

## **BGer 2C\_436/2022 vom 2. November 2022**

Bundesgericht, 2022-11-02, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_436\\_2022](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_436_2022)

FR: TF 2C\_436/2022 du 2 novembre 2022

IT: TF 2C\_436/2022 del 2 novembre 2022

### **Erwägungen**

#### **E. 1**

Le Tribunal fédéral examine d'office sa compétence ( art. 29 al. 1 LTF ) et contrôle librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis ( ATF 147 IV 453 consid. 1).

#### **E. 1.1**

Le présent recours est dirigé contre un arrêt confirmant des rappels d'impôts concernant les ICC et l'IFD pour les périodes fiscales 2007, 2008 et 2011 à 2014. Il s'agit d'une cause de droit public ( art. 82 let. a LTF ). Comme aucune des exceptions prévues à l' art. 83 LTF n'est réalisée, la voie du recours en matière de droit public au sens des art. 82 ss LTF est dès lors ouverte (cf. aussi l'art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11] et l'art. 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]).

#### **E. 1.2**

L'instance précédente a traité dans un seul jugement de l'IFD et des ICC, ce qui est admissible ( ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). Partant, le dépôt d'un seul acte de recours est aussi autorisé, dans la mesure où la recourante s'en prend aux deux catégories d'impôts (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.2).

#### **E. 1.3**

Pour le reste, le jugement attaqué est une décision finale ( art. 90 LTF ), rendue en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur ( art. 86 al. 1 let . d et al. 2 LTF). La recourante qui est destinataire de l'arrêt attaqué dispose d'un intérêt digne de protection à la modification de celui-ci. Partant, la qualité pour recourir doit lui être reconnue ( art. 89 al. 1 LTF ). En outre, le recours a été déposé en temps utile ( art. 100 al. 1 LTF ) et dans les formes requises ( art. 42 LTF ). Il convient dès lors d'entrer en matière, sous réserve de ce qui suit.

#### **E. 1.4**

La conclusion de la recourante tendant à l'annulation de la décision sur réclamation rendue le 25 novembre 2020 par le Service cantonal est irrecevable, en raison de l'effet dévolutif du recours au Tribunal cantonal (cf. ATF 136 II 539 consid. 1.2). Le recours devant le Tribunal fédéral doit en effet porter sur l'arrêt attaqué et expliquer en quoi celui-ci viole le droit (cf. ATF 134 II 244 consid. 2.3). Les griefs de la recourante en lien avec les faits constatés par le Service cantonal dans sa décision sur réclamation ne seront dès lors pas examinés. Il en va de même du grief de violation du droit d'être entendu en tant qu'il porte sur la motivation insuffisante des reprises d'impôts effectuées et du grief "Violation du droit fédéral relatif à la déductibilité des charges d'intérêts moratoires", griefs dans lesquels la recourante conteste la décision sur réclamation du 25 novembre 2020, respectivement la position du

Service cantonal, sans critiquer l'arrêt attaqué.

### **E. 1.5**

En outre, en tant que la recourante conclut à l'annulation de l'arrêt attaqué, une telle conclusion purement cassatoire n'est en principe pas suffisante ( art. 107 al. 2 LTF ). On comprend cependant, à la lecture de son mémoire, qu'en demandant l'annulation de l'arrêt entrepris, la recourante conclut en réalité à la réforme de celui-ci en ce sens que les reprises d'impôts litigieuses sont annulées (cf. ATF 137 II 313 consid. 1.3). Le Tribunal fédéral entrera donc en matière sur le présent recours, dans les limites qui précèdent.

### **E. 2.1**

D'après l' art. 106 al. 1 LTF , le Tribunal fédéral applique le droit d'office. En matière fiscale, il examine en principe librement l'application du droit fédéral, ainsi que la conformité du droit cantonal harmonisé et de sa mise en pratique par les instances cantonales aux dispositions de la LHID lorsque les dispositions de cette loi ne laissent pas de marge de manoeuvre aux cantons (cf. ATF 134 II 207 consid. 2; arrêt 2C\_132/2020 du 26 novembre 2020 consid. 2.1, non publié in ATF 147 II 155 ). Tel est le cas en l'occurrence s'agissant de la reprise de charges non justifiées par l'usage commercial portées au débit du compte de résultats (cf. art. 24 al. 1 let. a LHID ; arrêt 2C\_894/2020 du 27 janvier 2022 consid. 2.1). Le Tribunal fédéral examinera partant librement la cause tant sous l'angle de l'IFD que des ICC.

