

VD_OMNI FI.2018.0157 vom 10. Mai 2019

VD Tribunal cantonal, 2019-05-10, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2018.0157

FR: VD_OMNI FI.2018.0157 du 10 mai 2019

IT: VD_OMNI FI.2018.0157 del 10 maggio 2019

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Recours contre une décision sur réclamation de l'ACI confirmant les reprises effectuées dans le bénéfice et le capital imposables d'une société active dans le commerce de ferraille. La principale reprise contestée a trait à des distributions dissimulées de bénéfice accordées à l'associé gérant de la société. Sur la base d'attestations d'intégralité remises par des sociétés clientes de la recourante, l'ACI a constaté que les ventes de ferraille comptabilisées dans les achats desdites sociétés n'avaient pas été intégralement comptabilisées dans le chiffre d'affaires de la recourante. L'instruction menée par l'ACI a permis d'établir que la recourante a encaissé en cash une partie du produit des ventes réalisées et a omis de déclarer ce bénéfice au fisc. La recourante conteste avoir effectué les ventes litigieuses et soutient que toute personne peut livrer à son nom des matériaux aux sociétés clientes. Bien que les signatures de son associé gérant figurant sur les notes de crédit émises par les sociétés clientes soient très différentes les unes des autres, d'autres documents signés par lui (et/ou par son employé) attestent de la remise en espèces du produit des ventes à l'associé. De plus, ce dernier n'a pas su s'expliquer sur l'évolution négative de sa fortune. On peut dès lors admettre qu'il a vécu grâce aux prestations appréciables en argent reçues de la recourante. Le recours doit néanmoins être partiellement admis sur un point, les amendes pour les années 2008 et 2009 devant être annulées. La poursuite pénale pour tentative de soustraction d'impôt était en effet prescrite lorsque l'ACI a rendu sa décision de prononcé d'amendes le 8 décembre 2016. Recours au TF du contribuable rejeté et celui de l'ACI admis (2C_526/2019 et 2C_531/2019 du 12 novembre 2019).

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 trente 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 cantonale du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; BLV 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 (cf. art. 140 al. 2 LIFD et 79 de la loi cantonale du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36]) et le délai de trente jours, il y a lieu d'entrer en matière.

E. 2

Le litige porte, d'une part, sur les reprises opérées par l'ACI dans le bénéfice imposable de la recourante pour les périodes fiscales 2004 à 2011 (la reprise concernant la période fiscale

2003 ayant été abandonnée par l'ACI en raison de l'atteinte du délai de péremption à fin 2018, cf. art. 152 al. 3 LIFD et 208 al. 3 LI), et, d'autre part, sur les amendes infligées pour soustraction et tentative de soustraction fiscale pour les années 2006 à 2011 (les amendes relatives aux périodes fiscales 2003 à 2005 ayant été annulées par l'ACI en raison de la prescription de l'action pénale, cf. art. 184 LIFD et 254 LI).

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 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH; RS 0.101) s'applique à la procédure fiscale de caractère pénal. En revanche, le contentieux qui se rapporte à la taxation fiscale n'entre pas dans le champ d'application de cette disposition; partant, la maxime précitée ne vaut pas dans ce domaine (arrêts de la Cour européenne des droits de l'homme Ferrazzini c. Italie du 12 juillet 2001, Recueil 2001-VII p. 327, par. 29, et J. B. c. Suisse du 3 mai 2001, Recueil 2001-III p. 455; ATF 138 IV 47 consid. 2.6.1 p. 51; 132 I 140 consid. 2.1 p. 145 s.; 121 II 257 consid. 4b p. 264 s., et les références citées). Afin d'éviter que les renseignements obtenus dans la procédure de taxation – à laquelle le contribuable a le devoir de collaborer – ne soient utilisés pour les besoins de la procédure pénale dans laquelle l'accusé a le droit de se taire, le Tribunal cantonal statue en deux étapes: il rend un arrêt partiel sur la taxation, avant de se prononcer, par un arrêt séparé, sur les amendes. 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 (CDAP FI.2016.0149 du 12 mars 2018 consid. 3; FI.2015.0069 du 11 juillet 2016 consid. 3; FI.2010.0015 du 7 avril 2014 consid. 3). b) Interpellée sur ce point, la recourante a déclaré par courrier du 28 août 2018 qu'elle souhaitait que la procédure soit menée de manière unifiée. Le présent arrêt portera ainsi tant sur le rappel d'impôt que sur les amendes pour soustraction et tentative de soustraction d'impôt, pour autant que celles-ci soient contestées.

