

VD_OMNI FI.2014.0080 vom 28. Oktober 2015

VD Tribunal cantonal, 2015-10-28, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2014.0080

FR: VD_OMNI FI.2014.0080 du 28 octobre 2015

IT: VD_OMNI FI.2014.0080 del 28 ottobre 2015

Regeste

X. _____ SA, A. Y. _____ /Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Constatation d'une soustraction d'impôt, respectivement d'une tentative de soustraction, suite à l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt chez une personne morale et son actionnaire. Sur le plan objectif la société a effectué plusieurs prestations appréciables en argent en faveur de son actionnaire; subjectivement, ses organes avaient conscience au demeurant de ce qu'en comptabilisant comme charges commerciales des libéralités octroyées à son actionnaire (frais de voyage, frais de véhicules utilisés à titre privé, etc.), celle-ci prenait le risque de grever ses résultats comptables durant plusieurs années. Les reprises confirmées représentant à peine 0,5% des charges comptabilisées par la société, il s'impose de réduire les amendes prononcées à l'encontre de la société et de son actionnaire et de faire usage d'un coefficient équivalant au deux tiers du montant soustrait, soit 0,66, pour réprimer la soustraction consommée et 0,44 pour réprimer la tentative.

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. Les recours ayant été interjetés 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

Apports privés non justifiés abandon abandon abandon 0 Compte 3001 Achat alimentation

E. 1.02

Frais comptabilisés à double abandon 0 Compte 3008 Achats divers

E. 1.03

Factures pas trouvées abandon 0 Compte 3600 Frais d'achat divers

E. 1.04

Frais non justifiés commercialement 9'300 5'300 3'000 2'000 14'500 15'000 49'100
Compte 4380 Frais de voyage

E. 1.05

Frais non justifiés commercialement 3'705 800 1'600 158 3'700 1'200 11'163

E. 1.06

Parts privées sur frais de véhicule BMW M3 Cabrio 8'000 12'000 10'000 30'000 Mercedes E 500 1'480 5'180 6'660 Alfa Romeo Spider 2'350 4'512 6'862 Total des éléments soustraits 3'705 10'100 8'000 18'900 14'618 13'230 20'212 15'000 103'785 Total des reprises sur le bénéfice 3'705 10'100 8'000 18'900 14'618 13'230 20'212 15'000 103'785 Bien qu'une partie seulement des griefs soulevés par X. _____ SA soit en définitive admise (le montant des reprises au bénéfice maintenues s'élève à 103'785 fr., alors que la décision initiale retenait un montant total de 165'146 fr.), ces constatations conduiront à l'annulation de la décision sur réclamation. L'autorité intimée voudra bien en outre examiner si, pour chaque cas de reprise de bénéfice, il y a lieu de tenir compte d'une augmentation en conséquence de la provision pour les impôts y relatifs (v. sur ce point, arrêt 2C_662/2014 du 25 avril 2015, consid. 6.5, qui renvoie à l'ATF 141 II 83 consid. 5 p. 87s.). Il appartiendra dès lors à l'autorité intimée, au vu de ce qui précède, de recalculer les montants d'impôts dus par la recourante et de lui notifier une nouvelle décision en ce sens.

b) De même, s'agissant de A. Y. _____, les reprises à opérer à son revenu sont les suivantes: Libellé Années de calcul et de taxation 2003 2004 2005 2006 2007 2008 Totaux
Eléments soustraits 410.00 Prestations appréciables en argent de X. _____ SA Parts privées sur frais de véhicule non enregistrés 8'000 12'000 11'480 7'530 4'512 43'522
Crédit au c/c actionnaire Y. _____ (sans justification) abandon abandon abandon 0
Achats alimentaires non justifiés commercialement abandon 0 Frais d'achat directs non justifiés commercialement 5'300 3'000 2'000 14'500 15'000 39'800 Frais de voyage non justifiés commercialement 1'600 158 3'700 1'200 6'658 Total des éléments soustraits 8'000 18'900 14'638 13'230 20'212 15'000 89'980 Total des reprises sur le revenu 8'000 18'900 14'638 13'230 20'212 15'000 89'980 Là également, le recours devra être partiellement accueilli (le total des reprises au revenu maintenues se monte à 89'980 fr., contre 108'137 fr. dans la décision attaquée). Ces constatations conduiront toutefois à l'annulation de la décision sur réclamation attaquée. Il appartiendra dès lors à l'autorité intimée de recalculer les montants d'impôts dus par le recourant et de lui notifier une nouvelle décision en ce sens.

