. _____, elle doit être maintenue. b)

Rémunérations non déclarées : C. _____ - D. _____ ; E. _____ ; F. _____ ; G. _____ ; H. _____ ; I. _____ ; Ville de 2.***** (Reprise 1.03). Dans son recours du 15 octobre 2007, Monsieur X. _____ admet l'ensemble de ces reprises, à l'exception de 1'065 fr. concernant F. _____ qui a fait l'objet d'une reprise en 1995 et 1996 et la reprise de 1'200 fr. pour la ville de 2.*****. L'ACI a procédé aux rappels de 1065 fr. au titre de rémunération non déclarée de F. _____ pour les années 1995 et 1996. Le recourant soutient n'avoir touché qu'une fois cette somme en 1995 et conteste le second versement en 1996. Selon les documents bancaires émanant de la Banque de dépôt et de Gestion, il apparaît que Monsieur X. _____ a effectivement touché la somme de 1'065 fr. de F. _____ en 1995 et 1996. Un versement émanant de la Ville de 2.*****, d'un montant de 1'200 fr. figure également dans un document bancaire produit au dossier du contribuable. Ce dernier soutient qu'il s'agit d'un remboursement, ce qu'il n'a toutefois jamais démontré. A défaut de preuves, démontrant qu'il s'agit bien d'un remboursement, la reprise doit être confirmée. L'absence de déclaration de ces deux éléments constitue une soustraction consommée. Le recourant a volontairement omis de déclarer des revenus réalisés. La taxation n'a pas été effectuée ou est demeurée insuffisante, parce que le 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; Arch. 54, p. 660; Arch. 56, p. 345). Les conditions du rappel justifiant la réouverture des taxations entrées en force sont donc réalisées et les deux rappels contestés (1.03) doivent être confirmés. c) Reprise des frais de représentation de 17'500 fr. par année perçus par Monsieur X. _____ en 1999 et 2000 et admission à bien plaisir d'un forfait de 6'000 fr. par années pour la période fiscale 2001-2002 (Reprise 2.01 a). Au cours de l'audience du 13 juin 2008, l'ACI a finalement admis une déduction forfaitaire de 9'600 fr. auprès de la société au lieu de 6'000 francs. Elle a donc admis, avec la recourante, que la reprise sur ce poste soit limitée à 7'900 fr. par année dans la société. Le sort des reprises effectuées chez l'actionnaire au titre de distributions dissimulées de bénéficiaires, suit celui des reprises effectuées dans la société anonyme. In casu, la reprise ne concerne que la période fiscale 2001-2002 et n'a pas fait l'objet d'un rappel pour les périodes fiscales précédentes qui avaient déjà fait l'objet d'une taxation définitive. Au vu de l'accord intervenu en cours d'audience, la reprise doit être limitée à 7'900 francs. d) Non admission de l'affiliation de Monsieur X. _____ au plan de la Caisse de prévoyance (Reprise 2.01b et 2.02) L'ACI a refusé l'affiliation de M. X. _____ à la Caisse de prévoyance J. _____. Elle n'a admis en déduction dans la société que les primes que l'employé et l'employeur auraient pu verser sur la base du salaire coordonné LPP en reprenant les cotisations supplémentaires en tant que distributions dissimulées de bénéfice pour M. X. _____. Elle a donc repris auprès de l'actionnaire les déductions refusées dans la société (part employeur) puis a par ailleurs refusé partiellement la déduction LPP dépassant le minimum LPP du salaire de M. X. _____ (part employé). Reprise 2.01 Reprise de la part employeur Dans l'arrêt FI 2007.0136 concernant la société Y. _____ à 2.*****, dont M. X. _____ est l'administrateur et l'actionnaire unique, la Cour de cassation a jugé que l'administrateur d'une société ne peut déduire dans les comptes de la société les cotisations versées à sa propre caisse de prévoyance, différente de celle de son personnel ou des membres de son association professionnelle. De tels versements constituent bien une distribution dissimulée de bénéfice au sens de l'article 58 let. b qui doivent également être imposés auprès de l'actionnaire sur la base des art. 20 al. 1 let. c LIFD et 20 al. 1 let. e aLI. Compte tenu de l'avantage illégal procuré à l'administrateur de

la société dans les mesures de prévoyance, la prestation doit être qualifiée de distribution dissimulée de bénéfice et doit faire l'objet d'une reprise auprès de son bénéficiaire, M. X. _____ (cf. arrêt de la société Y. _____ FI 2007.136 cons. 5.3). Le sort des reprises effectuées chez l'actionnaire au titre de distributions dissimulées de bénéfices, suit celui des reprises effectuées dans la société anonyme, sous réserve d'une différence de montant résultant uniquement de la divergence du système d'imposition entre les personnes morales (postnumerando annuel et les personnes physiques (praenumerando bisannuel) à l'époque des périodes fiscales litigieuses. En conclusion, cette reprise est donc confirmée.

E. 6

En conclusion, la reprise 1.01 effectuée auprès de M. X. _____ concernant les frais de représentation et de voyage sur l'année de calcul 1996 doit être diminuée de 452 fr. 61. La reprise 2.01, concernant les frais forfaitaires pour les années de calculs 1999-2000 (période fiscale 2001-2002) doit être réduite à 7'900 fr. au lieu de 11'500 francs.

E. 7

Les considérants qui précèdent conduisent le tribunal à l'admission partielle du recours. La décision attaquée sera dès lors annulée et la cause renvoyée à l'autorité intimée pour qu'elle rende une nouvelle décision au sens des considérants, dans laquelle elle adaptera les amendes à la nouvelle décision.

E. 8

N'ayant obtenu que très partiellement gain de cause, le recourant supportera une partie des frais de justice. Il n'a 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.