

BGer 2C_124/2016 vom 31. Januar 2017

Bundesgericht, 2017-01-31, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_124_2016

FR: TF 2C_124/2016 du 31 janvier 2017

IT: TF 2C_124/2016 del 31 gennaio 2017

Erwägungen

E. 1

La décision attaquée concerne l'ICC et l'IFD de la recourante pour les années 2008 à 2011. La Commission de recours a rendu une seule décision pour les deux catégories d'impôts, ce qui est admissible, dès lors que la question juridique à trancher est réglée de la même façon en droit fédéral et dans le droit cantonal harmonisé (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262 s.).

Dans ces circonstances, on ne peut reprocher à la recourante d'avoir pris des conclusions valant pour les deux catégories d'impôts dans son recours devant le Tribunal fédéral (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.3 p. 264). Par souci d'unification par rapport à d'autres cantons dans lesquels deux décisions sont rendues, la Cour de céans a toutefois ouvert deux dossiers, l'un concernant les impôts cantonal et communal (2C_124/2016), l'autre l'impôt fédéral direct (2C_125/2016). Comme l'état de fait et les griefs qu'invoque la recourante sont identiques, les causes seront néanmoins jointes et il sera statué dans un seul arrêt (cf. art. 71 LTF et 24 PCF [RS 273]; arrêt 2C_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 1, non publié in ATF 140 I 68 mais in RDAF 2014 II 40).

E. 2.1

L'arrêt attaqué concerne le calcul du bénéfice imposable de la Société durant les périodes fiscales 2008 à 2011. Comme ce domaine relève du droit public et qu'aucune des exceptions prévues à l'art. 83 LTF n'est réalisée, la voie du recours en matière de droit public est ouverte sur la base de l'art. 82 let. a LTF. L'art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) confirme du reste l'existence de cette voie de droit pour l'IFD. S'agissant l'ICC, l'imposition du bénéfice étant une matière harmonisée aux articles 24 ss de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), la voie du recours en matière de droit public est aussi réservée par l'art. 73 al. 1 LHID.

E. 2.2

Au surplus, déposé en temps utile, compte tenu des fêtes (art. 46 al. 1 let. c et 100 al. 1 LTF), et dans les formes requises (art. 42 LTF), le recours est dirigé contre une décision finale (art. 90 LTF) rendue en dernière instance cantonale par une autorité judiciaire supérieure (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF; art. 150 al. 2 et art. 219

bis al. 1 de la loi fiscale valaisanne du 10 mars 1976 [LF/VS; RS/VS 642.1]). Par ailleurs, il a été interjeté par la contribuable destinataire de la décision attaquée et qui a un intérêt digne de protection à son annulation ou sa modification, de sorte qu'il faut lui reconnaître la qualité pour recourir (art. 89 al. 1 LTF). Le présent recours est donc recevable.

E. 3.1

Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF). Il ne peut s'en écarter que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte - ce qui correspond à la notion d'arbitraire (ATF 136 II 304 consid. 2.4 p. 313 s.) - ou en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF (art. 105 al. 2 LTF), et pour autant que la correction du vice soit susceptible d'influer sur le sort de la cause (cf. art. 97 al. 1 LTF). La partie recourante qui entend s'écarter des constatations de l'autorité précédente doit expliquer de manière circonstanciée en quoi les conditions d'une exception prévue par l' art. 105 al. 2 LTF seraient réalisées. A défaut d'une telle motivation, il n'est pas possible de prendre en considération un état de fait qui diverge de celui contenu dans la décision attaquée, ni des faits qui n'y sont pas constatés (ATF 135 II 313 consid. 5.2.2 p. 322; 133 IV 286 consid. 6.2 p. 288).

E. 3.2

Le seul élément au sujet duquel la recourante invoque l'arbitraire dans l'établissement des faits sera examiné ci-dessous (cf. infra consid. 5). Pour le reste, étant donné que l'intéressée présente une argumentation appellatoire, en opposant sa propre version des faits à celle de la Commission de recours, sans cependant invoquer ni l'arbitraire, ni une constatation manifestement inexacte des faits, la Cour de céans ne peut pas en tenir compte.

