

VD_OMNI FI.2013.0077 vom 4. September 2014

VD Tribunal cantonal, 2014-09-04, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2013.0077

FR: VD_OMNI FI.2013.0077 du 4 septembre 2014

IT: VD_OMNI FI.2013.0077 del 4 settembre 2014

Regeste

A. Y. _____, X. _____ SA, B. Y. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Confirmation de reprises opérées au bénéfice déclaré par une société anonyme ayant pour but des opérations immobilières et de courtage, ainsi qu'au revenu déclaré par ses actionnaires, dont l'un a également été inscrit au registre du commerce pour des opérations immobilières. Parmi ces reprises, figurent notamment les honoraires perçus par cet actionnaire en contrepartie de l'exercice d'une activité concurrente à la société, en violation du devoir de fidélité, l'absence de remboursement constituant une prestation appréciable en argent en faveur de cet actionnaire. En outre, il est juste de voir dans l'augmentation régulière du compte-courant débiteur actionnaire, non remboursé, l'octroi en réalité d'un prêt simulé de la société à son actionnaire. Admission partielle du recours des actionnaires et annulation de certaines reprises. D'office, l'autorité fiscale a ajouté un manco au revenu déclaré en prenant l'évolution de leur fortune en considération, bien qu'aucun élément ne permette de retenir que ceux-ci auraient refusé de collaborer à la taxation. En outre, les prestations reçues de la société par les actionnaires présentent un caractère récurrent, de sorte qu'elles ne peuvent être considérées comme des revenus extraordinaires et partant, tombent dans la brèche de calcul 2001-2002. Soustraction confirmée sur le principe, mais renvoi à l'ACI pour nouvelles décisions sur réclamation et calcul des amendes.

Erwägungen

E. 1

A teneur de l'art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), le contribuable peut s'opposer à la décision sur réclamation de l'autorité de taxation en s'adressant, dans les 30 jours à compter de la notification de la décision attaquée, à une commission de recours indépendante des autorités fiscales. Aux termes de l'art. 199 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RSV 642.11), le recours au Tribunal cantonal s'exerce conformément à la loi sur la procédure administrative. Le recours ayant été interjeté dans la forme prescrite (art. 140 al. 2 LIFD et 79 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; RSV 173.36]) et le délai de trente jours (art. 140 al. 1 LIFD et 77 LPA-VD), il y a lieu d'entrer en matière.

E. 1.01

Prestations appréciables en argent en faveur de X. _____ SA Honoraires en nature (VW Touareg) 0 0 Charges sociales 398 398 432 432 432 432 2'524 Frais de véhicule 0 0 0 0 0 0 Assurances 201 201 201 201 201 201 1'206 Frais de bureau 1'188 3'620 3'300 2'863 4'765 15'736 Avocats, notaires, fiduciaire, OP (compte 6530) 6'196 6'196 Frais de représentation 0 12'240 14'716 14'688 14'863 4'764 6'299 67'570

E. 1.02

Honoraires d'administration non déclarés Z. _____ SA 0 0 12'500 0 2'500 2'500 2'500
2'500 22'500 Total des éléments soustraits 0 0 25'339 22'699 21'441 21'296 10'760
14'197 115'732 2. Eléments non soustraits à reprendre

E. 1.03

Charges sociales (compte 5700) 398 398 432 432 432 432 2'524

E. 1.04

Frais de véhicule (compte 6'200) 0 0 0 0 0 0 0

E. 1.05

Assurances (compte 6300) 201 201 201 201 201 201 1'206

E. 1.06

Frais de bureau (compte 6500) 0 1'188 3'620 3'300 2'863 4'765 15'736

E. 1.07

Avocats, notaires, fiduciaire, OP (compte 6530) 0 6'196 0 0 0 0 6'196

E. 1.08

Frais de représentation 12'240 14'716 14'688 14'863 4'764 6'299 67'570 Autres

E. 1.11

On rappelle à cet égard que selon la jurisprudence citée par l'ATF 2C_394/2013 & 2C_395/2013 du 24 octobre 2013, consid. 5.1, il y a distribution dissimulée de bénéfice, lorsqu'une personne morale fait à ses actionnaires ou à toute personne la ou les touchant de près, sans contre-prestation équivalente, une prestation appréciable en argent, qu'elle n'aurait pas consentie à des tiers dans les mêmes circonstances (ATF 131 II 593 consid.

E. 2

Le litige a trait en l'espèce aux reprises opérées par l'autorité intimée aussi bien dans les comptes de X. _____ SA, afin de déterminer le bénéfice imposable de cette dernière durant les périodes de taxation 2001 à 2006, que dans les déclarations des époux Y. _____, afin de déterminer leur revenu et leur fortune imposables durant les périodes de taxation 2001-2002 à 2006. 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 LI 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 ici en cause. S'agissant de l'impôt fédéral direct, la LIFD 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 2C_60/2013 et 2C_61/2013 du 14 août 2013 consid. 1; ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262 s.; 131 II 553 consid. 4.2 p. 559; 130 II 509 consid. 8.3 p. 511).