### **E. 2.2**

En revanche, les griefs de violation des droits fondamentaux sont soumis à des exigences de motivation accrue (cf. art. 106 al. 2 LTF ). La partie recourante doit indiquer les principes constitutionnels qui n'auraient pas été respectés et expliquer de manière claire et précise en quoi ces principes auraient été violés ( ATF 147 I 478 consid. 2.4; 146 I 62 consid. 3; 142 II 369 consid. 2.1).

### **E. 2.3**

Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits établis par l'autorité précédente ( art. 105 al. 1 LTF ), sous réserve des cas prévus à l' art. 105 al. 2 LTF ( ATF 142 I 155 consid. 4.4.3). La partie recourante ne peut critiquer les constatations de fait ressortant de la décision attaquée que si celles-ci ont été effectuées en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF ou de manière manifestement inexacte, c'est-à-dire arbitraire, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause ( art. 97 al. 1 LTF ; ATF 145 V 188 consid. 2; 142 II 355 consid. 6). Conformément à l' art. 106 al. 2 LTF , la partie recourante doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions seraient réalisées. A défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait qui diverge de celui qui est contenu dans l'acte attaqué ( ATF 145 V 188 consid. 2; 137 II 353 consid. 5.1).

### **E. 2.4**

Par ailleurs, aucun fait nouveau ni preuve nouvelle ne peut être présenté, à moins de résulter de la décision de l'autorité précédente ( art. 99 al. 1 LTF ). Cette exception vise les faits qui sont rendus pertinents pour la première fois par la décision attaquée; peuvent en particulier être allégués des faits nouveaux concernant le déroulement de la procédure devant l'instance précédente, afin d'en contester la régularité, ou encore des faits postérieurs à l'arrêt attaqué permettant d'établir la recevabilité du recours devant le Tribunal fédéral. En dehors de ces cas, les

nova ne sont pas admissibles, qu'il s'agisse de faits ou moyens de preuve survenus postérieurement à la décision attaquée ou d'éléments que les parties ont négligé de présenter aux autorités cantonales ( ATF 143 V 19 consid. 1.2; 139 III 120 consid. 3.1.2; 136 III 123 consid. 4.4.3).

### **E. 2.5**

En l'occurrence, la recourante produit des documents relatifs à une procédure pénale diligentée par l'Administration fédérale des contributions "s'agissant d'une problématique similaire" en lien avec l'impôt anticipé qui a été clôturée postérieurement à l'arrêt attaqué. L'intéressée ne prétend pas que ces pièces nouvelles établiraient des faits rendus pertinents pour la première fois par la décision attaquée, ce que la Cour de céans ne discerne du reste pas. En conséquence, ces pièces sont irrecevables et il n'en sera pas tenu compte. Les griefs d'arbitraire en lien avec les problématiques des recettes non déclarées et des écritures comptables non documentées par la recourante reposent exclusivement sur des faits ressortant de ces pièces irrecevables. Ils ne seront donc pas traités plus avant, la recourante ne remettant pas en cause le raisonnement du Tribunal cantonal sur la base des faits constatés dans l'arrêt entrepris.

### **E. 2.6**

En outre, dans une partie "Faits" de son mémoire de recours, la recourante présente sa propre vision des événements qui diverge de l'état de fait retenu par le Tribunal cantonal. En tant que les faits ainsi allégués ne sont pas constatés dans l'arrêt attaqué, sans que la recourante ne s'en plaigne de manière circonstanciée, il n'en sera pas tenu compte. Dans un grief portant sur l'établissement arbitraire des faits, la recourante développe à nouveau sa propre version des faits et des éléments de preuve qu'elle tient pour concluants, en opposant son appréciation à celle développée par le Tribunal cantonal, ce qui ne saurait suffire à faire tenir cette dernière pour arbitraire. Dans ce même grief, elle fait valoir que l'instance précédente aurait à tort nié que certains frais de voyages de ses actionnaires et administrateurs n'étaient pas justifiés commercialement. Une telle critique relève du droit et non de l'établissement des faits (cf.

infra consid. 4 et 5). Partant, le grief d'établissement arbitraire des faits, en tant qu'il se révèle soit, insuffisamment motivé, soit qu'il concerne le droit, ne sera pas examiné plus avant.

