

VD_OMNI FI.2011.0066 vom 14. August 2012

VD Tribunal cantonal, 2012-08-14, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2011.0066

FR: VD_OMNI FI.2011.0066 du 14 août 2012

IT: VD_OMNI FI.2011.0066 del 14 agosto 2012

Regeste

X. _____ SA c/Administration cantonale des impôts | Confirmation du principe de la reprise, dans les comptes de la société contribuable, d'une partie du loyer que celle-ci paie à l'actionnaire de sa société-mère, propriétaire des locaux. Aux termes du contrat de bail, la société loue une surface de 533 m², alors qu'elle n'occupe en réalité que 318 m², le solde étant laissé à la disposition de l'actionnaire. La différence entre le loyer payé et le loyer ayant trait à la jouissance des locaux effectivement occupés constitue une prestation appréciable en argent qu'il y a lieu de reprendre aussi bien dans la société que chez l'actionnaire. L'étendue de la reprise est toutefois redéfinie par le Tribunal. Annulation de la décision et renvoi à l'ACI pour nouvelle décision et calcul des amendes.

Erwägungen

E. 1

Le litige a trait en l'espèce aux reprises opérées par l'autorité intimée dans les comptes de la recourante, afin de déterminer le bénéfice imposable durant les périodes de taxation 2002 à 2005, et aux amendes prononcées à son encontre pour tentative de soustraction. Il a trait aussi bien à l'impôt cantonal et communal sur le revenu et la fortune qu'à l'impôt fédéral direct. S'agissant de l'impôt cantonal et communal, la loi sur les impôts directs cantonaux, du 4 juillet 2000 (LI; RSV 642.11) a abrogé la loi homonyme, du 26 novembre 1956 (aLI), dès son entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001 (art. 278 et 279 LI). Elle est donc applicable aux périodes 2002 à 2005. S'agissant de l'impôt fédéral direct, la loi fédérale y relative, du 14 décembre 1990 (LIFD; RS 642.11) a abrogé l'arrêté du Conseil fédéral concernant la perception d'un impôt fédéral direct, du 9 décembre 1940 – AIFD (art. 201 LIFD), dès son entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1995. Elle est donc également applicable. A l'image de l'autorité intimée et comme la jurisprudence lui permet de le faire, le Tribunal tranchera les recours aussi bien pour ce qui concerne l'impôt cantonal et communal, d'une part, et 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

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, et J.B. c/Suisse du 3 mai 2001, Recueil 2001-III p. 455ss, RDAF 2001 II p. 1ss; ATF 121 II 257 consid. 4b p. 264; cf. en dernier lieu ATF 2P.34 et 2A.67/2004 du 17 février 2005, consid. 4.2). Afin d'éviter que les renseignements obtenus du contribuable dans la procédure de taxation – à laquelle il a le

devoir de collaborer (cf. consid.