E. 2.01

Etat des titres annoncé -47'881 -21'736 -36'633 -39'621 -78'340 -224'301 Etat des titres imposé 47'250 22'923 38'153 39'690 78'779 227'065

E. 2.02

Déduction pour actions vaudoises annoncée 0 Déduction pour actions vaudoises admises 0

E. 2.03

Immeubles privés annoncés -1'009'273 -926'273 -926'273 -926'273 -1'106'273 -4'894'365
Immeubles privés imposés 1'148'546 1'306'921 1'306'921 1'306'921 1'228'808 6'298'117

E. 2.04

Dette X. _____ SA annoncée (débitur actionnaire) 403'653 463'360 536'632 579'550
1'983'195 Dette X. _____ SA admise (débitur actionnaire) -298'380 -298'380 -298'380
-298'380 -1'193'520

E. 2.05

C. _____, compte n°5***** -1'737 -1'737 Total des éléments non soustraits
138'912 487'108 547'148 618'969 402'317 2'194'454 Total reprises sur fortune 138'912
487'108 547'148 618'969 402'317 2'194'454 Là également, ce n'est que dans une mesure
très limitée que le recours devra être accueilli (le total des reprises au revenu maintenues se
monte à 538'579 fr., contre 595'389 fr. dans la décision attaquée). Ces constatations
conduiront toutefois à l'annulation de la décision sur réclamation attaquée par les époux
Y. _____. Il appartiendra dès lors là aussi à l'autorité intimée de recalculer les montants
d'impôts dus par les recourants et de leur notifier une nouvelle décision en ce sens.

E. 2.06

Revenu des titres annoncé -411 -135 -122 -19'753 -280 -167 -20'868 Revenu des titres
imposé 472 186 172 19'806 110 151 20'897

E. 2.07

Revenu brut de la fortune immobilière annoncé -60'341 -60'901 -38'526 -14'002 -63'436
-62'151 -299'357 Revenu brut de la fortune immobilière imposé 61'239 61'799 70'562
67'886 69'237 67'950 398'673

E. 2.08

Frais d'entretien d'immeubles annoncés 28'973 21'150 8'988 4'734 21'648 22'139
107'632 Frais d'entretien d'immeubles admis -27'953 -20'130 -21'433 -20'905 -20'608
-21'099 -132'128

E. 2.09

Déduction des intérêts de capitaux d'épargne annoncée 122 2'800 2'922 Déduction des
intérêts de capitaux d'épargne admise -61 -123 -172 -3'000 -3'356 Total des éléments non
soustraits 12'164 12'456 8'500 58'190 85'527 107'660 88'279 50'071 422'847 Total
reprises sur revenu 12'164 34'456 33'839 80'889 106'968 128'956 99'039 64'268 538'579
01.01.2001 31.12.2003 31.12.2004 31.12.2005 31.12.2006 Totaux Reprises sur la fortune 2.
Éléments non soustraits à reprendre

E. 3

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, puissent être utilisés pour les besoins de la procédure pénale dans laquelle l'accusé a le droit de se taire, le Tribunal statue en deux étapes: il rend un arrêt partiel sur la taxation, avant de statuer dans une procédure séparée, sur les amendes (cf. arrêt FI.2005.0003 du 21 juin 2005). Avec l'accord des contribuables toutefois, il peut adopter une procédure unifiée et rendre un arrêt unique statuant aussi bien sur la taxation que sur les amendes (v. arrêt FI.2003.0022 et 2006.0001 du 14 juin 2007). Avertis de cette possibilité, les recourants ont expressément consentis à ce que la procédure soit conduite de manière unifiée, raison pour laquelle le Tribunal rendra un seul arrêt sur les taxations définitives, d'une part, et les prononcés d'amende, d'autre part.

E. 4

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, OREF [éd.], 2^{ème} éd., 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, Martin Zweifel/Peter Athanas [eds], 2^{ème} édition, Bâle 2008, n° 2 ad 130 LIFD; Isabelle Althaus-Houriet, in: Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Danielle Yersin/Yves Noël [eds], 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 (Berdin/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^{ème} éd., Zurich 1985, ad art. 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*, *op. cit.*, 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*, 4^{ème} éd., 2012, § 22/n° 11ss, pp. 513-514).

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; cf. en outre arrêts FI.2005.0003 du 21 juin 2005; FI.1991.0036, du 6 octobre 1993). Il incombe cependant à celui qui fait valoir l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve (ATF 2C_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 8.2; 2C_549/2012 du 16 mai 2013 consid. 3.1, RF 2013 p. 722). En revanche, il appartient en principe au fisc de prouver l'existence de prestations appréciables en argent faites par la société, sans contre-prestation, à ses actionnaires. Le contribuable n'a donc pas à supporter les conséquences d'un manque de preuves, à moins qu'on ne puisse lui reprocher une violation de ses devoirs de collaboration (ATF 2C_60/2013 du 14 août 2013 consid. 6.1; 2C_567/2012 du 15 mars 2013 consid. 6.3).

