

VD_OMNI FI.2011.0067 vom 14. August 2012

VD Tribunal cantonal, 2012-08-14, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2011.0067

FR: VD_OMNI FI.2011.0067 du 14 août 2012

IT: VD_OMNI FI.2011.0067 del 14 agosto 2012

Regeste

X. _____ SA c/Administration cantonale des impôts | Achat par la société contribuable d'une Ferrari, mise à la disposition de l'actionnaire et comptabilisée comme actif de placement. Or, cet actif n'a pas été acquis à des fins commerciales; quoique comptabilisé, il s'agit d'un actif considéré comme fictif. Cela implique d'effectuer plusieurs corrections non seulement dans les comptes de la société, puisque les frais et autres amortissements afférents audit véhicule constituent autant de distributions dissimulées de bénéfice à l'actionnaire, mais très vraisemblablement chez celui-ci également. 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. Recours déclaré irrecevable par le Tribunal fédéral (ATF 2C_874/2012 et 2C_885/2012).

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 2000 à 2005, et aux amendes prononcées à son encontre pour soustraction et 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 2001 à 2005. L'aLI demeure en revanche applicable à l'année 2000. Dans le domaine de la soustraction fiscale, s'applique toutefois la loi la plus favorable, selon la règle de la *lex mitior* qui vaut en droit pénal (arrêt FI.1996.0085 du 12 décembre 2002, consid. 2, et les arrêts cités). En l'occurrence, les dispositions de la LI sont moins rigoureuses pour la recourante que celles de l'aLI; celle-ci s'effacera donc devant celle-là. Du reste, le prononcé d'amendes confirmé par la décision attaquée a appliqué en l'occurrence l'art. 242 LI au titre de la *lex mitior*. 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'approche 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

Toujours sur le plan procédural, la décision du 15 mai 2010 taxe de façon définitive les périodes fiscales 2002 à 2005. S'agissant en revanche des périodes 2000 et 2001, la recourante s'est vu notifier un rappel d'impôt, puisque la taxation de celle-ci était définitive

au début du contrôle. a) L'art. 151 al. 1 LIFD, permet à l'autorité fiscale de procéder à un 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(...)». Lorsqu'en revanche, 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 (al. 2). 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. 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. L'art. 207 al. 1 et 2 LI, applicable à compter de la période 2001, reprend le texte de l'art. 151 al. 1 LIFD. b) On entend par faits nouveaux des faits antérieurs à la décision de taxation, mais découverts après seulement (nova reperta). 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 articles 136, notamment lit. d, et 137, notamment lit. b, aOJF 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 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; 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 (v. plus généralement sur cette question, Ursina Beerli-Bonorand, Die ausserordentliche Rechtsmittel in der Verwaltungsrechtspflege des Bundes und der Kantone, Zürich 1985, pp. 96-97). c) On rappellera par ailleurs que l'aLI et la LI distinguent 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).