E. 3

Avant d'aborder les questions d'ordre matériel soulevées par le recours, il importe de rappeler quelques principes procéduraux de la taxation en impôt direct. a) Le contribuable, personne physique ou morale, a l'obligation de déposer une déclaration complète et exacte au début de chaque période fiscale ou au début de l'assujettissement (art. 124 al. 2 LIFD et 173 al. 1 LI). Cette obligation présente à la fois un côté formel et un côté matériel. D'un point de vue formel, la déclaration, faite sur un formulaire officiel, doit être complète et signée par le contribuable et déposée dans le délai imparti par la loi; en outre, elle doit être accompagnée des annexes. D'un point de vue matériel, le contribuable est tenu d'indiquer tous les éléments constitutifs de l'obligation fiscale (v. Denis Berdoz/Marc Bugnon, in: Les procédures en droit fiscal, 2^{ème} édition OREF, Berne/Stuttgart/Vienne 2005, pp. 628-629). Selon la jurisprudence constante, la procédure de taxation est régie par la maxime inquisitoriale (ATF 92 I 253 consid. 2 p. 255), laquelle est également applicable dans le cadre de la procédure de recours (art. 142 al. 4 LIFD; 172 al. 1 LI). L'invocation de 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 (ATF 132 I 140 consid. 2.1 pp.145/146; 121 II 257 consid. 4b p. 264, et les références citées). De façon générale, le contribuable a une obligation de collaboration; il doit renseigner l'autorité fiscale sur tous les faits pertinents; il doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte. Conformément aux articles 126 al. 2 LIFD et 176 LI, il doit en particulier produire, à la demande de l'autorité de taxation, les livres comptables, les documents et pièces justificatives en sa possession (ATF 133 II 114 consid. 3.2 et 3.3 p. 116/117; arrêt FI.2004.0038 du 18 avril 2006, consid. 4a). b) L'autorité de taxation vérifie d'office le contenu de la déclaration; elle est tenue à cet égard par la maxime inquisitoire; il lui appartient d'établir tous les faits pertinents pour trancher la question qui lui est soumise pour aboutir à une taxation complète et exacte (ATF 2C_76/2009 du 23 juillet 2009, in Revue fiscale 2009 p. 834; cf. en outre Martin Zweifel, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2b, 2^{ème} édition, Bâle 2008, n° 2 ad 130 LIFD; Isabelle Althaus-Houriet, in Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, nos 2 et 3 ad 130 LIFD, réf. citées). Lorsque la déclaration remise est dûment remplie et accompagnée des annexes requises, les éléments imposables peuvent en théorie être déterminés, sans qu'il soit nécessaire de procéder à d'autres recherches. L'autorité de taxation peut ainsi se fier aux indications figurant dans la déclaration ou aux renseignements fournis par le contribuable s'ils sont crédibles et complets et ne sont pas affectés de contradictions (Walter Ryser/Bernard Rolli, Précis de droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., Berne 2002, p. 397). Celui-ci est en effet censé connaître sa propre situation et la présenter de manière correcte; sa déclaration bénéficie en conséquence à cet égard d'une présomption naturelle d'exactitude (Berdoz/Bugnon, *ibid.*). Lorsqu'en revanche, l'autorité a des doutes quant à l'exactitude de la déclaration d'impôt, elle doit entreprendre des investigations; en vertu des articles 130 al. 1 LIFD et 172 al. 2 LI, elle peut élucider les faits et recueillir les preuves nécessaires (Heinz Masshardt, Kommentar zur direkte Bundessteuer, 2. Auflage, Zurich 1985, ad 88 AIFD n° 1; références citées). Il reste que la taxation doit reposer sur une appréciation consciencieuse et s'approcher le plus possible de la réalité (Berdoz/Bugnon, *op. cit.*, p. 659). c) L'autorité apprécie les preuves librement sur la base des éléments recueillis dans la procédure et selon son intime conviction. L'obligation

faite au contribuable de collaborer à l'établissement de la taxation trouve cependant sa contrepartie dans le droit de participer à la procédure; l'occasion doit lui être procurée d'offrir des preuves et de participer à l'administration de celles qui seront ordonnées (Berdoz/Bugnon, pp. 624-625). Quant au fardeau de la preuve, on retire de l'art. 8 CC, applicable par analogie en matière fiscale, qu'il appartient à l'autorité fiscale d'établir les faits qui fondent la créance d'impôt ou qui l'augmentent. Le contribuable doit, quant à lui, démontrer de façon générale que les indications figurant dans sa déclaration sont exactes; de même, il a la charge d'alléguer et prouver les faits qui suppriment ou réduisent la créance fiscale (ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266; 92 I 253; arrêts FI.2005.0206 du 12 juin 2006, consid. 8b; FI.2004.0038, précité, consid. 4d et e; FI.2002.0045 du 10 mars 2003, consid. 3a/bb). 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, 2^{ème} éd. OREF, 2005, p. 723). L'autorité 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 (Ryser/Rolli, op. cit., p. 461-462; arrêt FI.2004.0038, précité, consid. 4b). 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; v. en outre Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 3^{ème} éd., Bâle/Genève/Munich 2007, § 22/n° 9, pp. 442-443). d) 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. Le Tribunal cantonal a sur ce point les mêmes compétences que l'autorité de taxation (articles 142 al. 4 LIFD et 201 LI). Il peut demander un complément d'instruction et apprécie librement les preuves apportées par les parties (ATF 120 Ia 31 consid. 4b p. 40 et les arrêts cités). Confronté à des actes émanant du contribuable, le juge peut s'en tenir à la formulation utilisée par l'intéressé, celui-ci ayant toutefois la faculté de rapporter la preuve du contraire; par exemple, les rapports de droit et les actes juridiques doivent être attribués (sous réserve de preuve contraire) à celui au nom duquel ils sont établis, tels des versements effectués sur le compte d'une société, qui sont présumés constituer des recettes de celle-ci (cf. Archives de droit fiscal 58, 516; 47, 536; TA, arrêts FI.2005.0003 du 21 juin 2005; FI.1991.0036, du 6 octobre 1993).