E. 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). 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). Tel n'est pas le cas en revanche des dépenses encourues pour l'entretien et l'amortissement de biens acquis par la société qui ne servent qu'à l'entretien de l'actionnaire ou à son propre plaisir. Dans ce cas, la société grève indûment son compte de résultats en prenant à sa charge des dépenses privées sous couvert de frais commerciaux (ATF 2P.195/2005 du 16 février 2006 consid. 3.2; 2P.153/2002 du 29 novembre 2002 consid. 3.2, StE 2003 B 72.14.2 n° 31; voir aussi, pour des exemples, ATF 2C_273/2013 du 16 juillet 2013 consid. 3.2; 2A.573/2004 du 13 juin 2005 consid. 3.1). La connexité n'est dans ce cas pas reconnue par le droit fiscal et les dépenses consenties, dépourvues de justification commerciale, seront réintégrées au bénéfice net imposable conformément à l'art. 58 al. 1 let. b LIFD (cf. Markus Zweifel/Silvia Hunziker, *Steuerverfahrensrecht, Beweislast, Drittvergleich, "dealing at arm's length"*, Art. 29 Abs, 2 BV, Art. 58 DBG, in: Archives 77 p. 657 ss, not. 659 s.). Cela vaut tant pour le choix des formes juridiques que revêtent ces actes que pour la fixation des montants objets des transactions (ATF 2C_724/2010 du 27 juillet 2011, consid. 7.1 in RDAF 2012 II 37; ATF 119 Ib 116 consid. 2 p. 119; 2A.346/1992, Archives 65 p. 51/57, StE 1995 B 72.11 no 3 consid. 3b). De jurisprudence constante, il y a distribution dissimulée de bénéfice lorsque les quatre conditions cumulatives suivantes sont remplies: 1) la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante; 2) cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le ou la touchant de près; 3) elle n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers; 4) la disproportion entre la prestation et la contre-prestation est manifeste de telle sorte que les organes de la société auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient (ATF 140 II 88, consid. 4.1; 2C_394/2013 du 24 octobre 2013 consid. 5.1; ATF 138 II 57 consid. 2.2 p. 59 s.; 131 II 593 consid. 5.1 p. 607; 119 Ib 116 consid. 2 p. 119). Il convient ainsi d'examiner si la prestation aurait été accordée dans la même mesure à un tiers étranger à la société, soit si la transaction a respecté le principe de pleine concurrence (ATF 2C_644/2013 du 21 octobre 2013 consid. 3.1; ATF 138 II 545 consid. 3.2 p. 549; 57 consid. 2.2 p. 60 et les références citées). On retiendra une 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. Masshardt, *op. cit.* p. 289 et ss., not. 291; Ernst Känzig, *Die direkte Bundessteuer*, Bâle

1992, 2^{ème} éd., tome II, ad art. 49 al. 1 lit. b AIFD, notes 73 à 75, 82 et 83; Jean-Marc Rivier, *La fiscalité de l'entreprise, société anonyme*, Lausanne 1994, p. 265 et ss). De même, lorsqu'une société accorde des avances sans intérêt ou contre un intérêt insuffisant à ses porteurs de parts ou à des tiers qui leur sont proches, elle leur concède une prestation appréciable en argent au sens de l'art. 58 al. 1 let. b LIFD (ATF 140 II 88, consid. 3). b) 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 (cf. art. 958c al. 1 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. 6.2 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). c) Les dépenses fictives, comptabilisées comme telles, doivent 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 (arrêts FI.2008.0130 du 31 mai 2010; FI.2006.0010 du 24 novembre 2006; FI.2004.0038 du 18 avril 2006; 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).

E. 5.1

p. 607). Encore faut-il que les organes de la société aient pu reconnaître le caractère insolite de cette prestation (ATF 119 Ib 431 consid. 2b p. 435). Subjectivement, les organes de X. _____ SA avaient conscience au demeurant de ce qu'en comptabilisant comme charges commerciales des libéralités octroyées à son actionnaire, et en octroyant à celui-ci une libéralité en n'exigeant pas le remboursement de sa part des honoraires encaissés comme administrateur de PPE, celle-ci prenait le risque de grever ses résultats comptables pour les exercices 2001 à 2006. Elle ne pouvait l'ignorer et s'est accommodée de ce risque. Il s'ensuit que c'est de manière intentionnelle qu'elle tenté de soustraire des montants d'impôts. b) S'agissant de la quotité des amendes, on relève tout d'abord qu'aucune amende n'a été prononcée à l'encontre de la recourante pour les années 2001 et 2002, le résultat de ces deux exercices demeurant déficitaire, malgré les reprises. Pour les années 2003 à 2006, les corrections portent sur un montant total de 70'994 fr. pour les reprises constitutives de tentative de soustraction. Celles-ci représentent le 30% environ des corrections génératrices de compléments d'impôt. Il ressort de la décision attaquée que l'autorité intimée a appliqué un taux de 0,66%, soit les deux tiers de la peine qui aurait pu être prononcée en pareil cas si la soustraction avait été commise intentionnellement et consommée, ceci conformément aux art. 176 al. 2 LIFD et 243 al. 2 LI. La recourante met en avant à cet effet la coopération dont elle a fait preuve avec les autorités fiscales durant l'enquête. L'autorité intimée a effectivement tenu compte de cette dernière circonstance dans la fixation des amendes. Or, ce facteur d'atténuation de peine est en quelque sorte contrebalancé par la réalisation d'une