E. 3.2

p. 549; 138 II 57 consid. 2.2 p. 60 et les références citées, in RDAF 2012 II p. 299; TF 2C_644/2013 du 21 octobre 2013 consid. 3.1, 2C_798 et 799/2015 du 26 septembre 2016). c) Il appartient à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, alors que le contribuable supporte le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale (cf. ATF 133 II 153 consid.

E. 4

a) Les tribunaux cantonaux, lorsqu'ils se prononcent sur une question relevant tant de l'impôt fédéral direct que de l'impôt cantonal et communal, comme en l'occurrence, doivent en principe rendre deux décisions – qui peuvent toutefois figurer dans le même arrêt –, l'une pour l'impôt fédéral direct et l'autre pour l'impôt cantonal et communal, avec des motivations séparées et des dispositifs distincts, ou du moins un dispositif distinguant expressément les deux impôts. Cette exigence se justifie par le fait qu'il s'agit d'impôts distincts, qui reviennent à des collectivités différentes et font l'objet de procédures et de taxations séparées (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262, et les références citées). Il y a lieu cependant de relativiser cette jurisprudence lorsque la question juridique à trancher par l'autorité cantonale de dernière instance est réglée de la même façon en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé et peut, partant, être soumise à un raisonnement identique. Dans

un tel cas, il est admissible de statuer sur le litige par un seul arrêt, sans que le dispositif ne distingue entre les deux catégories d'impôt; encore faut-il que la motivation de l'arrêt permette de saisir clairement que l'arrêt vaut aussi bien pour un impôt que pour l'autre (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262 s.). b) En l'espèce, les questions à trancher sont les mêmes pour les deux catégories d'impôt, les règles sur le rappel d'impôt et sur l'imposition du bénéficiaire étant similaires en droit fédéral et cantonal. La Cour statuera dès lors en un seul arrêt, sans distinguer entre l'impôt fédéral direct, d'une part, et l'impôt cantonal et communal, d'autre part, comme la jurisprudence qui vient d'être rappelée lui permet de le faire (cf. CDAP FI.2018.0074 du 22 novembre 2018 consid. 2; FI.2016.0149 du 12 mars 2018 consid. 4; FI.2016.0013 du 14 novembre 2017 consid. 3).

E. 4.3

p. 158; TF 2C_445/2015 du 26 août 2016 consid. 7.1). Dans le domaine des distributions dissimulées de bénéficiaire, les autorités fiscales doivent apporter la preuve que la société a fourni une prestation et qu'elle n'a pas obtenu de contre-prestation ou une contre-prestation insuffisante. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale fournissent suffisamment d'indices révélant l'existence d'une telle disproportion, il appartient alors au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations contraires (ATF 138 II 57 consid. 7.1 p. 66; 133 II 153 consid. 4.3 p. 158; TF 2C_927/2013 du 21 mai 2014 consid. 5.4, in RDAF 2014 II 463).

E. 5

La recourante conteste le bien-fondé de la reprise effectuée dans son bénéficiaire imposable pour les périodes fiscales 2004 à 2009 (reprise n° 1.01 du tableau ci-dessus présenté sous let. G). a) Pour les périodes fiscales 2004 à 2007, qui ont fait l'objet d'une taxation définitive et exécutoire, la reprise est soumise aux conditions du rappel d'impôt, qui seul autorise la réouverture par l'autorité fiscale d'une taxation entrée en force. D'après les art. 151 al. 1 LIFD, 53 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et communes (LHID; RS 642.14), ainsi que l'art. 207 al. 1 LI, dont les teneurs sont identiques, 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 ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts. Le rappel d'impôt est le pendant, en faveur du fisc, de la révision en faveur du contribuable (cf. TF 2C_640/2010 du 11 décembre 2010 consid. 4.3). Cette procédure porte sur la perception d'impôts qui n'ont pas pu être prélevés par l'administration cantonale au cours de la taxation ordinaire. 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 (ATF 144 II 359 consid. 4.5.1 p. 364; TF 2C_676/2016 du 5 décembre 2017 consid. 4.1; 2C_662/2014 du 25 avril 2015 consid. 6.3, in RDAF 2015 II 267; 2C_724/2010 du 27 juillet 2011 consid. 8.1, in RDAF 2012 II 37). L'autorité fiscale peut, en principe, considérer que la déclaration d'impôt est exacte et complète et elle n'est pas tenue, à défaut d'indices correspondants, de rechercher des informations complémentaires. En raison de la maxime inquisitoire, l'autorité doit cependant procéder à