E. 5

L'impôt sur le bénéfice frappe l'augmentation des fonds propres constatée durant la période fiscale (Robert Danon, in Commentaire romand de la LIFD, Yersin/Noël éd., Bâle 2008, 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 5^{ème} tirets, LIFD; 94 al. 2 let. b, 2^{ème} et 5^{ème} tirets, LI). Une dépense dûment comptabilisée est justifiée par l'usage commercial lorsqu'il existe entre celle-ci et l'activité commerciale exercée par l'entreprise une connexité objective (Danon, *ibid.*, n° 65). Aux articles 58 al. 1 let. a LIFD, 54 al. 1 let. a aLI, 94 al. 1 let. a LI, le législateur a consacré par ailleurs le principe de périodicité de l'impôt. Selon celui-ci, le bénéfice réellement obtenu durant l'exercice commercial doit être soumis à l'impôt. Cela suppose que le bénéfice ne soit pas réduit par des charges autres que celles effectivement afférentes à la période fiscale concernée (ATF 137 II 353 consid. 6.4.4 et 6.4.5 pp.364/365; ATF 2C_272/2011 du 5 décembre 2011, in RF 2012, p. 127; ATF 2C_429/2010 du 9 août 2011, in RF 2011 p. 865; cf. en outre Peter Brülisauer/Flurin Poltera, in Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a, 2^{ème} éd., Bâle 2008, ad art. 58 LIFD, n° 41; Danon, *op. cit.*, n° 57; références citées). En outre, les comptes annuels de la société anonyme sont dressés conformément aux principes généralement admis dans le commerce; ils doivent être complets, clairs et faciles à consulter (art. 662a et 959 CO). Si ces principes ne sont pas respectés et que le compte de résultats ne reflète pas le bénéfice réel de la société anonyme, le résultat doit être corrigé en faveur comme au détriment du contribuable (Francis Cagianut, Bedeutung der kaufmännischen Buchhaltung und Bilanz im Steuerrecht, in: Archives de droit fiscal 37 p. 137 ss, not. 142). En l'absence de lacune matérielle ou d'irrégularité formelle propre à mettre en doute la force probante d'une comptabilité, celle-ci bénéficie, en principe, d'une présomption d'exactitude à l'égard du fisc (ATF 137 II 353 consid. 6 pp. 359/360; 136 II 88 consid. 3.2-3.4 pp. 92-94; 134 II 207 consid. 3.3 p. 211; 106 Ib 311 consid. 3c et d p. 315ss). Cette exigence de conformité aux règles comptables présuppose toutefois que la loi fiscale y renvoie expressément, comme c'est en principe le cas pour l'estimation du bénéfice comptable des personnes morales (ATF 134 II 207 consid. 3.3 p. 211/212, et les arrêts cités). Suivant l'art. 58 al. 1 let. b LIFD en effet, les charges de l'entreprise doivent être réintégrées au bénéfice imposable lorsque celles-ci ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial (Danon, *ibid.*, n° 64). Une dépense dûment comptabilisée est justifiée par l'usage commercial lorsqu'il existe entre celle-ci et l'activité commerciale exercée par l'entreprise une connexité objective (*ibid.*, n° 65). Cette connexité existe lorsque la dépense aurait été consentie par un gestionnaire ordinaire faisant preuve de la diligence objective requise par le droit commercial (ATF 136 II 88 consid. 3.1 p. 92). La dépense sans relation avec l'activité de l'entreprise ne sera dès lors pas déductible; il s'agira dans ce cas d'une prestation appréciable en argent (Pierre-Marie Glauser, Apports et impôt sur le bénéfice, Zurich 2005,

p. 100).

E. 6

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 son actionnaire A. Y. _____ en 2000 et 2001, qu'elle estime excessif. Selon contrat de bail du 27 juin 1997, la recourante 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. Y. _____ qui a en fait don depuis lors à ses filles B. Y. _____ et C. Y. _____, mais en a conservé l'usufruit. En 2002, ce bail a été repris par la société-fille de la recourante, F. _____ SA (F. _____ SA, dont le recours fait l'objet de la cause n° FI.2011.0066). 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. Des montants de 114'850 fr.20, respectivement 112'664 fr. ont été successivement comptabilisés à cet égard durant les exercices 2000 et 2001, joints à la déclaration de la recourante. En outre, le loyer de 103'200 fr. 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 2000 et 2001. Il est vrai cependant que l'autorité de taxation ignorait le nombre de mètres carrés loués par la recourante. Les représentants de l'autorité intimée ont admis en audience qu'aucune pièce n'avait été demandée sur ce point à la recourante, avant que l'autorité ne procède à la taxation définitive de ces deux périodes, quand bien même d'autres postes de la déclaration ont été repris. Il est toutefois ressorti de l'instruction qu'en réalité, le contenu du bail du 27 juin 1997 était faux. La recourante, puis F. _____ SA, 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. Y. _____, ce que ce dernier a admis. Il s'agit là d'un fait nouveau au regard des procédures de taxation, dont on retire que la recourante aurait en définitive payé à son actionnaire un loyer représentant plus de 320 fr. le mètre carré. A supposer en effet qu'elle eût exigé de la recourante qu'elle produise le bail avant de procéder à la taxation définitive des périodes 2000 et 2001, l'autorité de taxation ne se serait pas rendue compte qu'en réalité, le loyer de 103'200 fr. par an n'était pas la contrepartie de la jouissance d'une surface de 533 m², comme le bail le laisse supposer, mais ne concernait qu'une surface de 318 m² à l'intérieur du bâtiment. Dès lors, même en faisant preuve de l'attention que l'on pouvait exiger de sa part, compte tenu des circonstances du cas d'espèce, l'autorité de taxation, qui s'est fondée sur les indications erronées du contribuable, n'aurait pas découvert ce qui précède sans un contrôle approfondi. Les conditions permettant à l'autorité intimée de procéder à un rappel d'impôt sont ainsi réalisées en l'occurrence. 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. Y. _____ 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. Y. _____ aurait ainsi fixé un loyer inférieur au prix du marché pour rendre service 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 G. _____ S.à.r.l. à 154 fr. le mètre carré, provision pour charges incluse (cf. PV d'entretien du 06.12.2007), puis par F. _____ Sàrl, pour atteindre en 2010 le montant de 177 fr. le mètre carré. Actuellement, F. _____ 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. Elle a du reste donné à bail à F. _____ SA, une surface d'environ 800m² dans le bâtiment industriel de 1'103m² érigé sur cette parcelle. Or, elle exige de celle-ci 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. Y. _____. 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. Y. _____ 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. Y. _____ 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. Y. _____ 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 2000 et 2001 et par conséquent, dans le bénéfice imposable. b) Sous chiffre 1.03, l'autorité intimée a repris un montant total de 296'216 fr., durant les années 2002 à 2005, à titre de coût pour la mise à disposition d'un véhicule Z. _____. La recourante a acquis celui-ci en 2002 au prix de 665'000 Euros (soit, hors TVA, 942'379 francs); elle l'a