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 2008, que dans les déclarations de A. Y. _____, afin de déterminer son revenu imposable durant les périodes de taxation 2003 à 2008. 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 (arrêt 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. 3

a) En tant qu'il protège le droit de l'accusé de ne pas s'incriminer lui-même (selon l'adage « nemo tenetur se ipsum accusare vel procedere »), l'art. 6 CEDH s'applique à la procédure fiscale de caractère pénal; en revanche, le contentieux qui se rapporte à la taxation fiscale n'entre pas dans le champ d'application de cette disposition; partant la maxime précitée ne vaut pas dans ce domaine (arrêts de la Cour européenne des droits de l'homme Ferrazzini c/Italie du 12 juillet 2001, Recueil 2001-VII p. 327, 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 arrêt 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). b) Avertis de cette possibilité, les recourants ont expressément consenti 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.], 3^{ème} éd., Berne 2015, pp. 650 et 654). 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 dénuée 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 (arrêt 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 [éds], 2^{ème} édition, Bâle 2008, n° 2 ad 130 LIFD; Isabelle Althaus-Houriet, in : *Commentaire romand, Impôt fédéral direct*, Danielle Yersin/Yves Noël [éds], 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^{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. 687). 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, p. 632). 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). 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., Bâle 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 (arrêts 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 (arrêts 2C_60/2013 du 14 août 2013 consid. 6.1; 2C_567/2012 du 15 mars 2013 consid. 6.3). Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (ATF 2C_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.6; arrêt 2C_514/2009 du 25 mars 2010 consid. 3.2; 2C_47/2009 du 26 mai 2009 consid. 5.4, in RDAF 2009 II 489). Ces règles s'appliquent également aux procédures devant les autorités judiciaires (cf. arrêts 2C_1081/2013 du 2 juin 2014 consid. 5.5, in RF 69/2014 p. 720; 2A.105/2007 du 3 septembre 2007, consid. 4, in RDAF 2007 II 299).

E. 5

Toujours sur le plan procédural, des rappels d'impôt ont été notifiés à X. _____ SA pour les années 2001 à 2006, puisque les taxations de ces six années étaient définitives au début du contrôle; la décision attaquée taxe en revanche de façon définitive les périodes 2007 et 2008. S'agissant de A. Y. _____, les taxations des années 2003 à 2008 étant définitives, des rappels d'impôt lui ont été notifiés pour ces six périodes. a) Les art. 151 al. 1 LIFD et 207 al. 1 LI, permettent 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). Une telle procédure est exclue lorsque l'autorité fiscale aurait dû se rendre compte de l'état de fait incomplet ou inexact au moment où elle a procédé à la taxation. L'objectif est d'éviter que le fisc revienne sur une première décision entrée en force, alors que celle-ci contenait indiscutablement des inexacitudes flagrantes qui ne pouvaient lui échapper (arrêts 2C_999/2014 du 15 janvier 2015 consid. 6; 2C_104/2008 du 20 juin 2008 consid. 3.3). 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. Le rappel d'impôt n'est soumis qu'à des conditions objectives: il implique qu'une taxation n'a, à tort, pas été établie ou est restée incomplète, de sorte que la collectivité publique a subi une perte fiscale; il suppose aussi l'existence d'un motif de rappel. Ce motif peut résider dans la découverte de faits ou de moyens de preuve inconnus jusque-là, soit des faits ou moyens de preuve qui ne ressortaient pas du dossier dont disposait l'autorité fiscale au moment de la taxation. Il n'est pas nécessaire que le contribuable ait commis une faute (arrêts 2C_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 8.1, non publié in ATF 140 I 68; 2C_104/2008 du 20 juin 2008 consid. 3.3; 2A.300/2006 du 27 février 2007 consid. 3.3 et les références citées, RF 62/2007 p. 369). 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) Le rappel d'impôt ne représente pas une prétention fiscale de nature différente de la créance primitive d'impôt. En outre, la fixation de ce montant ne se fait pas selon des critères de calcul particuliers et ne fait pas l'objet d'une majoration. Le contribuable doit ainsi s'acquitter de l'impôt primitivement dû qui n'a pas été taxé correctement ou qui n'a pas été taxé du tout. Le rappel d'impôt n'a donc pas de caractère pénal ou de réparation; il porte uniquement sur l'obligation fiscale primitive qui ne s'est pas encore éteinte (ATF 121 II 257 consid. 4b p. 264 s. et les références citées; Casanova, op. cit., p. 9). Les droits et les obligations du contribuable sont les mêmes que lors de la procédure de taxation (art. 153 al. 3 LIFD). Les contribuables doivent notamment faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 3 LIFD). En d'autres termes, la procédure de rappel d'impôt sert à mettre le contribuable dans la situation qui aurait dû être la sienne si, lors de la procédure de taxation ordinaire, l'autorité avait eu connaissance de tous les faits et moyens de preuve pertinents (arrêt 2C_662/2014 du 25 avril 2015 consid. 6.3).