autre circonstance qui, elle, est susceptible d'aggraver la peine: le concours réel. On doit en effet reprocher à la recourante d'avoir commis une soustraction sur plusieurs années; cela constitue effectivement un facteur d'aggravation de la sanction (cf. Sieber, op. cit., ad art. 175 LIFD n° 47), puisqu'à chaque nouvelle déclaration d'impôt, le contribuable commet une nouvelle soustraction fiscale (Monti, op. cit., p. 73). c) Dans ces conditions, les amendes prononcées à l'endroit de X. _____ SA seront confirmées dans leur principe et leur coefficient. Au vu des constatations faites au considérant 8a), il appartiendra toutefois à l'autorité intimée de procéder à un nouveau calcul desdites amendes et à notifier une nouvelle décision en ce sens à la recourante.

E. 6

Il importe tout d'abord de se pencher sur les reprises communes à X. _____ SA et aux époux Y. _____. a) En premier lieu sous ch. 1.01, l'autorité intimée a repris dans les comptes de X. _____ SA, les honoraires perçus par A. Y. _____ de 2001 à 2006 dans le cadre de son activité indépendante d'opérations immobilières et financières, à hauteur de 42'000 fr. En substance, elle considère qu'en exerçant une activité concurrente à celle de X. _____ SA, A. Y. _____ aurait violé le devoir de fidélité auquel il est tenu en sa qualité d'administrateur et que ces honoraires auraient, selon le cours ordinaire des affaires, dû être encaissés par la société. En effet, c'est seulement après avoir repris la gestion de X. _____ SA que A. Y. _____ a inscrit sa raison individuelle au registre du commerce. Dès lors, l'autorité intimée voit une distribution dissimulée de bénéfice en faveur de l'actionnaire à concurrence des montants d'honoraires que celui-ci n'a pas eu à rétrocéder à la société. Elle a en outre effectué la même reprise chez les époux Y. _____, à hauteur de 60'667 fr. puisque viennent s'ajouter aux 42'000 fr. repris dans la société les honoraires perçus durant la période 2001-2002 (année de calcul 1999-2000). Les recourants contestent ces reprises, en estimant que le raisonnement de l'autorité intimée porte atteinte à leur liberté économique, garantie par l'art. 27 Cst. Au surplus, ils font valoir que les conditions d'une distribution dissimulée de bénéfice ne seraient de toute façon pas réalisées, du simple fait que les mandats confiés à A. Y. _____ personnellement ne l'auraient pas été à X. _____ SA. aa) Les personnes physiques agissant au nom et pour le compte d'une personne morale, que ce soit en vertu d'un contrat de travail ou en tant que représentants autorisés, mandataires commerciaux, administrateurs ou membres du conseil d'administration, ont une obligation de fidélité à l'égard de celle-ci; il en résulte pour eux l'obligation légale de s'abstenir d'exercer des activités susceptibles d'entrer en concurrence avec celles de la personne morale. Ces contraintes sont imposées par l'art. 321a et 321b CO pour les travailleurs, par l'art. 464 al. 1 CO pour les mandataires et l'art. 717 al. 1 CO pour les administrateurs (ATF 2C_222/2009 du 24 juillet 2009 consid. 2.2; 2A.247/1996 du 27 octobre 1997 consid. 2b/aa, in: Archives 67 p. 216). On rappelle qu'aux termes de cette dernière disposition, les membres du conseil d'administration, de même que les tiers qui s'occupent de la gestion, exercent leurs attributions avec toute la diligence nécessaire et veillent fidèlement aux intérêts de la société. Bien que la loi ne le mentionne pas de manière explicite, le devoir de fidélité interdit en effet aux administrateurs de se livrer à une concurrence avec la société (cf. Marc Bauen/Robert Bernet/Nicolas Rouiller, La société anonyme suisse, Genève/Zurich/Bâle 2007, n° 482 p. 189; v. en outre, Peter Forstmoser/Arthur Meier-Hayoz/Peter Nobel, Schweizerisches Aktienrecht, Berne 1996, §28 nos 35 et ss, not. 72). En règle générale, une société anonyme, qui poursuit un but économique (art. 620 al. 3 CO), ne permet pas à ses employés, mandataires, administrateurs ou membres du conseil d'administration d'exercer une activité entrant en concurrence avec