E. 4

Dans un grief d'ordre formel qu'il convient d'examiner en premier lieu (ATF 138 I 232 consid. 5.1 p. 237), la recourante se plaint d'une violation de son droit d'être entendue au sens des articles 29 al. 2 Cst., 115 LIFD et 124 LF/VS, reprochant à la Commission de recours d'avoir refusé de procéder à l'audition de "différentes personnes", qui auraient pu "confirmer les sorties sur le bateau et décrire précisément les relations d'affaires entretenues avec la recourante".

E. 4.1

La jurisprudence a notamment déduit du droit d'être entendu garanti par l' art. 29 al. 2 Cst. le droit pour l'intéressé de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1 p. 299; 135 I 279 consid. 2.3 p. 282; arrêt 2C_85/2016 du 14 novembre 2016 consid. 3.1). D'après l' art. 115 LIFD (dont la teneur est analogue à celle de l'art. 124 LF/VS), les offres de preuves du contribuable doivent être acceptées, à condition qu'elles soient propres à établir des faits pertinents pour la taxation. Les articles 115 LIFD et 124 LF/VS n'offrent pas, concernant le droit d'être entendu oralement, des garanties supérieures à l' art. 29 al. 2 Cst. (cf. arrêts 2C_1012/2014 du 14 novembre 2014 consid. 3.1 in Archives 83 411; 2C_104/2013 du 27 septembre 2013 consid. 2.3; 2C_50/2014 du 28 mai 2014 consid. 3.1), ce que la recourante ne prétend du reste pas.

Le droit de faire administrer des preuves suppose que le fait à prouver soit pertinent, que le moyen de preuve proposé soit nécessaire pour constater ce fait et que la demande soit présentée selon les formes et délais prescrits (cf. ATF 134 I 140 consid. 5.3 p. 148). Cette garantie constitutionnelle n'empêche pas l'autorité de mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude qu'elles ne pourraient l'amener à modifier son opinion (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1 p. 299; 138 III 374 consid. 4.3.2 p. 376). Le refus d'une mesure probatoire par appréciation anticipée des preuves ne peut être remis en cause devant le Tribunal fédéral qu'en invoquant l'arbitraire (art. 9 Cst.) de manière claire et détaillée (art.

106 al. 2 LTF ; cf. arrêts 2C_85/2016 du 14 novembre 2016 consid. 3.1 et 2C_500/2015 du 23 octobre 2015 consid. 2.1).

E. 4.2

La Commission de recours a refusé d'auditionner les témoins proposés par la Société, en retenant que la recourante avait pu exposer par écrit et de manière détaillée sa position, que le dossier était "étayé par un nombre important de pièces et écritures", que les auditions requises n'auraient pas pu amener des éléments supplémentaires et que l'état de fait était suffisamment établi.

E. 4.3

La recourante fait grief à l'instance précédente d'avoir refusé d'entendre des témoins dont l'audition aurait pu confirmer la "justification commerciale" du bateau. A ce sujet, la Commission de recours a expliqué de manière pleinement soutenable en quoi ces auditions étaient superflues, en faisant référence aux nombreux moyens de preuve au dossier - sur lesquels l'intéressée a pu s'exprimer et faire valoir sa position - qui permettaient de se prononcer sur le recours (cf. arrêt attaqué, p. 10). La recourante ne remet pas en question, sous l'angle de l'arbitraire (art. 106 al. 2 LTF ; cf. supra consid. 4.1 in fine), cette appréciation anticipée des preuves. Partant, il n'y a pas lieu d'entrer plus avant sur cette question.

Le grief relatif à la violation des articles 29 al. 2 Cst., 115 LIFD et 124 LF/VS, doit donc être rejeté.

E. 5

La recourante se plaint d'une constatation insoutenable des faits au sujet du lien - nié par la Commission de recours - entre la fréquentation du bateau par des particuliers, notamment des "partenaires commerciaux", des "apporteurs d'affaires" ou des "propriétaires de terrains", et la conclusion de contrats importants dans le cadre de l'activité de promotion immobilière exercée par la Société. De l'avis de la contribuable, il serait arbitraire de retenir, comme l'a fait la Commission de recours, qu'il n'était pas établi que les sorties en bateau offertes à des clients importants lui avaient permis de passer des contrats générant un chiffre d'affaires élevé.