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 (frais de voyage, frais de véhicules utilisés à titre privé, etc.), celle-ci prenait le risque de grever ses résultats comptables pour les exercices 2001 à 2008. Elle ne pouvait l'ignorer et s'est accommodée de ce risque. Il s'ensuit que c'est de manière intentionnelle qu'elle a soustrait, respectivement tenté de soustraire des montants d'impôts. c) S'agissant de la quotité des amendes, on relève que, pour les années 2001 à 2006, des pénalités équivalant au montant de l'impôt soustrait durant ces périodes ont été prononcées à l'encontre de la société, ceci en conformité avec les art. 175 al. 2, 1^{ère} phrase, LIFD et 242 al. 2, 1^{ère} phrase LI. Pour les années 2007 et 2008, durant lesquelles une tentative de soustraction doit être reprochée à la société, 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). En audience, A. Y. _____ a mis en avant les difficultés d'ordre conjoncturel que traversait son entreprise, pour laquelle il dit néanmoins vouloir se battre. Il a expliqué que les collaborateurs de celle-ci auraient accepté une diminution de leur salaire en contrepartie du maintien des places de travail. En outre, la société n'achète plus de véhicule neuf depuis plusieurs années. Un autre élément doit, ceci étant, également être pris en considération dans la quotité des amendes. Il s'avère en effet que cumulées, les reprises confirmées représentent à peine 0,5% des charges comptabilisées par la société de 2001 à 2008. d) Dans ces conditions, les amendes prononcées à l'endroit de X. _____ SA seront confirmées dans leur principe. Néanmoins, pour toutes les raisons exposées ci-dessus, il s'impose de faire usage d'un coefficient équivalant au deux tiers du montant soustrait, soit 0,66 (1 x ■) pour la soustraction consommée durant les périodes 2001 à 2006. Les représentantes de l'ACI elles-mêmes l'ont du reste proposé en audience. Quant à la tentative de soustraction durant les périodes 2007 et 2008, elle sera réprimée par une amende équivalant au deux tiers de celle qui aurait pu être infligée à la recourante, soit 0,44 (0,66 x ■). 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

a) L'impôt sur le bénéfice frappe l'augmentation des fonds propres constatée durant la période fiscale (Robert Danon, in : Commentaire romand, op. cit., 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). 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 (arrêts 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, arrêts 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 (arrêt 2C_724/2010 du 27 juillet 2011, consid. 7.1 in RDAF 2012 II 37; ATF 119 Ib 116 consid. 2 p. 119; arrêt 2A.346/1992, Archives 65 p. 51/57, StE 1995 B 72.11 no 3 consid. 3b). b) 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; arrêt 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). A cela s'ajoute qu'il y a une prestation appréciable en argent dans la mesure où la société accorde à un actionnaire ou à une personne le touchant de près des avantages qu'elle n'aurait pas consentis à des tiers. Il faut retenir un avantage en faveur de l'actionnaire également lorsqu'un proche de celui-ci en bénéficie (Yves Noël, in : *Commentaire romand*, ad art. 20 LIFD, n. 84). Selon la jurisprudence, lorsque l'actionnaire permet à une personne de disposer de la société qu'il détient comme de la sienne propre, celle-ci doit être qualifiée de personne le touchant de près (arrêts 2C_557/2010 du 4 novembre 2010 consid. 2.2, in StR 66/2011 p. 62; 2A.192/1996 du 5 mars 1999 consid. 2, in ASA 68 p. 596). Par conséquent, si, dans le cadre de cette mise à disposition, la société effectue des prestations appréciables en argent, celles-ci pourront être imposées auprès de l'actionnaire conformément à l'art. 20 al. 1 let. c LIFD (arrêt 2C_476/2014 du 21 novembre 2014 consid. 7.2). 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 (arrêt 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). c) 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). 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 connexité objective entre une dépense et l'activité commerciale exercée par l'entreprise 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). L'art. 58 al. 1 let. c LIFD prescrit, pour sa part, d'intégrer au bénéfice imposable de la personne morale les produits ordinaires ou extraordinaires non comptabilisés dans le compte de résultats (Danon, *ibid.*, n° 72). Parmi ces derniers, figure la non comptabilisation de produits extraordinaires provenant de la réalisation effective ou comptable de réserves latentes (*ibid.*, nos 74-77). d) 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. arrêt 2A.248/1994, 2P.228/1994 du 4 avril 1995, publié in RDAF 1996, p. 172). Conformément aux règles générales sur le fardeau de la preuve, il appartient à la société contribuable d'établir que la prestation constitue une charge justifiée par l'usage commercial. Certes, il ne saurait être question que les autorités fiscales se prononcent sur l'opportunité de tel poste de charges, en substituant leur propre appréciation à celle de la direction de l'entreprise. Néanmoins, la société contribuable doit prouver que les prestations en question sont justifiées par l'usage commercial, afin que les autorités fiscales puissent s'assurer que seuls des motifs commerciaux, et non les étroites relations personnelles et économiques entre la société et le bénéficiaire de la prestation, ont conduit à la prestation (ATF 119 Ib 431 consid. 2c p. 435; arrêts 2C_386/2012 du 16 novembre 2012 consid. 5; 2A.249/2003 du 14 mai 2004 consid. 3.2).