les siennes. Si en revanche, elle permet l'exercice d'une telle activité, respectivement si elle renonce à exiger le remboursement des gains réalisés en raison d'affaires qui, de par leur nature entreraient dans sa sphère d'activités, la société offre une prestation appréciable en argent lorsque cette renonciation se fonde sur des relations de participation au capital-actions. Cette situation se produit en particulier dans le cas d'un actionnaire unique ou majoritaire, qui, dans le cadre d'une entreprise individuelle, réalise un gain pour son propre compte et que ce gain tomberait de lui-même dans le domaine d'activité de l'entreprise (ATF 2A.247/1996 consid. 2b/bb). Une prestation appréciable en argent, qui se traduit ici par la notion de retrait du bénéfice par anticipation («Gewinnvorwegnahme»), doit être retenue lorsque la société ne revendique aucun droit auprès de son actionnaire sur le produit d'un gain relevant de sa sphère d'activités et que celui-ci ne fournit aucune contrepartie comme la société l'exigerait de la part d'un tiers (renonciation à un revenu [«Ertragverzicht»] , cf. ATF 2C_265/2009 du 1 er septembre 2009 consid. 3.1, in: StE 2010 B 72.13.22 n° 52; 2A.204/2006 du 22 juin 2007 consid. 6, rés. in: RDAF 2010 II 554/555 n° 15.1; 2A.263/2003 du 19 novembre 2003 consid. 2 .2, in: Archives 74 p 660; 2A.602/2002 du 23 juillet 2003 consid. 2; v. en outre Pierre-Marie Glauser, Apports et impôts sur le bénéfice, Genève/Zurich/Bâle 2005, p. 121, références citées). Sans doute, la possibilité pour l'actionnaire de la société de réaliser des affaires pour son propre compte ne doit pas être exclue de manière catégorique. Il importe à cet égard que celui-ci ait une activité distincte de celle effectuée par la société dont il est actionnaire, que ce soit sous la forme d'une entreprise individuelle ou dans le cadre d'une autre société. Il convient sur ce point d'évaluer en particulier le type de clientèle et le type de transactions effectuées par les différentes entités juridiques (ATF 2C_222/2009 du 24 juillet 2009 consid. 2.3 et les réf. citées). bb) En l'occurrence, A. Y._____ est président du conseil d'administration de X._____ SA. Le devoir de fidélité prescrit à l'art. 717 al. 1 CO et ses conséquences, parmi lesquelles l'interdiction de concurrencer les activités de cette dernière, s'imposaient donc à lui. L'argument des recourants qui y voient une atteinte à leur liberté économique est donc hors de propos. Dans le cadre de ses activités dans l'immobilier, X._____ SA détient plusieurs gérances dans le canton (immeubles, villas, appartement, commerces). Cette activité constitue même une partie importante du chiffre d'affaires que cette société a généré entre 2001 à 2006, si l'on s'en tient aux montants comptabilisés: Exercice Total produits Commissions de gérance Pourcentage 2001 270'131,97 170'965,00 65,0% 2002 435'170,89 187'616,15 43,0% 2003 344'971,64 198'306,75 57,5% 2004 301'424,45 197'311,00 67,5% 2005 338'255,20 220'590,50 65,0% 2006 354'399,64 208'830,80 59,0% Or, il se trouve que, parallèlement à X._____ SA, A. Y._____ a lui-même exploité une entreprise en raison individuelle, inscrite au registre du commerce du 30 août 1988 au 26 mai 2009. Sa comptabilité présente la structure suivante: 1999 2000 2001 2002 2003 2004 2005 2006 Honoraires 8'167,00 10'500,00 10'500,00 10'500,00 10'500,00 3'500,00 6'000,00 6'000,00 ./ frais d'administration -6'600,00 -6'600,00 -6'600,00 -6'600,00 -6'600,00 -6'600,00 -6'600,00 ./ charges sociales -366,00 -772,50 -397,80 -397,80 -397,80 -432,00 -432,00 -432,00 ./ assurances -1'015,20 -1'015,20 -1'015,20 -1'015,20 -1'015,20 -1'015,20 -1'015,20 -1'015,20 ./ loyer -4'340,00 -4'340,00 -4'340,00 -4'340,00 -4'340,00 -4'340,00 -4'340,00 -4'340,00 Perte de l'exercice -4'154,20 -2'227,70 -1'853,00 -1'853,00 -1'853,00 -8'887,00 -6'387,00 -6'387,00 En qualité d'administrateur de plusieurs propriétés par étage (PPE), à 2*****, à 6***** et à 7*****, notamment, A. Y._____ a régulièrement perçu des honoraires. Contrairement à ce que les recourants tentent d'expliquer, l'exercice de tels mandats entre sans nul doute dans la sphère d'activité

d'une agence immobilière comme l'est X. _____ SA. On pourrait tout au plus réserver le mandat ayant trait à la PPE G. _____, à 2*****, dans la mesure où les époux Y. _____ y possèdent un appartement. Il est possible que, s'agissant de ce seul mandat, la personne de A. Y. _____ ait davantage compté pour les copropriétaires que X. _____ SA. On retire des explications fournies par A. Y. _____ en audience que l'administrateur de la PPE G. _____, avec lequel il était en relation personnelle étroite, lui avait confié ce mandat à titre personnel. Cela représente 1'000 fr. par semestre, soit 2'000 fr. par an, à hauteur desquels la reprise n'est pas justifiée. Pour le reste, l'essentiel est de retenir que l'activité indépendante de A. Y. _____ ne se distingue pas fondamentalement de celle de la société dont il est administrateur, au point d'admettre que l'on est en présence de deux activités concurrentes. Il est dès lors plus que douteux que X. _____ SA eût renoncé à exiger le remboursement des honoraires encaissés si ces mandats avaient été exécutés par un tiers, sans participation aucune au capital-actions. On doit dès lors admettre que cette absence de remboursement constitue bien une prestation appréciable en argent en faveur de l'actionnaire. Aussi, l'entier des honoraires comptabilisés par A. Y. _____, à l'exception d'un montant de 2'000 fr. par an perçu dans le cadre de la gérance de la PPE G. _____, à 2*****, doivent être réintégrés, aussi bien dans les produits de X. _____ SA que dans les revenus des époux Y. _____, au titre du rendement de participation. Sous réserve de ce qui précède, cela conduit à la confirmation de la reprise. Au surplus, il n'y a pas lieu de déduire du chiffre d'affaires les charges comptabilisées par A. Y. _____, celles-ci n'étant pas documentées et leur pertence est de toute façon discutable. Il est à relever que, chez les époux Y. _____, cette reprise conduit également à corriger leur revenu imposable, en ce sens que les pertes, revendiquées au titre de l'exercice par A. Y. _____ d'une activité lucrative indépendante, doivent être supprimées et réintégrées dans leur revenu. L'autorité intimée a effectué le calcul suivant:

Libellé	Années de calcul	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	Totaux

E. 7

En sus des reprises effectuées dans les comptes de X. _____ SA, l'autorité intimée a procédé à d'autres corrections au revenu et à la fortune déclarés par les époux Y. _____.

a) L'autorité intimée a tout d'abord estimé que, selon les calculs d'évolution de leur fortune, les revenus déclarés par les époux Y. _____ ne leur permettraient pas d'assurer leur train de vie durant la période de taxation 2001-2002 (années de calculs 1999-2000). Sous chiffre 2.02, elle a donc ajouté un manco de 20'000 fr. au revenu déclaré par ces derniers. Cette reprise est contestée. aa) L'autorité de taxation apprécie les preuves librement sur la base des éléments recueillis dans la procédure et selon son intime conviction (Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2^{ème} éd., Lausanne 1998, p. 139). Lorsqu'elle n'est pas convaincue de l'exactitude de la déclaration d'impôts au terme de l'appréciation des preuves, elle peut établir les éléments relevant du cas concret, sur la base de données et de facteurs objectivement comparables. Elle pourra ainsi s'écarter du contenu de la déclaration et procéder à une taxation sur la base d'indices concluants, lorsque, par exemple, le train de vie du contribuable s'écarte manifestement du contenu de sa déclaration (v. Xavier Oberson, op. cit., § 22, n° 43). L'emploi effectif de moyens économiques par le contribuable au cours d'une période déterminée peut revêtir une certaine importance lorsqu'il atteint un niveau qui ne correspond pas au revenu déclaré. C'est la raison pour laquelle l'autorité de taxation étudie en règle générale l'évolution de fortune du contribuable; elle compare alors la fortune imposable de la période fiscale précédente avec celle de la période courante en tenant compte des différentes dépenses (ATF 2A.561/2005

du 22 février 2006; v. en outre Isabelle Althaus-Houriet, op. cit., ad art. 130 LIFD, n° 14). Après avoir effectué une comparaison avec le revenu déclaré, elle peut, lorsqu'elle constate une disparité à l'issue de cette opération, procéder à une reprise (arrêt FI.2000.0111 du 5 avril 2001, consid. 2, références citées). Dans deux autres arrêts, le Tribunal administratif a confirmé que la prise en considération par l'autorité fiscale de l'évolution de la fortune et du train de vie d'un contribuable durant une période donnée était un moyen d'aboutir à la taxation correcte de cette période (FI.1997.0016 du 25 septembre 1997, consid. 3; FI.1995.0126 du 27 septembre 1996, consid. 4). Cette constatation a pour conséquence principale de renverser la présomption d'exactitude dont bénéficie initialement la déclaration et de modifier, en quelque sorte, le fardeau de la preuve. Le résultat obtenu par l'autorité de taxation en comparant l'évolution de fortune bénéficie alors de la présomption selon laquelle il existe un revenu imposable à reprendre dans les éléments déclarés par le contribuable (v. plus particulièrement sur cette question, Roman Truog, Die natürliche Vermutung im Steuerrecht, in: Archives 49, p. 97 et ss, not. 100-101, 106 et ss). Il appartient donc au contribuable d'apporter la preuve du contraire, à savoir l'inexistence des éléments repris par l'autorité de taxation ou leur neutralité sur le plan de l'impôt sur le revenu; à défaut, la présomption naturelle selon laquelle les dépenses justifiées par le train de vie du contribuable correspondent à un revenu imposable ne sera pas renversée (Truog, p. 109). Ce résultat, bien que découlant d'une appréciation, sera le fruit d'une taxation ordinaire. bb) La reprise contestée a uniquement trait à la période de taxation 2001-2002. L'autorité intimée a pris en considération l'évolution de la fortune nette des époux Y. _____ qui est passée de 93'687 au 1 er janvier 1999 à 269'578 au 1 er janvier 2001. Elle a alors estimé qu'il manquait 20'000 fr. dans le revenu déclaré par ces derniers pour assurer leur train de vie (estimé à 79'685 fr. pour deux ans, soit 3'320 fr. par mois). On rappelle qu'en pareil cas, s'appliquent les articles 130 al. 2 LIFD et 180 al. 2 LI, première phrase, à teneur desquels l'autorité de taxation « effectue la taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse si, malgré sommation, le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure ou que les éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue en l'absence de données suffisantes ». Cette sommation n'est pas une exigence de pure forme; elle a pour objectif d'octroyer au contribuable défaillant un ultime sursis pour respecter ses obligations de procédure. Du reste, le contribuable a en quelque sorte un droit à l'envoi préalable d'une sommation avant que la taxation d'office lui soit notifiée (cf. Zweifel, op. cit., ad 130 LIFD n° 34). Or, à aucun moment, les recourants n'ont été, préalablement, sommés par l'autorité intimée de fournir toute explication utile sur l'évolution de leur fortune et leur train de vie pendant la période concernée. Cette condition devait pourtant être réunie pour que l'autorité de taxation puisse d'office ajouter une somme de 20'000 fr. au revenu imposable des époux Y. _____ durant la période de taxation 2001-2002. Sans doute, l'autorité de taxation n'est pas privée, en présence d'un contribuable refusant de collaborer, de la faculté, après avoir recueilli des indices susceptibles de donner à penser que la taxation définitive est incomplète, de notifier également une taxation par appréciation (arrêt FI.2005.0003 du 21 juin 2005, consid. 4a, réf. citées). En l'espèce toutefois, aucun élément ne permet de retenir que les époux Y. _____ auraient refusé de collaborer à la taxation; la décision attaquée retient même le contraire. Ce seul motif d'ordre formel doit conduire à l'annulation de la reprise, celle-ci résultant d'une appréciation (dans le même sens, arrêt FI.2008.0044 du 17 septembre 2009, consid. 5b/aa). b) Les époux Y. _____ critiquent en outre les corrections effectuées par l'autorité intimée aux chiffres 2.07 et 2.08, dans la mesure suivante: Libellé Années de