une analyse plus approfondie, lorsqu'il ressort manifestement du dossier que les faits déterminants sont incomplets ou peu clairs. Lorsque l'autorité fiscale aurait dû se rendre compte de l'état de fait incomplet ou inexact, le rapport de causalité adéquate entre la déclaration lacunaire et la taxation insuffisante ou incomplète est interrompu et les conditions pour procéder ultérieurement à un rappel d'impôt font défaut (cf. ATF 144 II 359 consid. 4.5.1 p. 365; TF 2C_676/2016 du 5 décembre 2017 consid. 4.1; 2C_632/2012 du 28 juin 2013 consid. 3.4; 2C_1225/2012 du 7 juin 2013 consid. 3.1 et les références citées). Il incombe au contribuable de démontrer que l'autorité de taxation aurait, le cas échéant, dû connaître l'élément nouveau qu'elle invoque à l'appui du rappel (Hugo Casanova/Claude-Emmanuel Dubey, in: Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Noël/Aubry Girardin [éds], 2^{ème} éd. Bâle 2017, n° 6 ad art. 153 LIFD). b) Aux termes de l'art. 57 LIFD, l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net. Selon l'art. 58 al. 1 LIFD, le bénéfice net imposable de la société comprend en particulier le solde du compte de résultats (let. a; cf. également art. 94 al. 1 let. a LI), ainsi que tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial (let b; cf. également art. 94 al. 1 let. b LI). L'art. 58 al. 1 let. a LIFD énonce le principe de l'autorité du bilan commercial (" Massgeblichkeitsprinzip "), selon lequel le bilan commercial est déterminant en droit fiscal. Les comptes établis conformément aux règles du droit commercial lient les autorités fiscales, à moins que le droit fiscal ne prévoie des règles correctrices spécifiques. L'autorité fiscale peut en revanche s'écarter du bilan remis par le contribuable lorsque des dispositions impératives du droit commercial sont violées ou que des normes fiscales correctrices l'exigent (ATF 137 II 353 consid. 6.2 p. 359; 132 I 175). Au nombre des prélèvements visés par l'art. 58 al. 1 let. b LIFD figurent notamment les distributions dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (let. b 5^{ème} tiret). Il y a distribution dissimulée de bénéfice lorsque quatre conditions cumulatives 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 (cf. par exemple ATF 143 IV 228 consid. 4.1 p. 231; 140 II 88 consid. 4.1 p. 92 s.; 138 II 57 consid. 2.2 p. 59 s.; TF 2C_394/2013 du 24 octobre 2013 consid. 5.1). 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 (" Dealing at arm's length "; ATF 138 II 545 consid.

E. 6

Il convient d'examiner ci-après le bien-fondé des reprises effectuées par l'autorité intimée dans le bénéfice imposable de la recourante. a) La seule reprise contestée (reprise n° 1.01) a trait à du chiffre d'affaires réalisé avec l'entreprise C._____, qui n'a pas été comptabilisé par la recourante. Il ressort de l'extrait du registre du commerce que la recourante est active dans le domaine de la récupération de vieux métaux, ainsi que dans la vente de ferraille et de matériel d'occasion. Selon ses explications, elle achète ou récupère auprès de tiers des métaux de plus ou moins grande valeur pour les revendre. En contrepartie, elle se voit octroyer des notes de crédit qu'elle encaisse cash ou sous forme de virements bancaires après livraison chez les clients. Il peut également arriver que le client vienne chercher directement la marchandise dans ses locaux. Le chiffre d'affaires de la société a

principalement été réalisé, durant les périodes concernées par le rappel d'impôt, avec les sociétés C. _____ et D. _____. Sur la base d'attestations d'intégralité remises notamment par C. _____, l'ACI a constaté que les ventes effectuées par la recourante, comptabilisées dans les achats de C. _____, n'avaient pas été intégralement comptabilisées dans le chiffre d'affaires de A. _____. La différence portant sur les périodes fiscales 2004 à 2009 s'élève à 441'527 fr. et correspond, selon l'ACI, à des ventes encaissées en cash par la recourante. La recourante nie avoir effectué ces ventes. Elle soutient que toute personne peut livrer de la marchandise sous son nom chez C. _____. Elle indique que durant les années 2004 à 2009, le comptable de C. _____ confiait l'argent à son responsable commercial, E. _____, lequel était chargé de le remettre en mains propres aux différents ferrailleurs. E. _____ ne lui aurait jamais versé cet argent et a été licencié par C. _____ en raison de soupçons de malversation. La recourante en veut pour preuve que les notes de crédit libellées à son nom n'auraient pas été signées par son associé gérant. Sa signature aurait été falsifiée. Elle déclare se sentir victime d'une arnaque, qui aurait été mise en place par E. _____ dans le but de blanchir des livraisons de marchandises chez C. _____ en faisant croire que les matériaux provenaient de chez elle. Elle accuse également E. _____ d'avoir commercialisé chez C. _____ des marchandises de peu de valeur emportées gratuitement de chez A. _____. C. _____ a confirmé dans une attestation du 13 novembre 2017 que différentes personnes pouvaient lui livrer de la marchandise pour le compte de la recourante, mais qu'elles ne pouvaient pas encaisser de l'argent en cash. En effet, la note de crédit ou la quittance de caisse était signée par la personne qui attestait être le propriétaire de la marchandise livrée. C. _____ a également confirmé que son comptable remettait l'argent destiné au paiement notamment de la recourante à E. _____, à charge de ce dernier de payer les fournisseurs. Les responsables de C. _____ ont en outre reconnu à l'occasion d'une discussion avec l'ACI avoir eu des soupçons de malversation à l'encontre de E. _____, lequel a été licencié. Aucune plainte n'a toutefois été déposée. La question est donc de savoir si les ventes litigieuses, qui ont été comptabilisées chez C. _____ comme des achats payés en cash à la recourante, résultent de livraisons de cette société. C. _____ a remis à l'ACI les pièces justificatives liées aux ventes contestées par la recourante. Il s'agit de notes de crédit, parfois accompagnées d'autres justificatifs (bulletins de pesage du camion de livraison ou ordres de transport indiquant le lieu d'enlèvement de la marchandise). Le tableau récapitulatif des documents répertoriés par l'ACI pour justifier les reprises maintenues dans sa décision sur réclamation se présente comme suit:

Numéro de la note de crédit	Date	Indication sur le transport	Lieu d'enlèvement	Signature sur le document	Prix de vente encaissé en cash
42'262	22.03.2005	8'403 fr.	55	42'329	31.03.2005
7'968	30	42'747	04.05.2005	A. _____	7'301 fr.
75	43'039	01.07.2005	6'837 fr.	45	43'376
30.08.2005	Bulletins de pesage visés	15'626 fr.	75	43'552	09.09.2005
4'786 fr.	60	44'099	02.12.2005	Bulletins de pesage visés	60'806 fr.
05	45'386	30.04.2006	23'624 fr.	65	45'966
17.07.2006	12'998 fr.	10	46'169	16.08.2006	15'850 fr.
75	46'571	30.09.2006	Bulletins de pesage visés	25'148 fr.	90
47'114	01.10.2006	Bulletins de pesage visés	5'786 fr.	30	47'138
30.11.2006	75 fr.	75	47'249	01.10.2006	482 fr.
05	47'250	30.11.2006	151 fr.	50	47'282
18.12.2006	Bulletins de pesage visés	Document non signé	18'563 fr.	90	47'837
19.01.2007	275 fr.	45	48'481	23.04.2007	16'305 fr.
70	48'746	31.05.2007	43'697 fr.	50'841	11.12.2007
A. _____	B. _____	/ F. _____	16'017 fr.	55	50'898
18.12.2007	Bulletins de pesage visés	A. _____	B. _____	/ F. _____	45'644 fr.
80	24'666	03.04.2008	A. _____	B. _____	/ F. _____
31'511 fr.	50	25'203	04.06.2008		

A. _____ B. _____ / F. _____ 32'160 fr. 80 26'080 09.09.2008 A. _____
B. _____ / F. _____ 18'505 fr. 60 26'803 30.01.2009 A. _____ B. _____ /
F. _____ 9'816 fr. 35 28'493 15.12.2009 998 fr. 80 Total des reprises maintenues par
l'ACI, mais contestées par la recourante 429'345 fr. 90 aa) L'ACI a répertorié en annexe à
son courrier du 5 mai 2017 toutes les signatures des notes de crédit contestées. L'autorité
consent que ces paraphes sont différentes les unes des autres. En principe, elles
commencent par un O, pour B. _____, sauf dans quelques cas où elles commencent par
un C. Elle constate que si la signature usuelle de B. _____ a évolué au fil des ans, elle
commence toujours par un C. Cela est également corroboré par les documents d'identités
signés de l'associé gérant produits par la recourante dans le cadre de la procédure de
réclamation. La recourante soutient que la signature de son associé a été grossièrement
imitée par un tiers. Selon elle, seule l'authentification des signatures permettrait d'identifier
de manière fiable le bénéficiaire de l'argent remis en espèces. De l'avis de l'ACI, si la
signature apposée sur les notes de crédit ne renseigne guère sur l'identité du signataire,
d'autres éléments fournissent des renseignements fiables, qui permettent d'établir que la
société a procédé aux ventes litigieuses et encaissé l'argent remis en espèces. La Cour
constate à l'instar de l'autorité intimée que les signatures apposées sur les documents, trop
différentes les unes des autres, ne permettent pas d'établir avec certitude qu'elles
proviennent de la main de l'associé gérant. A cela s'ajoute que C. _____ a confirmé que
l'identité de la personne qui livre des marchandises – et encaisse l'argent – n'est pas vérifiée
au moyen, par exemple, de la présentation d'une pièce d'identité. Seule la signature est
demandée pour l'encaissement du montant figurant sur la note de crédit. Il est ainsi possible,
comme le prétend la recourante, que la signature de son associé ait été imitée. Il est
toutefois curieux que la recourante ou son associé, qui se prétendent victimes d'une
infraction pénale, n'aient pas déposé plainte pour faux dans les titres (cf. art. 251 du Code
pénal suisse du 21 décembre 1937 [CP; RS 311.0]), constatant que l'usage abusif de leur
signature était susceptible de porter gravement atteinte à leurs intérêts pécuniaires. La
prescription de l'action pénale pour cette infraction n'était au demeurant pas atteinte lorsque
la recourante a pris connaissance des notes de crédit prétendument falsifiées, soit au plus
tard en 2016 (cf. art. 97 al. 1 let. b CP). Il paraît néanmoins peu probable qu'une personne
ayant pour dessein de falsifier la signature de B. _____ procède de manière aussi
grossière, en la faisant débiter par un O au lieu d'un C. On aurait pu s'attendre à ce que
l'auteur du méfait travaillant chez C. _____ tente de copier plus fidèlement la signature
de sa victime, qu'il connaissait vraisemblablement puisque la recourante reconnaît que
certaines notes de crédit ont été signées par son associé. Cela étant, une expertise
graphologique en vue d'authentifier les signatures n'est pas nécessaire puisque d'autres
éléments de preuve permettent d'affirmer que la recourante a effectué les ventes litigieuses.