revendu le 17 novembre 2005 à A. Y. _____, pour le même montant. L'autorité intimée a considéré que ce véhicule constituait un actif de placement, dans la mesure où il n'est pas destiné à servir à l'exploitation commerciale de la société mais à satisfaire exclusivement les intérêts personnels de son actionnaire, lequel disposerait au surplus d'une collection d'automobiles de marque Ferrari. Elle y voit par conséquent une prestation indue à cet actionnaire. Dans une situation de ce genre, il importerait, toujours selon l'ACI, de déterminer le rendement que générerait théoriquement cet actif et de l'inclure dans le bénéfice imposable de la société; en l'occurrence, un rendement de 3% a été retenu. La recourante reconnaît que ce véhicule constituait un actif de placement et non un actif commercial. En audience, A. Y. _____ a du reste expliqué que la recourante avait beaucoup de liquidités à l'époque, mais sans en retirer un bon rendement. Il a dès lors saisi l'opportunité d'acheter ce véhicule, construit à peu d'exemplaires, pour en faire profiter la recourante. Celle-ci soutient dès lors que l'autorité intimée aurait ajouté un revenu purement fictif à son compte de résultat. Elle admet en revanche que cette opération soit traitée sous l'angle d'un prêt consenti à l'actionnaire. La recourante admet cependant que ce véhicule de luxe ne servait en aucun cas à l'exploitation d'une entreprise d'équipement et de signalisation routiers. Dès lors, il s'agissait pour l'autorité intimée d'un actif de placement qui, dans l'optique d'une société anonyme, aurait dû générer un rendement. Or, il se trouve que cet actif a été mis à la disposition de l'actionnaire, lequel collectionne les véhicules de marque Ferrari. L'ACI explique que si la recourante avait laissé ce véhicule à la disposition d'un tiers, celui-ci aurait en effet dû s'acquitter d'un loyer; elle fait valoir sur ce point que le coût de location de ce véhicule pour une journée s'élève à 12'451 Euros et à 298'801 Euros par mois (forfait). A cet égard, l'autorité intimée a déterminé le rendement que les fonds propres mobilisés pour cette acquisition hors exploitation auraient normalement dû générer. Il ressort de l'instruction que le montant de 665'000 Euros a été acquitté en quatre versements, aux dates suivantes : Dates de paiement Acomptes (Eur) Comptabilisé c/o SER Comptabilisé c/o X. _____ 15.10.2002 95'000.- 130'012,55 28.03.2003 145'000.- 202'137,50 14.07.2003 45'000.- 64'865,15 16.07.2003 380'000.- 549'163,55 Total dépense enregistrée au bilan des sociétés 130'012,55 816'166,20 Dès lors, la reprise opérée dans les comptes de la recourante a été définie de la façon suivante:

Année	Coût financier	Taux	Pdt	Montant
2002	130'012,55	à 3%	pdt 75j.	812 2003
2003	130'012,55	à 3%	pdt 360j.	3'900
2004	202'137,50	à 3%	pdt 272j.	4'580
2005	64'865,15	à 3%	pdt 166j.	897
2004	549'163,55	à 3%	pdt 164j.	7'505
2005	946'000.-	à 3%	pdt 360j.	28'380
Total	24'990			946'000.-
				812 16'882 28'380 24'990
2003	946'000.-	à 10%	pdt 164j.	38'365
2004	946'000.-	à 10%	pdt 360j.	94'600
2005	946'000.-	à 10%	pdt 317j.	83'300
Total	28'265			38'365 94'600 83'300
				Total des frais (coût financier, amortissement et autres frais) 812 55'247 122'980 108'290
				Marge 3% 25 1'709 3'804 3'349
				Avantage appréciable en argent 837 55'956 126'784 111'639

De l'avis du Tribunal, cette question doit être résolue d'une autre manière, conformément du reste à la pratique constante de l'autorité intimée (v. sur ce point arrêt FI.1997.0014 du 1^{er} décembre 2000, not. consid. 3). Celle-ci a estimé en l'occurrence que ce véhicule ne pouvait être traité comme un actif fictif, dès lors que sa valeur avait été comptabilisée. Elle présuppose ainsi de manière hâtive qu'il faisait partie de la fortune commerciale de la recourante. Or, pour qu'il en soit ainsi, l'élément d'actif comptabilisé doit avoir été acquis à des fins commerciales, au moyen des fonds du commerce, et servir effectivement à l'exploitation de l'entreprise soit directement par sa nature ou comme gage de dettes commerciales, soit indirectement par sa valeur en

tant que capital d'exploitation nécessaire ou comme réserve, pour autant que cette dernière soit nécessaire ou au moins usuelle selon le genre et l'étendue du commerce (v. ATF 112 Ib 79 consid. 3a p. 82, références citées). A défaut de justification commerciale, cet actif, quoique comptabilisé, pourra être considéré comme fictif. Or, la comptabilisation au bilan d'un actif fictif porte atteinte au principe de sincérité du bilan (Danon, op. cit., ad art. 57-58 LIFD, n° 16; Glauser, op. cit., p. 55). En l'espèce, la recourante elle-même a admis que la Z._____ ne constituait pas un actif commercial. On conçoit mal du reste que ce véhicule de luxe ait pu servir d'une quelconque manière à l'exploitation de l'entreprise. Il s'agit dès lors d'un actif fictif. Au surplus, les explications selon lesquelles ce véhicule devait servir en quelque sorte de placement pour la recourante sont oiseuses. La recourante n'a jamais loué ce véhicule, qu'elle a du reste revendu le 17 novembre 2005 à A. Y._____, 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 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. A. Y._____ a du reste reconnu que la recourante 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 ont par conséquent conduit à cette prestation insolite (concernant l'impôt anticipé, voir Archives 60 pp. 564/565 consid. 3). Sur le plan fiscal, cet actif fictif impliquera pour l'autorité intimée d'effectuer plusieurs corrections, non seulement dans les comptes de la recourante, mais très vraisemblablement chez l'actionnaire également. Il y aura lieu en effet de reprendre au bénéfice déclaré par la recourante tous les frais et autres amortissements afférents audit véhicule, lesquels constituent autant de distributions dissimulées de bénéfice à l'actionnaire. En outre, tous les montants déboursés par la recourante pour l'acquisition de ce bien devront être réintroduits dans la fortune de la société pour déterminer son capital imposable durant les périodes de taxation concernée (v. Rivier, La fiscalité de l'entreprise constituée sous forme de société anonyme, op. cit., p. 273). Il en résulte que la reprise opérée par l'autorité intimée sous chiffre 1.03 ne peut de toute façon être confirmée et devra être recalculée à la lumière de ce qui suit. L'achat du véhicule n'entraîne aucune conséquence pour la recourante en matière d'impôt sur le bénéfice; elle implique cependant une «réserve négative» dans les fonds propres, réduisant d'autant le capital imposable. En revanche, il s'agit pour l'actionnaire d'une prestation appréciable en argent à hauteur du prix du véhicule; compte tenu du fait que la société n'a pas retenu l'impôt anticipé sur la prestation, la question peut demeurer indéterminée de savoir si cette prestation doit être imposée selon la méthode dite du «brut pour net», soit de considérer que le montant du véhicule, 942'000 fr., correspond en fait à la prestation nette (65%) du total de la prestation, soit une prestation brute imposable chez l'actionnaire de l'ordre de 1'449'000 francs. L'actif dont il est question ne figurant plus au bilan, la charge d'amortissement indûment comptabilisée n'est pas déductible chez la recourante (v. sur ce point, ATF 2P.177/2004 du 17 octobre 2005, consid. 6.2); cela aura pour conséquence de refuser les amortissements comptabilisés annuellement, ce qui réduit d'autant la réserve négative dans les fonds propres imposables de la recourante. Constituent en outre une distribution dissimulée de bénéfice à l'actionnaire et devront dès lors être repris les différents frais afférents directement au véhicule comptabilisés comme charges. On réservera en revanche les intérêts éventuellement payés par la recourante à F._____ SA,