E. 7

a) Au préalable, l'autorité intimée a, dans sa réponse, déclaré abandonner les reprises effectuées au bénéfice de X. _____ SA, telles qu'elles ont été numérotées sous 1.02 (frais comptabilisés à double), soit 1 3'315 fr. durant la période 2008, et 1.03 (factures pas trouvées), soit 43'204 fr. durant la période 2001. En outre, elle a déclaré abandonner la prestation appréciable en argent reprise au revenu déclaré par A. Y. _____ durant la période 2008, soit 13'315 francs. Il y a lieu d'en prendre acte, ce qui entraînera des conséquences pour le calcul des amendes prononcées à l'encontre des recourants, comme on le verra plus loin. L'autorité intimée maintient en revanche les autres reprises. b) S'agissant du ch. 1.04, l'autorité intimée a repris dans le compte 3500 «Frais d'achat divers», plusieurs montants portés au débit du compte, sans aucune documentation. Il s'agit des sommes suivantes: Libellé Années de calcul et de taxation 2001 2002 2003 2004 2005 2006 2007 2008 Totaux Compte 3600 Frais d'achat divers Frais non justifiés

commercialement 9'300 5'300 3'000 2'000 14'500 15'000 49'100 Les recourants admettent la reprise de 9'300 fr. durant l'année 2002; il n'y a donc pas lieu d'y revenir. Pour les années 2004 à 2008, ils ont, durant la procédure de rappel d'impôt, expliqué que la capacité de travail de A. Y. _____ était partielle depuis 2001, pour raisons de santé. Ils ont joint à cet égard un certificat médical du Dr H. I. _____, médecin à Lausanne, daté du 27 mai 2013. Ils font valoir que A. Y. _____ ne peut plus se déplacer en Italie du Sud pour y contrôler la qualité de la marchandise destinée à l'importation et à la vente en Suisse par X. _____ SA. Dès lors, A. Y. _____ aurait proposé à son beau-frère, J. K. _____, résidant à Cusano Mutri/Benevento/Italie, qui avait perdu son emploi, d'effectuer cette tâche à sa place. Un forfait couvrant tous les frais de ce dernier a été convenu et ces montants ont été versés en espèces à J. K. _____, lequel serait chargé depuis lors de faire contrôler la marchandise expédiée depuis la Campanie, les Abruzzes et les Pouilles à X. _____ SA et de rechercher de nouveaux produits. Plusieurs attestations provenant de firmes italiennes confirment au demeurant ce qui précède. L'autorité intimée objecte cependant aux explications des recourants que les seules quittances délivrées par l'intéressé pour ses prestations durant les années 2007 et 2008 ne sont pas signées. En outre, elle relève que les explications des recourants ont quelque peu varié sur la nature des tâches confiées à J. K. _____. La problématique a trait ici au principe de justification ou de documentation, qui est l'un des fondements de la comptabilité commerciale (cf. art. 957a al. 2 ch. 2 CO). En vigueur sans doute depuis le 1^{er} janvier 2013, cette dernière disposition ne fait toutefois que consacrer le principe préexistant de la documentation des écritures comptables (v. Manuel suisse d'audit, Tenue de la comptabilité et présentation des comptes, Chambre fiduciaire [éd.], Zurich 2014, I.2.4, p. 9). L'exactitude de la saisie et du traitement doit en tout temps permettre un contrôle ultérieur de la comptabilité. Le fait économique doit être attesté par un justificatif probant et pertinent au moment de l'enregistrement (ibid., v. ég. II.3.2.2.2, p. 33). Or, il s'avère en l'occurrence qu'aucun paiement comptabilisé en faveur de J. K. _____ durant les années 2004 et 2005 n'est documenté. Quant aux paiements effectués en 2006, 2007 et 2008, qui totalisent 31'500 fr., les recourants ont présenté des justificatifs attestant de versements totaux de 29'500 fr. en faveur de l'intéressé. Or, ces pièces ne sont pas suffisantes pour démontrer la pertinence commerciale des écritures comptabilisées. Tout d'abord, ces paiements sont irréguliers. En outre, comme le relève l'autorité intimée dans ses écritures, les montants versés à J. K. _____ l'ont été en chiffres ronds. A suivre les explications de A. Y. _____ en audience, ces montants sont censés couvrir l'ensemble des frais auxquels J. K. _____ est exposé dans la mise en œuvre de la mission qui lui est confiée. Or, il est à tout le moins singulier que ce dernier n'ait jamais eu, en contrepartie, à rendre de comptes sur son activité. Il appert en effet que des montants forfaitaires ont été versés en espèces à J. K. _____, sans que ce dernier n'ait à justifier la réalité des frais