E. 4

L'impôt sur le bénéfice frappe l'augmentation des fonds propres constatée durant la période fiscale (Robert Danon, in Commentaire LIFD, ad art. 57-58 LIFD n° 1, réf. citées). Le bénéfice net imposable comprend le solde du compte de résultats, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent (art. 58 al. 1 let. a LIFD; 94 al. 1 let. a LI), de même que 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 les amortissements et les provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial et les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (art. 58 al. 1 let. b, 2^{ème} et

E. 5

En l'occurrence, seules deux reprises sont contestées par la recourante. a) L'autorité intimée a tout d'abord repris dans les charges comptabilisées de la recourante, sous chiffre 1.01, une partie du loyer facturé par l'actionnaire de Y. _____ SA, A. Z. _____, de 2002 à 2005, qu'elle estime excessif. Selon contrat de bail du 27 juin 1997, Y. _____ SA (dont le recours fait l'objet de la cause n° FI.2011.0067) loue depuis le 1 er juin 1997 des locaux de 533 m² plus une surface extérieure de 1'450 m² dans le bâtiment n°ECA 592 érigé sur la parcelle n°213 de 1*****, dans la zone artisanale du *****, propriété jusqu'en 2002 de A. Z. _____ qui a en fait don depuis lors à ses filles B. Z. _____ et C. Z. _____, mais en a conservé l'usufruit. En 2002, ce bail a été repris par la recourante. Le montant du loyer s'élève à 103'200 fr. l'an, ce qui fait apparaître un prix de 180 fr. environ le mètre carré. Le loyer de 103'200 fr., comptabilisé dans les charges, a été déclaré par la recourante dans le formulaire A/02 (attestation concernant les montants alloués aux membres de l'administration, aux organes de direction et aux associés de personnes morales), joint à ses déclarations 2002 à 2005. L'autorité de taxation ignorait en revanche le nombre de mètres carrés loués par la recourante. Or, il est ressorti de l'instruction qu'en réalité, le contenu du bail du 27 juin 1997 était faux. Y. _____ SA puis la recourante ne louent en effet que 318 m² à l'intérieur du bâtiment n°592; le solde, soit 215 m², soit environ 40%, est demeuré à la disposition de A. Z. _____, ce que ce dernier a admis. On retire que la recourante aurait en définitive payé à l'actionnaire de sa société-mère un loyer représentant plus de 320 fr. le mètre carré. La recourante justifie la quotité du loyer en expliquant que ce montant se compose de trois postes: loyer des entrepôts (180 fr./m²) soit 58'140 fr., loyer des places de parc (30 x 1'200 fr.), soit 36'000 fr. et provision pour charges locatives, soit 9'060 fr. L'autorité intimée estime, pour sa part, qu'à hauteur de 52'700 fr. ce loyer devait être qualifié de prestation appréciable en argent et repris en tant que tel dans les comptes de la société. Elle a opéré à cet égard une comparaison avec le loyer facturé par A. Z. _____ à E. _____ S.à.r.l., commerce de pneus qui occupait alors 197m² au rez-de-chaussée du même immeuble. Or, à cette même époque, cette société payait un loyer annuel de 20'400 fr., soit 103 fr. le mètre carré. Pour la recourante, cette comparaison ne serait pas pertinente, mais ses explications ont à cet égard varié. Elle a tout d'abord soutenu, durant la procédure de rappel d'impôt, que l'installation d'un fournisseur de pneumatiques dans le même immeuble représentait un avantage pour elle, d'où des raisons objectives de fixer un loyer plus bas pour E. _____ S.à.r.l. Le contrôle a cependant démontré que tel n'était pas le cas puisqu'en 2003, les factures de cette société représentaient moins de 1% des factures des véhicules de l'entreprise. La recourante a par la suite expliqué que E. _____ S.à.r.l., qui devait quitter les locaux qu'elle occupait précédemment à 2*****, se trouvait dans une situation assez délicate. A. Z. _____ aurait ainsi fixé un loyer inférieur au prix du marché pour rendre X. _____ vice à l'associé-gérant de cette société, avant de l'augmenter par la suite. En effet, E. _____ S.à.r.l. a transféré ses activités en Valais et les locaux ont été repris d'abord en 2007 par F. _____ S.à.r.l. à 154 fr. le mètre carré, provision pour charges incluse (cf. PV d'entretien du 06.12.2007), puis par G. _____ Sàrl, pour atteindre en 2010 le montant de 177 fr. le mètre carré. Actuellement, G. _____ SA, loue les locaux 3'100 fr. par mois, depuis 2010, ce qui représente un montant de 188 fr. le mètre carré. On relève par ailleurs que la recourante est elle-même propriétaire de la parcelle voisine, n°562. Y. _____ SA lui a du reste donné à bail une surface d'environ 800m² dans le bâtiment industriel de 1'103m² érigé sur cette parcelle. Or, elle est astreinte en contrepartie au paiement d'un loyer de 144'000 fr. par an,