calcul 1999 2000 2003 2004 2005 2006 Totaux

E. 8

a) Des considérants qui précèdent, il résulte que les reprises à effectuer dans les comptes de X._____ SA s'établissent de la manière suivante: Libellé Années de calcul et de taxation 2001 2002 2003 2004 2005 2006 Totaux Reprises sur le bénéfice 1. Eléments soustraits à reprendre Prestations appréciables en argent en faveur de A. Y._____ et ses proches

E. 9

Les recourants ont en outre contesté les amendes prononcées à leur encontre pour soustraction et tentative de soustraction à l'impôt. Bien que l'annulation des décisions attaquées s'étende aux pénalités, il importe d'entrer en matière sur leurs griefs, les amendes étant remises en cause, non seulement dans leur quotité, mais également – et surtout – dans leur principe. a) En droit fédéral, comme en droit cantonal, 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 (art. 175 LIFD et 242 LI ; cf. en outre, Archives de droit fiscal 56, p. 345; 54, p. 660; 52, p. 454). 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 les art. 176 LIFD et 243 LI. Pour qu'il y ait tentative, l'autorité de taxation doit découvrir que les renseignements fournis sont inexacts, ceci avant que la décision de taxation ne soit entrée en force; postérieurement à cet événement, la soustraction sera au contraire considérée comme consommée (ATF 2C_528/2011 du 17 janvier 2012 consid. 2; 2C_480/2009 du 16 mars 2010 consid. 5.1 et les références). La soustraction d'impôt est réalisée lorsque les trois éléments constitutifs objectifs suivants sont réunis: un comportement illicite du contribuable, une perte financière pour la collectivité et l'existence d'un lien de causalité entre le comportement illicite et le résultat dommageable (Pietro Sansonetti, in: Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Bâle 2008, Yersin/Noël [éds], ad art. 175 LIFD n°7; Diane Monti, Les contraventions fiscales en droit fiscal harmonisé, thèse Lausanne, 2001, p. 48). 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 (Archives 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; Archives 54, p. 662; 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 (Archives 56, p. 138). La négligence est définie par l'art. 12 al. 3 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. Pour retenir l'intention, à tout le moins par dol éventuel, il importe cependant que le contribuable ait pu reconnaître le caractère erroné de la déclaration fiscale s'il avait agi avec la diligence requise et qu'il ait ainsi été en mesure de la faire corriger (cf. Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Handkommentar zum DGB, 2^{ème} éd., Zurich 2009, N. 73 ad art. 175 LIFD). 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). b) La procédure réprimant la soustraction fiscale en matière d'impôts directs est une procédure à caractère pénal à laquelle l'art. 6 CEDH est applicable (ATF 121 Ib 257 consid. 4 p. 264; 119 Ib 311, consid. 2 p. 314; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 3^{ème} éd. Bâle 2007, § 26 n. 4 p. 505); Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., N. 12 ad art. 175 LIFD; 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, OREF [éd.], 2^{ème} éd. Berne, 2005, p. 911 et ss). Cela a notamment pour conséquence que l'autorité de taxation doit 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 inexactes 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. en outre 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. 907ss, spéc. p. 1045). c) Tant en droit fédéral qu'en droit cantonal harmonisé, 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 (art. 175 al. 2 LIFD et 242 al. 2 LI). La tentative est réprimée de l'amende (art. 176 al. 1 LIFD et 243 al. 1 LI), fixée au deux tiers de la peine qui serait infligée si la soustraction avait été commise intentionnellement et consommée (art. 176 al. 2 LIFD et 243 al. 2 LI). Conformément à l'art. 47 du Code pénal suisse, du 21 décembre 1937 (CP; RS 311.0, disposition correspondant à l'art. 63 CP dans son ancienne teneur), la peine est fixée d'après la culpabilité de l'auteur, en tenant compte de ses antécédents, de sa situation personnelle ainsi que de l'effet de la peine sur son avenir. Le montant de l'amende est ainsi déterminé d'après la situation de l'auteur, de façon à ce que la perte à subir constitue une peine correspondant à sa culpabilité (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.2006.0068, consid. 8, 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. 539 ss, ch. 2.4). La peine "ordinaire" - qui correspond au montant de l'impôt soustrait - est généralement prononcée lorsque l'acte punissable a été commis intentionnellement, en l'absence de circonstances aggravantes ou de circonstances atténuantes (cf. Roman Sieber, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, op. cit., N. 45 ad art. 175 LIFD). Par faute grave, il faut comprendre entre autres la récidive de même que l'attitude continuellement récalcitrante du contribuable vis-à-vis des autorités fiscales. Il y a également circonstance aggravante lorsque le contribuable dispose de connaissances fiscales particulières (cf. Circulaire AFC n° 21 du 7.4.1995; RDAF 1996, 32). Quant à la faute légère, elle peut exister dans les cas de circonstances atténuantes mentionnées à l'art. 48 CP (correspondant à l'ancien art. 64). A cet égard, l'attitude coopérative du contribuable lors de l'établissement des faits doit être appréciée sous l'angle d'une atténuation de la faute (cf. Peter Agner/Angelo Digeronimo/Hans-Jürg Neuhaus/Gotthard Steinmann, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Complément, Zurich 2001, p. 374 ch. 2.4).