E. 5.1

S'agissant de l'appréciation des preuves et des constatations de fait, il y a arbitraire lorsque l'autorité ne prend pas en compte, sans raison sérieuse, un élément de preuve propre à modifier la décision, lorsqu'elle se trompe manifestement sur son sens et sa portée, ou encore lorsque, en se fondant sur les éléments recueillis, elle en tire des constatations insoutenables (ATF 140 III 264 consid. 2.3 p. 266).

E. 5.2

La Commission de recours a constaté l'absence de relation entre la fréquentation du bateau par les personnes indiquées par la recourante et la conclusion, par celle-ci, de contrats importants dans le domaine immobilier, en se fondant sur les éléments suivants. En premier lieu, en examinant les pièces fournies par la Société, relatives à de nombreuses ventes immobilières effectuées par la contribuable en 2010 et en 2011, l'instance précédente a observé que les clients concernés par lesdites ventes étaient pour la plupart domiciliés en Suisse, dans les cantons de Vaud et du Valais, et qu'ils avaient acheté des biens immobiliers

pour des prix compris entre 20'000 fr. (pour un garage) et 758'280 fr. (pour un immeuble). A ce sujet, la Commission de recours a ajouté qu'il s'agissait donc d'achats relatifs à des biens immobiliers ordinaires pour des prix ordinaires, pour lesquels une invitation préalable sur un bateau de luxe amarré à Gênes n'apparaissait pas nécessaire. En outre, les juges précédents ont relevé que la contribuable, pour démontrer que la fréquentation du bateau par des personnes invitées par ses soins lui avait rapporté, entre 2008 et 2012, un chiffre d'affaires s'élevant à 218'900'000 fr., avait produit à titre de moyen de preuve une "liste contenant des noms", ce qui ne prouvait nullement que "des affaires [avaient] été conclues avec ces mêmes personnes grâce à leur fréquentation du bateau" (arrêt attaqué, p. 14).

E. 5.3

Devant l'instance précédente, la contribuable a produit notamment le tableau récapitulatif "relations et sorties d'affaires pour conclusions de contrats" (pièce 13 du recours du 5 novembre 2014), des photos du bateau et de quelques personnes l'ayant visité (pièce 14 du recours du 5 novembre 2014), une "convention" relative au projet "D._____" à E._____. (VD), le contrat de vente d'un immeuble à F._____ pour le prix de 433'000 fr. et un contrat d'entreprise générale concernant la construction de deux immeubles à G._____ (VS) pour le prix de 6'163'000 fr. (pièce 16 du recours du 5 novembre 2014). C'est sur la base de ces pièces que la recourante a soutenu, devant la Commission de recours, l'existence d'un "chiffre d'affaires ou des apports de travail estimé à CHF 218'900'000.- provenant de contrats signés par des personnes ayant fréquenté le bateau de Monsieur X._____" (recours du 5 novembre 2014, p. 8).

E. 5.4

Dans ces circonstances, on ne voit pas en quoi il serait arbitraire de retenir, comme l'a fait la Commission de recours, sur la base des pièces fournies et des explications avancées par la recourante, qu'il n'y avait pas de lien entre, d'une part, la fréquentation du bateau amarré à Gênes par les personnes nommées dans la liste qu'elle a produite devant l'autorité précédente et, d'autre part, la conclusion de contrats importants - pour un chiffre d'affaires estimé par la recourante à 218'900'000 fr. - dans le cadre de l'activité de promotion immobilière en Suisse de la Société. Par ses critiques, la recourante ne parvient pas à expliquer en quoi l'appréciation de la Commission de recours serait insoutenable. En particulier, l'argumentation de la contribuable fondée sur la "signature de contrats importants" avec la société H._____ SA ou sur les "opérations commerciales" effectuées avec I._____ (recours, p. 13), qui se réfère aux pièces produites devant l'instance précédente, ne suffit pas à démontrer le caractère arbitraire des constatations de cette autorité. En effet, ces pièces ne permettent pas, n'en déplaie à la recourante, de démontrer l'existence d'un lien entre la conclusion de "contrats importants" et les excursions en bateau effectuées par A.X._____ en compagnie des personnes invitées par la Société. Au demeurant, même si tel était le cas, force est de constater que lesdites pièces ne concernent que des opérations immobilières pour un total de 6'596'000 fr. (433'000 fr. + 6'163'000 fr.), soit un montant beaucoup moins important que le chiffre d'affaires de 218'900'000 fr. avancé par l'intéressée. Par ailleurs, comme l'a relevé aussi la Commission de recours, ce montant, correspondant au chiffre d'affaires généré - selon la recourante - entre 2008 et 2012 grâce à la fréquentation du bateau, apparaît irréaliste, au vu du chiffre d'affaires déclaré par la Société qui s'élevait pour 2008 à 19'710'654 fr., pour 2009 à 17'403'177 fr., pour 2010 à 22'812'911 fr. et pour 2011 à 22'335'589 fr., soit à un total de 82'262'331 fr. entre 2008 et 2011.