bb) Il ressort en effet des bulletins de pesage visés par un employé de C. _____ se
rapportant à des transactions mentionnées dans les notes de crédit du tableau ci-haut (cf.
colonne "indication sur le transport"), que la marchandise a été livrée par le camion de la
recourante, son nom apparaissant sous la rubrique "client". Ainsi, selon le bulletin de
pesage du 2 décembre 2005 à 15h12, pris en exemple par l'ACI, la recourante a livré, avec
son camion, 340 kg de "radiateurs alu/cuivre" et 2'644 kg d'"alu plaques offset pures" à
C. _____. Ces livraisons figurent dans la note de crédit n° 44099 du 2 décembre 2005,
qui mentionne le prix de chaque livraison, soit 612 fr. pour les radiateurs et 5'288 fr. pour
l'alu plaques. Ces ventes, ainsi que les autres répertoriées dans cette note de crédit (pour un
total de 60'806 fr. 05), ne figurent pas dans le chiffre d'affaires comptabilisé de la société. Si

le bulletin de pesage visé mentionnant le camion de la recourante permet déjà d'établir que celle-ci a livré la marchandise, la présence de son associé gérant dans les locaux de C._____ le 2 décembre 2005 est corroborée par une troisième pièce. En effet, à 15h23, soit quelques minutes après les livraisons de radiateurs et d'alu plaques, une quittance de caisse portant sur d'autres livraisons (vieux tôle de zinc, jantes en aluminium, catalyseurs, cuivre neuf, douilles en laiton mélangées et déchets de bronze) a été émise par C._____ et signée par B._____. Il s'agit d'une quittance de caisse comptabilisée par la recourante, remise en annexe à son courrier du 16 mars 2018 adressé à l'ACI. On peut dès lors déduire de ces trois documents que contrairement à ce que prétend la recourante, son associé gérant était présent dans les locaux de C._____ le 2 décembre 2005, qu'il a lui-même effectué la livraison de "radiateurs alu/cuivre" et d'"alu plaques offset pures" mentionnée dans le bulletin de pesage et qu'il a encaissé en espèces la somme de 60'806 fr. 05 figurant sur la note de crédit établie à la même date. La recourante soutient qu'il n'est pas concevable d'effectuer à quelques minutes d'intervalle une vente "officielle", dont le produit est comptabilisé, et une autre au noir, en utilisant pour le surplus deux signatures différentes (une pour la note de crédit commençant par C et une autre pour la quittance de caisse commençant par O). Or, la Cour relèvera à l'instar de l'ACI qu'il est tout à fait plausible que la recourante n'ait comptabilisé qu'une partie du produit des livraisons effectuées le même jour et qu'elle ait encaissé l'autre partie au noir, ainsi que cela se produit régulièrement dans les dossiers ayant trait à du chiffre d'affaires non déclaré. Il est également envisageable que l'associé de la recourante ait utilisé une signature pour les transactions déclarées et une autre pour celles non déclarées. Certes, de tels bulletins de pesage n'existent pas (ou n'ont pas été produits) pour l'ensemble des transactions figurant dans les notes de crédit. Cela étant, ces pièces constituent une preuve supplémentaire permettant de lier les ventes litigieuses à la recourante. cc) L'ACI a également mis en évidence que pour six transactions du tableau présenté ci-haut (cf. colonne "lieu d'enlèvement"), des ordres de transport signés de la main d'un certain "F._____" attestent que des matériaux ont été enlevés par un camion de C._____ dans les locaux de la recourante. Ainsi, ces documents mentionnent comme lieu d'enlèvement "A._____" et portent la signature susmentionnée sur la ligne réservée à la "signature client". Les marchandises enlevées par C._____ figurent dans les notes de crédit dont le produit n'a pas été comptabilisé par la recourante. La recourante explique que les matériaux enlevés chez elle par C._____ consistaient en des déchets sans valeur. Une benne vide aurait été mise à sa disposition par C._____ et aurait été enlevée gratuitement par cette dernière, au retour d'une course, ce qui aurait évité tout frais de transport. Concernant la signature figurant sur ces ordres de transport, la recourante souligne qu'aucune personne portant le nom de "F._____" n'a fait partie de son effectif. Elle reconnaît cependant qu'un dénommé "G._____" a été son employé, mais seulement à compter de l'année 2011, soit après les transactions litigieuses intervenues en 2008 et 2009. Elle dénonce les insinuations de l'ACI selon lesquelles elle aurait engagé du personnel au noir avant 2011. Pour le reste, la recourante indique que son associé n'était pas présent lors de l'enlèvement des bennes, ni durant le transport, ni pendant le pesage de la marchandise chez C._____. Elle suppose ainsi que E._____ profitait d'une entrée officielle de marchandises en provenance de chez elle pour "blanchir" une livraison de marchandises au noir issue d'un commerce parallèle. Les explications de la recourante ne convainquent pas. A l'évidence, la personne ayant signé les ordres de transport chez la recourante devait être au service de cette dernière au moment des faits. Elle indique elle-même que son associé n'était pas présent lors de l'enlèvement de la benne par