### **E. 2.7**

En conséquence, le Tribunal fédéral statuera exclusivement sur la base des faits retenus par le Tribunal cantonal dans l'arrêt attaqué.

## **II. Grief formel**

### **E. 3**

La recourante se plaint d'une violation du droit d'être entendue. Elle estime que le Tribunal cantonal aurait à tort refusé de suspendre la procédure jusqu'à droit jugé dans la procédure pénale en cours diligentée à l'encontre d'un de ses employés pour des actes délictueux en lien avec sa comptabilité.

#### **E. 3.1**

L'autorité viole le droit d'être entendu découlant de l' art. 29 al. 2 Cst. lorsqu'elle ne respecte pas son obligation de motiver ses décisions afin que le justiciable puisse les comprendre et

exercer ses droits de recours à bon escient. Pour satisfaire à cette exigence, il suffit que l'autorité mentionne au moins brièvement les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision. Elle n'a pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties, mais peut au contraire se limiter à ceux qui, sans arbitraire, peuvent être tenus pour pertinents ( ATF 142 II 154 consid. 4.2; 141 V 557 consid. 3.2.1; 138 I 232 consid. 5.1; 137 II 266 consid. 3.2). L'essentiel est que la décision indique clairement les faits qui sont établis et les déductions juridiques qui sont tirées de l'état de fait déterminant ( ATF 142 II 154 consid. 4.2; 135 II 145 consid. 8.2).

### **E. 3.2**

Le droit d'être entendu garanti par l' art. 29 al. 2 Cst. comprend également le droit pour l'intéressé de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique, d'avoir accès au dossier, de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre ( ATF 145 I 167 consid. 4.1; 142 III 48 consid. 4.1.1; 140 I 285 consid. 6.3.1 et les arrêts cités). L'autorité peut cependant renoncer à procéder à des mesures d'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 que ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion ( ATF 140 I 285 consid. 6.3.1 et les références citées). 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. ATF 146 III 73 consid. 5.2.2. et les arrêts cités).

### **E. 3.3**

En l'espèce, procédant à une appréciation anticipée des preuves, le Tribunal cantonal a considéré que les prétendus agissements répréhensibles de l'employé de la recourante étaient sans conséquence sur les questions litigieuses des recettes non déclarées, des frais non justifiés par l'usage commercial, des écritures comptables non documentées et des frais de voyage. Il a dès lors refusé de suspendre la procédure pendante devant lui jusqu'à droit connu dans la procédure pénale, l'issue de cette dernière n'ayant aucune incidence du point de vue du droit fiscal. La recourante n'explique pas en quoi l'appréciation anticipée des preuves par l'instance précédente sur ce point serait insoutenable, le seul fait d'alléguer que celle-ci est arbitraire n'étant pas suffisant au regard de l' art. 106 al. 2 LTF (cf.

supra consid. 2.2).

### **E. 3.4**

Partant, le grief de violation du droit d'être entendu doit être écarté.

## **III. Impôt fédéral direct**

### **E. 4**

La recourante fait valoir que le Tribunal cantonal a arbitrairement retenu que le montant des frais de voyages de ses actionnaires et administrateurs commercialement justifié s'élevait à 500 francs par année litigieuse. Ce faisant elle se plaint d'une violation de l' art. 58 al. 1 let. b LIFD . Il ressort de ce qui précède que seul ce grief est recevable devant le Tribunal fédéral (cf.

supra consid 1.4).

#### **E. 4.1**

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 comprend notamment le solde du compte de résultats (let. a), 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 (let. b), dont font partie les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (5<sup>ème</sup> tiret), ainsi que les produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de résultat (cf. let. c).

#### **E. 4.2**

Selon une jurisprudence constante, il y a distribution dissimulée de bénéfice si 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) les organes de la société savaient ou auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient (cf. ATF 144 II 427 consid. 6.1; 140 II 88 consid. 4.1 et les arrêts cités).