notamment dans le cadre du financement de l'achat du véhicule, dans la mesure où ces intérêts demeurent des charges déductibles dans la société. Il y a lieu d'admettre à cet égard que la comptabilisation d'un actif fictif n'a aucun effet sur l'éventuelle dette contractée pour l'achat d'un bien, respectivement des intérêts passifs qui y seraient liés. c) En outre, l'autorité intimée se propose de renoncer, dans sa réponse, à la reprise de 130'013 fr., opérée sous n° 1.05, à savoir la prestation appréciable en argent de F._____. SA à la recourante pour l'acquisition de la Z._____. Initialement, l'autorité intimée avait considéré, dans sa décision de taxation et rappel d'impôt, qu'il s'agissait là d'un actif fictif, qualification abandonnée dans la décision sur réclamation. L'autorité intimée estime à juste titre que ce montant est en réalité un prêt de la société-fille à la société-mère, ne revêtant au surplus pas le caractère de prestation appréciable en argent. Il y a lieu d'en prendre acte, ce qui conduit effectivement à la diminution des reprises opérées durant l'année 2002, celles-ci étant ramenées à 12'837 francs.

E. 7

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, il convient d'opérer une distinction. S'agissant des périodes de taxation 2000 et 2001, l'autorité de taxation avait notifié à la recourante des décisions définitives de taxation, avant d'ouvrir après coup une procédure pour soustraction. On se trouve ainsi en présence d'une soustraction consommée et non d'une simple tentative. En revanche, 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 de la décision de taxation. 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 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 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 (v. Henri Torrione, Les infractions fiscales en matière d'impôts directs et dans le domaine de l'impôt anticipé, des droits de timbre et de la TVA, in: Les procédures en droit fiscal, 2^{ème} éd., Berne/Stuttgart/Vienne 2005, 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. 8

En l'occurrence, la recourante ne conteste ni la soustraction d'impôt, ni la tentative de soustraction qui lui sont reprochées. A juste titre, dans la mesure où l'inclusion dans ses charges d'un loyer pour des locaux restés à disposition de l'actionnaire est constitutive de soustraction, tout comme les écritures passées en relation avec l'acquisition d'un véhicule faisant partie de la fortune privée de l'actionnaire. 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 et actionnaire, 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 renseignements, 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 retardé quelque peu le cours de 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 6 qui précède.

E. 9

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 rappels d'impôt (périodes 2000 et 2001), taxations définitives (périodes 2002 à 2005) et prononcés d'amende, tant en ce qui concerne l'impôt fédéral direct que l'impôt cantonal et communal et ceci, conformément aux considérants 6 et 8 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.