C. _____, soit lorsque les ordres de transport étaient signés. Il se trouve en plus qu'un certain G. _____ a effectivement travaillé officiellement pour le compte de la recourante à partir de 2011. Or si cette personne n'y travaillait pas déjà en 2008 et 2009, on ne s'explique pas pourquoi sa signature figure sur les ordres de transport, qui plus est, sur la rubrique réservée à la "signature client". La recourante n'apporte aucun éclaircissement à ce sujet. Comme le relève l'ACI, les notes de crédit démontrent en outre que contrairement aux affirmations de la recourante, C. _____ lui facturait le débarras des déchets sans valeur parfois contenus dans la benne avec les autres métaux (cf. notes de crédit n° 45386 ou 45966). Il est autrement plus douteux de prétendre que le débarras se faisait gratuitement, au retour d'une autre course de C. _____, dès lors qu'il ressort des ordres de transport que le camion de cette entreprise effectuait régulièrement deux allers-retours le même jour jusqu'à la société pour enlever la benne. Ces ordres de transport détaillent en outre précisément le contenu de la marchandise (ferraille, métaux, aluminium, inox) emportée, ce qui porte à croire qu'il ne s'agissait pas que de déchets, mais bien de métaux qui possédaient une valeur marchande, comme cela ressort des notes de crédit correspondantes. Ces ordres de transport s'ajoutent ainsi aux autres pièces du dossier qui permettent d'affirmer que la recourante a procédé aux ventes litigieuses sans les comptabiliser. dd) Du reste, il convient de constater que le chiffre d'affaires de 2004 à 2009 de la société, même augmenté des reprises effectuées par l'ACI, demeure dans la fourchette du chiffre d'affaires usuellement réalisé par la recourante, ce que celle-ci ne conteste pas. b) Outre les pièces répertoriées par l'ACI, l'examen de l'évolution de la fortune de l'associé gérant démontre que ce dernier a bénéficié de prestations appréciables en argent provenant de la société. En se basant sur les éléments de revenu et de fortune déclarés par B. _____, l'ACI a constaté que le montant mensuellement disponible pour couvrir ses dépenses était clairement insuffisant, voire négatif. Ainsi, pour les années 2005 à 2007, le revenu mensuel déclaré par l'associé s'est élevé à 5'000 fr. brut, versé 12 fois l'an. Celui-ci n'en prélevait toutefois que 1'500 fr. par mois, le solde étant comptabilisé en remboursement de son compte courant. L'analyse de l'ACI a également démontré que l'associé avait fait des économies en 2006 et 2007 (augmentation de l'épargne privée de 21'724 fr. en 2006 à 41'384 fr. en 2007) et que sa créance envers la société avait aussi augmenté (39'129 fr. en 2005 à 44'258 fr. en 2006). En 2007, l'associé est devenu débiteur de la société pour un montant de 15'788 fr. 95. Cela était dû, selon les explications de l'ACI non contestées, à un emprunt de 80'000 fr. contracté par ce dernier auprès de la société pour acquérir un terrain. En faisant abstraction de cet investissement extraordinaire, sa créance aurait encore augmenté en 2007 à 64'211 fr. (80'000 fr. - 15'788 fr. 95). Interpellé à plusieurs reprises sur cette évolution de fortune négative (cf. courriers de l'ACI du 4 juillet 2014, du 7 octobre 2014, du 7 mai 2015, du 14 décembre 2015, du 1^{er} juillet 2016 et du 30 janvier 2018), l'associé est resté longtemps muet sur ce point. Il a indiqué pour la première fois le 16 mars 2018 qu'il avait vendu, entre 2004 et 2011, des pièces de monnaie de collection et des voitures pour assurer son train de vie, sans pour autant fournir de justificatifs. Il a toutefois transmis un tableau répertoriant les gains réalisés par la vente de ces objets (10'000 fr. en 2005 et 15'000 fr. en 2006 provenant de la vente de pièces de monnaie, 30'000 fr. en 2007 provenant de la vente de véhicule et de pièces de monnaie). Il a en outre soutenu que l'ACI avait retenu à tort dans sa décision un rendement immobilier de 24'000 fr. en lieu et place de 30'000 fr. dans ses revenus et a fait remarquer qu'elle n'avait pas tenu compte d'un remboursement de son assurance-maladie de 7'859 fr. intervenu en 2007. La recourante n'a pas repris ces arguments dans le cadre du présent recours. Ainsi, comme l'a retenu l'ACI dans sa décision