soit 180 fr. le mètre carré, ce qui représente un montant bien inférieur à ce qu'elle-même paie à A. Z. _____. Si, sur le principe, la reprise opérée doit être confirmée, cela ne signifie pas pour autant que le calcul de l'autorité intimée doive l'être également. Il importe en effet de prendre en considération le montant du loyer tel qu'il ressort du bail convenu entre A. Z. _____ et la recourante, soit 103'200 fr. l'an pour une surface de 533 m². Pour déterminer le prix au mètre carré, la provision contractuellement arrêtée à 4'800 fr. sera déduite, de même que le loyer afférant aux places de parc extérieures. Un loyer de 100 fr. par mois pour les places de parc extérieures mises à disposition des collaborateurs s'avère toutefois excessif; bien plutôt, il convient de s'en tenir à un montant de 70 fr. par mois, ce qui représente, pour trente places, 25'200 francs. Le loyer dû en contrepartie de la jouissance de l'ensemble des locaux sis dans l'immeuble n°592 se monte ainsi à 73'200 francs. Cela représente un prix de 137 fr. le mètre carré, qui apparaît comme conforme à ceux du marché locatif à l'époque des faits. Or, la recourante n'occupe, comme on l'a vu, que 318 m² dans ce bâtiment alors que A. Z. _____ a conservé la jouissance d'une surface de 215 m². On rappelle à cet égard qu'il y a prestation appréciable en argent - également qualifiée de distribution dissimulée de bénéfice - devant être réintégrée dans le bénéfice imposable de la société, lorsqu'une attribution est faite par la société, sans contre-prestation équivalente, à ses actionnaires ou à toute personne la ou les touchant de près et qui n'aurait pas été consentie à des tiers dans les mêmes circonstances (ATF 131 II 593 consid. 5.1 p. 607; cf. en outre Jean-Marc Rivier, La fiscalité de l'entreprise constituée sous forme de société anonyme, Lausanne 1994, p. 265). Or, l'inclusion dans les charges commerciales de la recourante d'un loyer pour des locaux dont la jouissance ne lui a pas été concédée, dès lors que ceux-ci sont restés à la disposition de l'actionnaire, doit être considérée comme une prestation appréciable en argent, tout comme le sont les loyers excessifs payés à celui-ci (v. Rivier, op. cit., p. 269). Dès lors, c'est le loyer théorique dont A. Z. _____ aurait dû s'acquitter pour les 215 m² restants, soit 29'500 fr. (215 m² x 137 fr.), qui devra être repris dans les frais de loyer comptabilisés par la recourante durant les exercices 2002 à 2005 et par conséquent, dans le bénéfice imposable. b) La seconde reprise contestée a trait à l'amortissement du véhicule Ferrari Enzo, que l'autorité intimée a ajouté, sous chiffre 1.07, au bénéfice déclaré durant les années 2002 à 2004. Y. _____ SA a acquis ce véhicule de luxe en 2002 au prix de 665'000 Euros (soit, hors TVA, 942'379 francs); pour l'acquisition de ce véhicule, la recourante avait versé 130'012 fr.55 le 15 octobre 2002; elle a inscrit cet actif à son bilan, à concurrence du montant financé. Y. _____ SA a revendu ce véhicule le 17 novembre 2005 à A. Z. _____ pour le même montant, sans réaliser le moindre bénéfice. L'autorité intimée a considéré qu'il s'agissait-là d'un actif de placement, dans la mesure où ce véhicule n'était pas destiné à servir à l'exploitation commerciale de Y. _____ SA mais à satisfaire exclusivement les intérêts personnels de son actionnaire, lequel disposerait au surplus d'une collection d'automobiles de marque Ferrari. Elle y a vu par conséquent une prestation indue de Y. _____ SA à l'actionnaire. L'autorité intimée a donc déterminé le rendement que générerait théoriquement cet actif avant de le reprendre dans le bénéfice imposable de Y. _____ SA de 2002 à 2005. Considérant que la recourante avait, quant à elle, octroyé un prêt à Y. _____ SA de 130'012 fr.55, l'autorité intimée a refusé d'admettre à la déduction la charge d'amortissement revendiquée. Elle a donc repris dans les comptes de la recourante cette charge, soit un montant total de 92'513 francs. Dans l'arrêt FI.2011.0067, du même jour, consid. 6b, le Tribunal estime que ce véhicule n'a jamais fait partie de la fortune commerciale de Y. _____ SA (v. sur ce point arrêt FI.1997.0014 du 1^{er} décembre 2000,