auxquels il aurait été exposés (nombre d'heures consacrées, kilométrage effectué, autres dépenses, etc.). Pour toutes ces raisons, à défaut d'élément probant il faut admettre que ces opérations ne revêtent pas un caractère commercial et ne pouvaient par conséquent pas être portées au débit du compte de charges de la société. Aussi, l'intégralité de la reprise au bénéfice de la société sera-t-elle confirmée, de même que celle opérée au revenu déclaré par l'actionnaire. c) Sous chiffre 1.05, l'autorité intimée a repris un certain nombre de montants débités du compte «frais de voyage», pour lequel X. _____ SA n'a pas été en mesure, durant la procédure de rappel d'impôt, de présenter des justificatifs. La reprise s'établit comme suit: Libellé Années de calcul et de taxation 2001 2002 2003 2004 2005 2006 2007 2008 Totaux Compte

4380 Frais de voyage Frais non justifiés commercialement 3'705 800 1'600 1'000 3'700 1'200 12'005

A l'appui de leur recours, les recourants ont produit un certain nombre de documents attestant, selon eux, de la justification commerciale de ces écritures durant les années 2004 à 2007. En audience, A. Y. _____ a expliqué qu'il partait souvent en clientèle en Italie du Nord le vendredi après-midi, voire même le vendredi matin et rentrait le dimanche. Ces déplacements effectués durant le week-end lui permettraient de ne pas empiéter sur son activité consistant à démarcher des clients durant la semaine. Pour l'année 2004, les recourants ont produit trois justificatifs, totalisant 911 fr.16, que l'autorité intimée avait cependant déjà admis durant la procédure de rappel et qui ne peuvent être pris en considération une seconde fois. Il reste un montant de 500 fr. porté en caisse, pour lequel une série de quittances ont été produites; celles-ci ont trait à un séjour au bord du lac de Garde, soit un lieu de villégiature, effectué au domicile par deux personnes, dont A. Y. _____, durant la fin de semaine du 2 au 4 avril 2004. Ces documents concernent un voyage d'agrément et ne peuvent être pris en considération. La reprise de 1'600 fr. pour l'année 2004 sera donc confirmée. Pour justifier une note de frais de 1'000 fr. comptabilisée durant l'année 2005, les recourants ont également produit un lot de quittances pour des séjours d'une personne dans plusieurs hôtels et des repas pris dans des restaurants au Piémont (Crevoladossola) et en Lombardie (Vergiate), situés non dans des sites touristiques mais bien dans des lieux de passage, ceci pour la période du 15 au 17 juillet 2004. Ces quittances portent sur un total de 842 fr. (soit [€ 468,20 x 1 fr.52] + 130 fr.86). A la différence du séjour précédent, on peut admettre qu'il s'agit-là d'un déplacement professionnel de A. Y. _____. La reprise devrait donc être ramenée pour l'exercice 2005 à la différence (1'000 fr. – 842 fr.) soit 158 francs. Pour justifier l'écriture de 3'700 fr. portée en compte durant l'année 2006, les recourants ont produit deux notes de frais portant sur un montant total de 658 fr.65, lesquelles ont trait à des montants déjà portés à la charge d'un autre compte et admis; ces frais ne peuvent être revendiqués une seconde fois en déduction. Les recourants ont en outre produit une note de frais de 2'500 fr. à laquelle est joint un lot de quittance attestant d'un séjour à l'hôtel à Müllheim/TG pour sept personnes, le 19 février 2006 et d'un séjour en Italie centrale et en Campanie de deux personnes durant la semaine pascalle de l'année 2006. A. Y. _____ a rappelé sur ce point que Vendredi Saint n'était pas un jour férié en Italie et qu'il était pratique pour lui de rencontrer ses fournisseurs durant le week-end de Pâques. Là encore, ces pièces, qui ont trait à des voyages d'agrément, ne peuvent être prises en considération, ceci d'autant moins que les recourants ne fournissent aucune autre explication à l'appui desdites pièces. Pour les années 2001, 2002 et 2007 en revanche, aucun justificatif n'a été produit et les reprises ne sont pas contestées. Dès lors, à l'exception d'un montant de 842 fr. durant la période 2005, la reprise opérée sous ch. 1.05 sera confirmée, tant pour la société que pour son actionnaire. d) Au chiffre 1.06, l'autorité intimée a repris dans les écritures de X. _____ SA une part correspondant à l'utilisation privée de trois véhicules acquis par la société et dont les frais ont été mis à sa charge, et ceci dans la mesure suivante:

Libellé	Années de calcul	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	Totaux			
Parts privées sur frais de véhicule BMW M3 Cabrio		12'000	12'000	10'000	34'000	Mercedes E 500	1'480	5'180	6'660	Alfa Romeo Spider	2'350	4'512	6'862

Cette reprise fait suite au contrôle opéré par l'AFC, dont les reprises dans le chiffre d'affaires soumis à la TVA n'ont pas été contestées par X. _____ SA. Des explications des recourants à cet égard, il ressort qu'ils auraient laissé se périmer le délai de recours. L'autorité intimée a repris, dans sa décision, les mêmes parts privées que celles déterminées par l'AFC lors de son contrôle. Les recourants font valoir à cet égard que A. Y. _____

aurait toujours disposé de son propre véhicule durant les années concernées, soit une Fiat 500 de 2003 à octobre 2006, puis l'Opel Astra de son épouse depuis lors. Ils contestent cette reprise et affirment que ce dernier n'a jamais utilisé de véhicule professionnel à titre privé. Ils ajoutent sur ce point que les véhicules professionnels étaient immatriculés en plaques interchangeables avec des véhicules privés. Les frais de véhicules font partie des dépenses nécessaires pour la marche de l'entreprise; ils ne sont toutefois admis en déduction du résultat que s'ils sont justifiés par l'usage commercial, à l'exclusion de la couverture des besoins privés de l'actionnaire ou de proches de ce dernier (art. 58 al. 1 lit. b LIFD, a contrario; art. 94 al. 1 let. b LI, a contrario; v. Rivier, op. cit., pp. 208-209). Lorsque tout ou partie des frais mis à la charge de l'entreprise concernent des frais privés de l'actionnaire, on considérera qu'il s'agit pour la société de distribuer à due concurrence du bénéfice de façon dissimulée à l'actionnaire qui, ainsi, reçoit une prestation appréciable en argent (v. Reto Heuberger, Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechts, Zurich 2001, p. 143). Il appartient dans cette situation au contribuable de prouver que tous les frais comptabilisés ont effectivement été assumés à titre professionnel. La mise à disposition d'un véhicule de l'entreprise à l'actionnaire ou à un proche de celui-ci implique en contrepartie la comptabilisation d'une part privée. L'absence de toute part privée relève même de la soustraction fiscale (voir en particulier arrêts FI.2010.0044 du 12 janvier 2011; FI.2006.0068 du 29 mai 2009; FI.1996.0091 du 12 décembre 2002). En pareil cas, lorsque la reprise dans les comptes de l'entreprise d'une part privée sur les frais de véhicules de l'entreprise se justifie, il a été admis que l'autorité fiscale puisse se conformer à sa pratique en reprenant un montant correspondant selon la norme TVA à 12% du prix d'achat des véhicules (arrêts FI.2014.0058 du 13 avril 2015; FI.2006.0068, déjà cité). L'autorité intimée relève que les explications des recourants ne sont pas convaincantes parce qu'empreintes de contradiction. En effet, nonobstant leurs déclarations dans la présente procédure, il s'avère que les recourants n'ont pas contesté l'imposition de parts privées de 2003 à 2007, suite au contrôle opéré par l'AFC dans le cadre de la TVA. Dans la lettre d'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt, du 27 mai 2009, l'autorité intimée s'est