Le grief tiré de l'établissement manifestement inexact des faits doit partant être écarté. Le Tribunal fédéral se fondera donc exclusivement sur les faits établis par la Commission de recours.

I. Impôt fédéral direct

E. 6

Le litige porte sur le point de savoir si c'est à bon droit que la Commission de recours a confirmé les reprises, effectuées par le Service cantonal, des frais relatifs au bateau assumés par la Société en 2008 (33'000 fr.), 2009 (164'795 fr.), 2010 (141'717 fr.) et 2011 (108'000 fr.).

E. 6.1

Aux termes de l'art. 57 LIFD, l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net. D'après l'art. 58 al. 1 let. b LIFD, le bénéfice net imposable comprend tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultats qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial, au nombre desquels figurent les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (5e tiret).

Selon la jurisprudence, 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 p. 92 s.; cf. ATF 138 II 57 consid. 2.2 p. 59 s.; 131 II 593 consid. 5.1 p. 607; arrêts 2C_798/2015 du 26 septembre 2016 consid. 2.1; 2C_863/2015 du 24 juillet 2016 consid. 6.1; 2C_660/2014 du 6 juillet 2015 consid. 6.1; 2C_60/2013 du 14 août 2013 consid. 6.1; 2C_708/2012 du 21 décembre 2012 consid. 4.3, non publié in ATF 139 I 64 mais in RDAF 2013 II 469).

La justification commerciale d'une dépense dépend de son contexte. Sa nécessité effective pour l'entreprise n'est pas déterminante. Il suffit qu'il existe un rapport de causalité objectif entre la dépense et le but économique de l'entreprise. Le lien de causalité existe lorsque la dépense aurait été consentie par un gestionnaire ordinaire faisant preuve de la diligence objective requise par le droit commercial. Tel n'est pas le cas 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 2C_589/2013 du 17 janvier 2014 consid. 7.2, in RDAF 2014 II 78; 2C_273/2013 du 16 juillet 2013 consid. 3.2; 2P.195/2005 du 16 février 2006 consid. 3.2 et les nombreuses références citées; 2A.573/2004 du 13 juin 2005 consid. 3.1; 2P.153/2002 du 29 novembre 2002 consid. 3.2; 2A.461/2001 du 21 février 2002 consid. 2.2).

E. 6.2

Il appartient à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale (cf. ATF 133 II 153 consid. 4.3 p. 158; arrêts 2C_445/2015 du 26 août 2016 consid. 7.1 et 2C_795/2015 du 3 mai 2016 consid. 2.3). En revanche, il incombe 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 et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (ATF 140 II 248 consid. 3.5 p. 252; arrêts 2C_618/2015 du 29 février 2016 consid. 4.1; 2C_87/2015 du 23 octobre 2015 consid. 7.1; 2C_589/2013 du 17 janvier 2014 consid. 7.2).

En ce qui concerne les prestations appréciables en argent faites par une société, sans contre-prestation, à ses actionnaires, c'est en principe à l'autorité fiscale qu'il appartient de les prouver. 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_589/2013 du 17 janvier 2014 consid. 7.2; 2C_60/2013 du 14 août 2013 consid. 6.1; 2C_76/2009 du 23 juillet 2009 consid. 2.2).