E. 10

a) Sur le plan objectif tout d'abord, X. _____ SA a effectué plusieurs prestations appréciables en argent en faveur de son actionnaire A. Y. _____; celles-ci sont répertoriées sous chiffres 1.01 à

E. 11

a) Pour A. Y. _____, des constatations similaires peuvent être faites. L'instruction permet de retenir que ce dernier a reçu de X. _____ SA, en connaissance de cause eu égard à sa situation d'administrateur et actionnaire unique, des prestations appréciables en argent pour un total de 115'732 fr. durant les années 2001 à 2006, au lieu de 116'992 fr.,

comme le retenait la décision attaquée. La seule reprise non confirmée porte sur un montant de 1'260 fr. durant l'année 2003. b) Là également, il ressort de la décision attaquée que l'autorité intimée a appliqué un taux de 0,66%, soit les deux tiers de la peine qui aurait pu être prononcée en pareil cas si la soustraction avait été commise intentionnellement et consommée, ceci conformément aux art. 176 al. 2 LIFD et 243 al. 2 LI. En audience, A. Y._____ a indiqué qu'il était à la retraite, tout en continuant à s'occuper des affaires de X._____ SA; il estime les revenus du couple à environ 70'000 fr. A. Y._____ ne perçoit aucun salaire dans la société. Il est toujours propriétaire des immeubles annoncés et n'en a pas acquis d'autre. Les amendes prononcées à l'encontre de ce recourant devront dès lors être confirmées, tant dans leur principe que dans leur quotité. Il appartiendra à l'autorité intimée, dans sa nouvelle décision, de reprendre les montants des pénalités ayant trait à l'ensemble des périodes fiscales, exception faite de l'année 2003, pour laquelle l'amende devra être recalculée. c) Il y a lieu en outre de prendre acte de ce que l'ACI avait conclu à la réforme de la décision attaquée, en ce sens que les amendes infligées à B. Y._____ soient annulées. Dans sa nouvelle décision à intervenir, l'ACI ne prononcera donc pas d'amendes à l'encontre de cette dernière.

E. 12

a) Les considérants qui précèdent conduisent par conséquent à l'admission partielle du recours de X._____ SA. La décision sur réclamation notifiée à cette dernière sera par conséquent annulée, tant en matière d'ICC que d'IFD. La cause sera renvoyée à l'autorité intimée, conformément aux considérants 8a) et 10c) pour calcul des compléments d'impôts dus, des amendes et nouvelle décision. Le sort du recours de X._____ SA commande qu'un émolument réduit soit mis à sa charge, conformément aux art. 49 al. 1 et 91 LPA-VD. Pour la même raison, il ne lui sera pas alloué de dépens (art. 55 al. 1 et 91 LPA-VD). b) Les considérants qui précèdent conduisent aussi à l'admission partielle du recours des époux Y._____. La décision sur réclamation notifiée à ces derniers sera par conséquent annulée, tant en matière d'ICC que d'IFD. La cause sera renvoyée à l'autorité intimée, conformément aux considérants 8b) et 11b et c) pour calcul des compléments d'impôts dus, des amendes et nouvelle décision. Le sort du recours des époux Y._____ commande qu'un émolument réduit soit mis à leur charge, conformément aux art. 49 al. 1 et 91 LPA-VD. Pour la même raison, il ne leur sera pas alloué de dépens (art. 55 al. 1 et 91 LPA-VD).

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