expressément référée à la communication de l'AFC, dont il est ressorti que des parts privées sur les véhicules n'avaient pas été comptabilisées durant les périodes 2003 à 2008. En réponse à cette communication, le précédent mandataire des recourants a du reste indiqué, le 28 juillet 2009, qu'à compter du 1^{er} mai 2002, un véhicule commercial, soit une Opel Astra, était utilisé et, à compter du 1^{er} mai 2003, une BMW. Ainsi, les recourants ont au moins implicitement reconnu qu'à compter du 1^{er} mai 2002, un véhicule commercial était également affecté à des fins privées. En outre, il appert que postérieurement au contrôle de l'AFC, des parts privées pour l'utilisation de véhicules d'entreprise ont effectivement été comptabilisées dans les livres de la société, ce à compter du 1^{er} juillet 2007, ce que le précédent mandataire des recourants a également confirmé dans la correspondance précitée, alors que tel n'était pas le cas jusqu'alors. Toujours est-il qu'à compter du 1^{er} mai 2003, X. _____ SA a pris une BMW M3 cabriolet en leasing, alors qu'elle disposait depuis le 1^{er} mai 2002 d'une Opel Astra pour les déplacements professionnels de A. Y. _____. Elle a vendu cette BMW le 27 octobre 2005, date à laquelle elle a fait l'acquisition d'une Mercedes E500. A. Y. _____ a expliqué qu'au vu de son état de santé, il avait besoin d'un véhicule plus confortable pour ses déplacements professionnels, notamment à l'étranger. Depuis le 21 juillet 2006, la société possède en outre une Alfa Romeo Spider. Ces trois véhicules ont successivement été mis à la disposition de A. Y. _____, qui en a fait usage non seulement sur le plan professionnel,

mais également à titre privé. Des déplacements privés, non admis sur le plan commercial, en attestent au chiffre précédent. Or, ainsi qu'on l'a vu ci-dessus, c'est seulement à compter du 1^{er} juillet 2007 que des parts privées sont comptabilisés dans les livres de X. _____ SA. Dès lors, pour toutes ces raisons, il y a donc lieu de confirmer la reprise, aussi bien dans la société que chez l'actionnaire, de même que sa quotité, l'autorité intimée ayant pris en compte à cet égard la valeur à neuf de chaque véhicule hors TVA, soit 100'000 fr. pour la BMW M3 (ce lors même que le prix de vente est de 110'300 fr.), 74'000 fr. pour la Mercedes E300 et 47'000 fr. pour l'Alfa Romeo Spider, dont elle a retenu 12% pour fixer la part privée théorique due par les utilisateurs. Cette reprise doit cependant être corrigée sur un point; l'autorité intimée, suivant en cela l'AFC, a repris un montant de 12'000 fr. durant toute l'année 2003, alors que la BMW n'a été disposition de la société et de son actionnaire qu'à compter du 1^{er} mai 2003, ce dont les représentantes de l'ACI sont elles-mêmes convenues en audience. Il importe par conséquent de réduire cette reprise à 8'000 francs.

E. 8

a) Des considérants qui précèdent, il résulte que les reprises à effectuer dans les comptes de X. _____ SA s'établissent au final de la manière suivante: Libellé Années de calcul et de taxation 2001 2002 2003 2004 2005 2006 2007 2008 Totaux Eléments soustraits à reprendre Prestations appréciables en argent en faveur de A. Y. _____ Compte 2030 c/o actionnaire Y. _____