sur réclamation, les montants des gains réalisés par son associé par la vente de voitures et de pièces de monnaie sont douteux et ne sont corroborés par aucune pièce. L'attestation du Service des automobiles et de la navigation obtenue par l'ACI mentionne d'ailleurs que l'associé ne possédait aucun véhicule immatriculé à son nom au moment des ventes qu'il allègue. Il n'existe en outre aucune entrée d'argent correspondante sur ses comptes pour les années concernées. S'agissant du rendement immobilier annuel retenu par l'ACI, il convient effectivement de tenir compte de revenus locatifs de 30'000 fr. par an et non de 24'000 fr. (= loyer brut - 20% de frais d'entretien déduits par l'ACI), la location d'un immeuble entraînant forcément des frais d'entretien qui peuvent être estimés à 20%. Quoiqu'il en soit, même si l'on ne tient pas compte de cette déduction, le solde mensuel disponible de l'associé reste insuffisant pour couvrir ses dépenses. Quant à la somme versée par son assurance-maladie, elle n'entraîne aucune augmentation du patrimoine dès lors qu'elle a préalablement été décaissée pour payer des frais médicaux (mouvement de liquidités neutre). Partant, le tableau d'évolution de fortune établi par l'ACI ne prête le flanc à la critique. La recourante n'ayant pas pu justifier les problèmes détectés dans l'évolution de fortune de son associé, ni prouver avec quels moyens financiers celui-ci couvrirait ses dépenses mensuelles, il convient de présumer qu'il a vécu grâce aux distributions dissimulées de bénéfice de la société. c) On ne saurait non plus occulter le fait qu'à la clôture d'un contrôle fiscal portant sur les années 1995 à 1999, la recourante a accepté la proposition de règlement de l'ACI démontrant ainsi qu'elle acquiesçait les reprises effectuées pour un montant total de 65'866 francs. Déjà à cette époque, les autorités fiscales lui avaient notamment reproché de ne pas avoir déclaré du chiffre d'affaires réalisé avec les sociétés C. _____ et D. _____. Il semble dès lors peu vraisemblable que dès 2003, les différences constatées entre les montants comptabilisés comme achats dans les comptes de C. _____ et non reportés comme ventes chez la recourante résultent d'un stratagème mis en place par la première société pour nuire à la seconde ou avantager son responsable commercial. La décision sur réclamation confirme également plusieurs autres reprises dans le bénéfice de la recourante qui n'ont pas été contestées par celle-ci (cf. reprise n° 1.04 relative aux frais privés payés par la société). La recourante semble ainsi durablement peiner à se conformer à ses obligations de contribuable, ce qui conduit inévitablement les autorités fiscales – et la Cour de cassation – à accroître leur méfiance à l'égard de ses allégations. On notera également la persistance de la recourante à nier l'évidence en allant par exemple jusqu'à prétendre que le dénommé "F. _____ " ne travaillait pas pour elle entre 2007 et 2009 lorsqu'il a signé, pour son compte, les ordres de transport de C. _____. On relèvera enfin la mesure dont l'ACI a fait preuve en ne confirmant dans sa décision sur réclamation que les reprises pour lesquelles il existe des documents portant la signature de l'associé, alors même que d'autres pièces (sans signature) produites par C. _____ tendent à démontrer que la recourante n'aurait pas déclaré d'autres ventes conclues avec cette société. A défaut d'avoir démontré l'exactitude de ses allégations contraires, un faisceau d'indices suffisants permet de conclure que la recourante a procédé à des distributions dissimulées de bénéfice dans le but de le diminuer, ces distributions correspondant à l'argent comptant encaissé par son associé suite à des ventes chez C. _____, non comptabilisées par la société. c) Compte tenu de l'ensemble de ces éléments, les reprises dans le bénéfice imposable relatives au chiffre d'affaires réalisé avec C. _____ non comptabilisé (reprises n° 1.01) doivent être confirmées.