E. 6.3

En l'espèce, il ressort de l'arrêt entrepris que la Société, dont le bénéfice net déclaré pour les années 2008 à 2011 variait entre 850'000 fr. et 1'100'000 fr. environ, est active essentiellement dans la construction d'immeubles et de villas clés en main en Suisse. En outre, la Société a assumé des frais relatifs au bateau litigieux, dont elle est propriétaire pour un tiers, à hauteur de 33'000 fr. en 2008, 164'795 fr. en 2009, 141'717 fr. en 2010 et 108'000 fr. en 2011. Au sujet dudit bateau, l'autorité précédente a constaté - sans arbitraire (cf. supra consid. 5.4) - l'absence de relation entre la fréquentation du bateau par des clients et la conclusion, par la recourante, de contrats dans le cadre de son activité de promotion immobilière en Suisse. L'arrêt entrepris retient aussi, de manière à lier le Tribunal fédéral (art. 105 al. 1 LTF), que le gérant de la Société "avait une passion pour la navigation et aimait même la partager avec d'autres personnes" (arrêt attaqué, p. 15). Par ailleurs, d'après la convention du 7 janvier 2009 (cf. supra let. A.c), c'est A.X._____ qui a assumé la partie prépondérante du prix d'achat du bateau, en investissant 600'000 EUR (dont 400'000 EUR provenant de la vente de son précédent bateau privé) dans l'acquisition de ce bien, alors que X._____ et Y._____ n'ont participé à l'achat qu'à hauteur de 50'000 EUR chacune, ce qui démontre que, parmi les trois parties à la convention, c'est le gérant de la Société qui était le plus intéressé par l'acquisition du bateau. En outre, comme le relèvent aussi les juges précédents, ce dernier élément est confirmé par le fait que la convention précitée prévoyait que "les frais liés à l'entretien du bateau ainsi que le carburant seront à la charge de A.X._____".

L'ensemble de ces circonstances démontre que les dépenses assumées par la Société pour les taxes, les frais de leasing et les frais d'assurances relatifs au bateau amarré à Gênes ne correspondaient manifestement pas aux usages commerciaux. Elles ont en réalité eu pour but de satisfaire le goût personnel de A.X._____ pour la navigation et les bateaux de luxe (à ce sujet, voir arrêt 2C_589/2013 du 17 janvier 2014 consid. 7.3 et les nombreuses références citées). Au demeurant, de telles dépenses, dont le montant n'est pas contesté, ne s'expliquent que par la qualité de gérant et détenteur de la totalité du capital social de A.X._____, lequel a bénéficié du bateau dans le cadre de sa passion pour la navigation. En outre, au vu des sommes en jeu (entre 2008 et 2011, frais annuels moyens dépassant cent mille francs, comparés à un bénéfice annuel déclaré moyen de la recourante inférieur à un million de francs), les organes de la recourante devaient se rendre compte de l'avantage disproportionné qu'ils accordaient. La prestation était d'autant plus évidente que A.X._____ était le gérant de la Société (cf. arrêts 2C_589/2013 du 17 janvier 2014 consid. 7.3 et 2C_60/2013 du 14 août 2013 consid. 6.3).

E. 6.4

Par conséquent, en retenant que la recourante avait procédé à des distributions dissimulées de bénéfices, qui n'étaient pas justifiées par l'usage commercial, en prenant à sa charge les frais litigieux relatifs au bateau - qu'il convient d'ajouter aux bénéfices nets imposables des périodes fiscales en cause -, la Commission de recours n'a pas violé l' art. 58 al. 1 let. b LIFD .

Il ressort de ce qui précède que le recours doit être rejeté s'agissant de l'impôt fédéral direct pour les périodes fiscales 2008 à 2011.

II. Impôts cantonal et communal

E. 7

Conformément à l' art. 24 al. 1 let. a LHID , l'art. 81 al. 1 let. b LF/VS contient la même règle que l' art. 58 al. 1 let. b 5 e tiret LIFD en ce qui concerne la réintégration dans le bénéfice imposable des distributions dissimulées de bénéfice. Les considérations développées pour l'impôt fédéral direct s'appliquent donc également à l'impôt cantonal et communal relatif aux périodes fiscales sous examen.

Par conséquent, le recours doit également être rejeté s'agissant des impôts cantonal et communal pour les périodes fiscales 2008 à 2011.

E. 8

Dans ces circonstances, la recourante qui succombe doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). Il n'y a pas lieu d'allouer des dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

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