E. 9

Les recourants ont en outre contesté les amendes prononcées à leur encontre pour soustraction et tentative de soustraction à l'impôt. X. _____ SA demande ainsi que l'amende infligée pour soustraction durant la période 2001 soit supprimée, les autres pénalités étant ramenées au tiers de l'impôt soustrait. A. Y. _____ conclut, pour sa part, à l'annulation pure et simple des amendes prononcées à son encontre. Bien que l'annulation des décisions attaquées s'étende aux pénalités, il importe néanmoins d'entrer en matière sur les griefs des recourants, 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 (arrêts 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 (A. Sansonetti, in : Commentaire romand, op. cit., 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 (arrêt du 7 octobre 1986, in: 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 du Code pénal suisse, du 21 décembre 1937 (CP; RS 311.0). 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 utilisé 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, 4^{ème} éd. Bâle 2012, § 26 n. 4 p. 505); Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., N. 12 ad art. 175 LIFD; Henri Torriente, 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, op. cit., p. 911 et ss). Cela a notamment pour conséquence que l'autorité de taxation doit prouver que l'imposition est incomplète (arrêts 2C_63/2014 du 5 novembre 2014 consid. 3.1; 2P.215/2002 du 7 avril 2003, consid. 4; arrêt du 8 février 1991, reproduit in : RDAF 1993 p. 32); à défaut de preuve matérielle, un faisceau d'indices concordants peut suffire (arrêt 2P.215/2002, précité, consid. 4.2). Il s'ensuit que c'est la présomption

d'innocence qui régit la matière (art. 32 al. 1 Cst. et 6 § 2 CEDH; arrêt 2C_242/2013 du 25 octobre 2013 consid. 3.1) et que le contribuable impliqué dans une procédure pénale n'est pas soumis au devoir de collaboration (arrêt 2C_76/2009 du 23 juillet 2009 consid. 2.2). La preuve d'un comportement intentionnel doit être considérée comme apportée, en matière de soustraction fiscale, lorsqu'il est établi avec une sécurité suffisante que le contribuable était conscient que les informations qu'il a données étaient incorrectes ou incomplètes. Si l'intention est établie, il faut présumer que le contribuable a délibérément voulu tromper les autorités fiscales, ou du moins, qu'il a agit par dol éventuel, afin d'obtenir une taxation moins élevée; cette présomption ne se laisse pas facilement renverser, car l'on peine à imaginer quel autre motif pourrait conduire le contribuable à fournir au fisc des informations qu'il sait inexactes ou incomplètes (cf. ATF 114 Ib 27 consid. 3a p. 29/30; arrêts 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 (arrêt 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 (art. 175 al. 2, 1^{ère} phrase, LIFD et 242 al. 2, 1^{ère} phrase LI); si la faute est légère, elle peut être réduite jusqu'au tiers de ce montant (ibid., 2^{ème} phrase); si elle est grave elle peut être au plus triplée (ibid., 3^{ème} phrase). 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 CP (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; arrêt 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) Au préalable, on relève que, contrairement à ce que soutient la recourante, la période 2001 n'est pas frappée par la prescription puisque celle-ci, de dix ans (cf. art. 184 al. 1 let. b LIFD et 254 al. 1 let. b LI), a été interrompue le 27 mai 2009 par l'avis d'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt (cf. art. 177 al. 2 LIFD et 254 al. 2 LI), ce alors que le délai n'était pas encore échu. b) 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 1.04 à 1.06; cela représente un montant de 103'785 fr., au lieu de 165'146 fr. comme le retenait la décision attaquée. On rappelle à cet égard que selon la jurisprudence citée par l'arrêt 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. 11

a) Des constatations similaires peuvent être faites s'agissant de A. Y. _____. 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 89'980 fr. durant les années 2001 à 2006, au lieu de 108'137 fr., comme le retenait la décision attaquée. b) Là également, il ressort de la décision attaquée que l'autorité intimée a infligé au contribuable des pénalités équivalant au montant de l'impôt soustrait, conformément aux art. 175 al. 2, 1 ère phrase, LIFD et 242 al. 2, 1 ère phrase LI, s'agissant des six périodes fiscales durant lesquelles une soustraction doit lui être reprochée. Ces amendes devront dès lors être confirmées dans leur principe. Les motifs exposés précédemment pour la société valent également pour l'actionnaire. S'agissant de la quotité des amendes, le coefficient dont l'autorité intimée a fait usage ici sera également ramené à deux tiers. c) Au vu des constatations faites au considérant 8b), il appartiendra toutefois à l'autorité intimée de procéder à un nouveau calcul desdites amendes et à notifier une nouvelle décision en ce sens au recourant.

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 de A. Y._____. La décision sur réclamation notifiée à ce 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 11c) pour calcul des compléments d'impôts dus, des amendes et nouvelle décision. Le sort du recours de A. Y._____ 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 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.