not. consid. 3). Ce véhicule de luxe n'a en effet pas pu servir d'une quelconque manière à l'exploitation de l'entreprise et les explications selon lesquelles il constituait en quelque sorte un placement pour la recourante n'ont pas été retenues. Y. _____ SA n'a jamais loué ce véhicule, qu'elle a du reste revendu le 17 novembre 2005 à A. Z. _____, sans faire le moindre bénéfice. Force est par conséquent d'admettre que ce véhicule n'était destiné en aucune manière à servir à l'exploitation commerciale de la société-mère de la recourante, que ce soit de façon directe ou indirecte, mais bien à satisfaire exclusivement les intérêts personnels de son actionnaire, lequel jouit au surplus d'une importante collection d'automobiles de marque Ferrari. C'est dans ces circonstances que la recourante a consenti ce prêt à Y. _____ SA. A. Z. _____ a du reste reconnu que Y. _____ SA disposait d'importantes liquidités à l'époque de cet achat; il a dès lors obtenu de financer celui-ci au moyen des liquidités de l'entreprise, afin de limiter les conséquences de la double imposition économique. Seules les étroites relations personnelles et économiques entre la recourante et l'actionnaire de sa société-mère ont conduit à cette prestation insolite (concernant l'impôt anticipé, voir Archives 60 p 564/565 consid. 3). L' autorité intimée estime à juste titre que la recourante a prêté 130'012 fr.55 à sa société-mère, cette opération ne constituant pas à elle seule une prestation appréciable en argent. Tel est également l'avis du Tribunal. Il y a lieu d'admettre à cet égard que la recourante était en droit de prêter une somme d'argent à son actionnaire, en l'occurrence Y. _____ SA; peu importe l'utilisation qui en a été faite par cette dernière. En revanche, les amortissements opérés sur le prêt ne sont pas justifiés par l'usage commercial; ceux-ci paraissent d'autant moins justifiés que la débitrice du prêt consenti, Y. _____ SA, a toujours eu la capacité de rembourser le montant de 130'012 fr.55. Ces écritures doivent dès lors être reprises tant pour le bénéfice imposable que sur le capital imposable (réserves latentes imposées). Cette reprise n'a toutefois d'effet que dans les livres de la recourante. Comme il ne s'agit pas d'une prestation appréciable en argent, il n'y a lieu de procéder à aucune correction chez Y. _____ SA. Au moment de la revente du véhicule, le bénéfice imposable de la recourante devra être diminué du montant des amortissements d'ores et déjà repris et la réserve latente imposée au capital, supprimée. Dans sa réponse, l'autorité intimée a du reste admis le fait que la recourante avait enregistré un produit de 121'877 fr.30 suite à la revente du véhicule par Y. _____ SA à A. Z. _____. Elle a dès lors porté les amortissements repris durant les années 2002 à 2004, à savoir 92'513 fr., en déduction du résultat de la période fiscale 2005. La recourante, qui n'est pas revenue sur cet élément dans sa réplique, semble admettre ce calcul, qui conduit, comme on le voit, au nouveau calcul de l'impôt sur le bénéfice 2005, celui-ci étant arrêté à 43'167 fr.95 pour l'ICC, 17'357 fr. pour l'IFD.