E. 7

Il convient dans un second temps d'examiner les amendes confirmées par l'autorité intimée pour soustraction et tentative de soustraction d'impôt. a) Dans sa décision sur réclamation, l'ACI a annulé les amendes pour les périodes fiscales antérieures à 2006 en raison de la prescription de l'action pénale. aa) Depuis le 1^{er} janvier 2017, la poursuite pénale se prescrit, en cas de soustraction d'impôt consommée, par dix ans à compter de la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée ou l'a été de façon incomplète (art. 184 al. 1 let. b ch. 1 LIFD). En cas de tentative de soustraction d'impôt, ce délai est ramené à six ans (art. 184 al. 1 let. a LIFD). Selon le nouvel art. 184 al. 2 LIFD, la prescription ne court plus si une décision a été rendue par l'autorité cantonale compétente (art. 182 al. 1 LIFD) avant l'échéance du délai de prescription. L'art. 254 LI a la même teneur. En vertu des art. 205f LIFD et 277h LI, le nouveau droit est applicable au jugement des infractions commises au cours de périodes fiscales précédant le 1^{er} janvier 2017 s'il est plus favorable que le droit en vigueur au cours de ces périodes fiscales (cf. TF 2C_11/2018 du 10 décembre 2018 consid. 5.2; 2C_333/2017 du 12 avril 2018 consid. 8; 2C_12/2017 du 23 mars 2018 consid. 4.3). bb) En application du nouveau droit, plus favorable à la recourante, la poursuite pénale de la soustraction d'impôt consommée commise lors des périodes fiscales 2003 à 2005 était effectivement prescrite, aussi bien pour l'IFD que l'ICC, au moment du prononcé d'amendes intervenu le 8 décembre 2016. C'est ainsi à juste titre que l'autorité intimée a annulé les amendes relatives à ces périodes fiscales et qu'elle a confirmé les amendes pour les années 2006 et 2007, le délai de prescription de dix ans n'ayant pas encore été atteint. Cela étant, l'ACI a faussement appliqué ce délai de prescription décennal aux années fiscales 2008 à 2011 lors desquelles une tentative de soustraction d'impôt a été commise. Pour ces périodes n'ayant pas fait l'objet de taxations définitives antérieures, il convenait d'appliquer le délai de prescription de six ans prévu par les art. 184 al. 1 let. a LIFD et 254 al. 1 let. a LI. La poursuite pénale était ainsi prescrite pour les années 2008 et 2009 lorsque l'autorité a rendu sa décision de prononcés d'amendes, le 8 décembre 2016. Le recours doit ainsi être partiellement admis sur ce point et la décision attaquée modifiée en ce sens que les amendes prononcées pour les années fiscales 2008 et 2009 sont annulées. b) Pour le reste, la recourante ne conteste pas la quotité des amendes ICC et IFD prononcées, mais demande uniquement à ce qu'elles soient "adaptées aux reprises non-contestées". Vu la confirmation des reprises opérées par l'autorité intimée, il sied de confirmer également le montant des amendes, sous réserve de leur annulation pour les années 2008 et 2009, en se dispensant d'examiner leur quotité non discutée.

E. 8

Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission très partielle du recours et à la réforme de la décision attaquée en ce sens que les amendes ICC et IFD prononcées pour les périodes fiscales 2008 et 2009 sont annulées. Les frais doivent être entièrement mis à la charge de la recourante, qui succombe dans une large mesure, et qui n'a pas invoqué le moyen tiré de la prescription de l'action pénale conduisant à l'admission partielle du recours (art. 49 al. 1, 91 et 99 LPA-VD, 2 al. 1 du tarif des frais judiciaires et des dépens en matière administrative [TFJDA; BLV 173.36.5.1]). Pour le même motif, il n'y a pas lieu de lui allouer des dépens (art. 55, 56 al. 1, 91 et 99 LPA-VD).