E. 6

La recourante s'en prend également aux amendes prononcées à son encontre. Dans le domaine du droit harmonisé, on distingue la soustraction consommée de la tentative. a) 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 – la soustraction d'un montant d'impôt en violation d'une obligation légale incombant au contribuable – et une condition subjective – 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). b) 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 réprimable 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. 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, les taxations des périodes 2002 à 2005 étaient encore provisoires lors de l'ouverture de l'enquête; les actes de la contribuable, tendant à ce qu'indûment la taxation ne soit pas effectuée ou soit incomplète, ont été découverts avant la notification des décisions de taxation définitive. On a donc affaire, s'agissant de ces quatre périodes, à une tentative de soustraction. c) 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, reproduit 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 agit 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 5 novembre 2002 consid. 3.3; 2P.237/2001 du 6 mars 2002 consid. 5.2, et les arrêts cités; arrêt FI.1995.0013 du 31 août 2000, consid. 4a). Il incombe alors au contribuable d'infirmer ces éléments par la preuve du contraire, du moment que les faits, établis sur la base d'indices précis, sont hautement vraisemblables (ATF 2P.215/2002, précité, consid. 4.2; arrêt FI.1992.0100 du 29 septembre 2000, consid. 4a). Lorsque des éléments imposables ne figurent pas dans la déclaration, on peut admettre ordinairement qu'il y a intention de les soustraire à l'impôt (arrêts FI.1992.0100, précité, consid. 4a ;

FI.1993.0126 du 17 juillet 2000, consid. 1a). On doit admettre 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 (arrêt FI.1992.0100, précité, consid. 4a). Le contribuable ne saurait à cet égard prétendre que l'insuffisance de taxation est due au comportement de l'autorité de taxation, laquelle aurait négligé de procéder aux vérifications propres à éviter l'erreur (ATF 100 Ib 480; cf. Torrione, op. cit., p. 1025, et les références citées). Pour le surplus, le juge de l'amende est libre d'utiliser les documents et renseignements librement fournis par le contribuable dans le cadre de la procédure de taxation (Torrione, op. cit., p. 1045). d) aa) S'agissant de la quotité des amendes, on rappellera que l'art. 175 LIFD prévoit une amende en principe équivalente à l'impôt soustrait, mais pouvant être réduite jusqu'au tiers de ce montant ou triplée, suivant la gravité de la faute de l'auteur. En revanche, l'art. 176 al. 2 LIFD impose à l'autorité de répression de fixer, en cas de tentative de soustraction, une peine équivalant aux deux tiers de celle qui aurait été infligée au cas où la soustraction eût été consommée, sans fixer aucun plafond. bb) La LI prévoit que l'amende est fixée en règle générale au montant de l'impôt soustrait; si la faute est légère, elle peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant; si elle est grave, elle peut être au plus triplée (242 al. 2 LI). La tentative est réprimée de l'amende (243 al. 1 LI), fixée au deux tiers de la peine qui serait infligée si la soustraction avait été commise intentionnellement et consommée (243 al. 2 LI). cc) Au surplus, la fixation de l'amende doit répondre aux conditions de l'art. 47 CP (v. FF 1999 p. 1787 et ss, not. 1959). La culpabilité est notamment déterminée par la gravité objective de l'acte, laquelle s'apprécie principalement en fonction du résultat de l'infraction, soit le montant d'impôt soustrait (v. Pietro Sansonetti, in Commentaire LIFD, nos 41-42 ad art. 175). Il convient cependant 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^{er} 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).

E. 7

En l'occurrence, la recourante ne conteste pas la tentative de soustraction qui lui est reprochée. A juste titre, dans la mesure où l'inclusion dans ses charges d'un loyer pour des locaux restés à disposition de l'actionnaire de sa société-mère est constitutive de soustraction. Ces écritures ont en effet comme conséquence de réduire le bénéfice et le capital imposables. La recourante n'a pas fait valoir les conséquences que pourraient entraîner pour elle les pénalités qui lui ont été infligées par l'autorité intimée et, aux dires de son administrateur, sa situation demeure confortable. La recourante se contente de mettre en avant deux motifs. En premier lieu, la recourante explique que la lenteur de la procédure, ouverte par avis du 15 septembre 2005, justifierait à elle seule une réduction de moitié desdites pénalités. En second lieu, elle se plaint d'une inégalité de traitement, expliquant que si une convention portant sur une procédure simplifiée avait été conclue en l'espèce, les pénalités auraient été moins lourdes. Selon les explications de la recourante, les amendes se sont avérées plus élevées, dès lors qu'elle n'a pas consenti à ce que cette procédure soit appliquée. a) L'art. 29 al. 1 Cst. garantit notamment à toute personne, dans une procédure judiciaire ou administrative, le droit à ce que sa cause soit traitée dans un délai raisonnable. A l'instar de l'art. 6 par. 1 CEDH, qui n'offre, à cet égard, pas une protection plus étendue,

cette disposition consacre le principe de la célérité, en ce sens qu'elle prohibe le retard injustifié à statuer. L'autorité viole cette garantie constitutionnelle lorsqu'elle ne rend pas une décision qu'il lui incombe de prendre dans le délai prescrit par la loi ou dans le délai que la nature de l'affaire et les circonstances font apparaître comme raisonnable (ATF 130 I 312 consid. 5.1 p. 331). Une violation du principe de célérité doit en principe être prise en compte au stade de la fixation de la peine. Le plus souvent, elle conduit à une réduction de la peine, parfois même à l'abandon de la poursuite (ATF 124 I 139 consid. 2a p. 140 s.). Il incombe au juge d'indiquer comment et dans quelle mesure il a tenu compte de cette circonstance (ATF 117 IV 124 consid. 3 et 4 p. 126 ss). Il n'apparaît pas que la procédure ait duré de façon déraisonnable in casu. Deux ans et deux mois séparent l'avis d'ouverture d'une procédure de contrôle, du 28 juillet 2005, de l'avis de prochaine clôture, du 2 octobre 2007. L'autorité intimée a procédé au contrôle et a requis la production de pièces et de renseignement, sans désespérer. Moins de trois ans après, elle a procédé à la taxation et au rappel d'impôt, ainsi qu'au prononcé d'amendes, le 15 mai 2010. La question de savoir s'il subsiste un droit à la constatation d'une éventuelle violation du principe de la célérité peut de toute façon demeurer rester ouverte. En effet, la recourante ne prétend pas être intervenue auprès de l'autorité intimée pour s'inquiéter de l'avancement de la procédure, de sorte qu'elle ne peut, en vertu du principe de la bonne foi (art. 5 al. 3 Cst.), soulever ce grief une fois la décision rendue (ATF 125 V 373 consid. 2b/aa p. 375/376). Au contraire, il apparaît à la lecture du dossier que son attitude a ralenti quelque peu la procédure; ainsi entre le 2 octobre 2007, date de notification par l'autorité intimée d'un avis de prochaine clôture et la décision de taxation et de rappel d'impôt du 15 mai 2010, la recourante a demandé à de multiples reprises des délais pour compléter son dossier et son argumentation et ses mandataires ont requis plusieurs fois de pouvoir s'entretenir avec les représentants de l'autorité intimée (v. sur ce point ATF 2A.86/2007 du 12 juillet 2007, consid. 5.2). Ainsi, à supposer même que la procédure ait été exceptionnellement longue, ce qui ne paraît pas avoir été le cas en l'occurrence, la recourante est de toute façon mal venue de s'en plaindre.

b) Quant au grief ayant trait à l'inégalité de traitement dans la sanction qui résulterait du consentement du contribuable à l'application de la procédure simplifiée en matière de contravention, il est évoqué de façon générale et bien trop sommaire par la recourante pour qu'il y ait lieu de s'y arrêter. Du reste, la recourante n'a fourni aucun exemple comparatif concret permettant d'illustrer sa critique. Au surplus, le grief invoqué tombe à faux s'agissant de deux situations différentes, pour lesquelles le principe de l'égalité de traitement n'est en principe d'aucun secours.

c) Quoiqu'il en soit, l'annulation de la décision attaquée, s'agissant des reprises, s'étend aux amendes et implique nécessairement que celles-ci soient recalculées au regard de ce qui a été constaté au considérant 5 qui précède.

E. 8

a) Les considérants qui précèdent conduisent ainsi à admettre partiellement le recours et à annuler la décision attaquée. La cause est renvoyée à l'autorité intimée pour nouvelle décision sur les taxations définitives et prononcés d'amende, tant en ce qui concerne l'impôt fédéral direct que l'impôt cantonal et communal et ceci, conformément aux considérants 5 et 7 du présent arrêt.

b) Le sort du recours implique de mettre un émolument réduit à la charge de la recourante, vu les articles 49 al. 1 et 91 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative (LPA-VD; RSV 173.36) et de statuer sans dépens, vu en outre l'art. 55 al. 1 LPA-VD a contrario.

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