#### **E. 4.3**

Dans le domaine de la distribution dissimulée de bénéfice, 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 (cf. ATF 138 II 57 consid. 7.1; 133 II 153 consid. 4.3; arrêts 2C\_548/2020 du 3 mai 2021 consid. 2.4; 2C\_717/2018 du 24 janvier 2020 consid. 5.3; 2C\_674/2015 du 26 octobre 2017 consid. 7.4).

#### **E. 4.4**

Savoir si un fait est ou non prouvé relève de l'établissement des faits, alors que la répartition du fardeau de la preuve est une question de droit (arrêt 2C\_338/2022 du 11 août 2022 consid. 4.5 et les références).

#### **E. 4.5**

En l'occurrence, le Tribunal cantonal a constaté que la recourante avait déduit de son bénéfice des frais de voyages de ses deux actionnaires et administrateurs, alors que plusieurs de ces voyages avaient été effectués avec toutes leurs familles, d'autres en couple - les épouses des actionnaires ne travaillant pas dans l'entreprise -, ou encore avec des tierces personnes. Sur cette base, l'instance précédente a considéré que la prise en charge par la recourante de ces frais de vacances était une distribution dissimulée de bénéfice que les actionnaires et administrateurs se sont accordés à eux-mêmes sans contre-prestation, l'intéressée n'ayant pas réussi à démontrer que de telles dépenses étaient justifiées par l'usage commercial et auraient été accordées à des tiers.

#### **E. 4.6**

La recourante fait valoir que les voyages litigieux étaient justifiés par l'usage commercial, car, en tant que directeurs d'une agence de voyage, ses deux actionnaires et administrateurs

devaient tester en famille les destinations qu'ils proposaient à leurs clients comme étant adaptées à ce genre de vacances.

On ne saurait suivre l'argumentation de la recourante qui n'a pas établi le bien-fondé de ses allégations, bien que le fardeau de la preuve lui incombait sur ce point. En effet, le Tribunal cantonal a constaté, d'une manière qui lie le Tribunal fédéral ( art. 105 al. 1 LTF ), que, lors de certains voyages avec les membres de leurs familles, les actionnaires et administrateurs s'étaient logés dans des villas plusieurs jours, voire plusieurs semaines, ce qui va à l'encontre d'une logique économique. En outre, selon l'arrêt litigieux, ce n'est seulement qu'à quelques reprises que les voyages listés ont fait l'objet de rapports, lesquels étaient plus que succincts (sans références, téléphones ou autres) et n'ont jamais abouti à des contrats commerciaux.

#### **E. 4.7**

Partant, le Tribunal cantonal a à bon droit retenu que la prise en charge par la recourante des frais de vacances de ses actionnaires et administrateurs était une distribution dissimulée de bénéfice pour les périodes fiscales litigieuses.

#### **E. 4.8**

Ceci n'empêche pas que le Tribunal cantonal pouvait, comme il l'a fait, admettre la déduction, à titre de charge grevant le bénéfice, d'un montant de 500 francs par période fiscale litigieuse et par actionnaire, montant commercialement justifié, car correspondant au forfait annuel que la recourante offre à tous ses employés pour "des voyages d'étude".

#### **E. 4.9**

Le grief de la recourante doit dès lors être rejeté.

### **IV. Impôts cantonal et communal**

#### **1.**

Les art. 83 à 85 de la loi neuchâteloise du 21 mars 2000 sur les contributions directes (LCdir; RS/NE 631.0), qui sont conformes aux art. 24 al. 1 et al. 3 et 25 al. 2 LHID, règlent de la même manière que la LIFD la détermination du bénéfice imposable (cf. arrêt 2C\_1114/2018 du 7 juin 2019 consid. 7). En outre, la jurisprudence rendue en matière d'IFD et de répartition du fardeau de la preuve en matière fiscale est également valable pour l'application des dispositions cantonales harmonisées correspondantes (arrêt 2C\_532/2021 du 9 mai 2022 consid. 9 et les références).

Il s'ensuit qu'il peut en l'espèce être renvoyé, s'agissant des ICC, à la motivation développée en matière d'IFD.

### **V. Conclusions et frais**

#### **E. 5**

Le recours est rejeté, dans la mesure où il est recevable, s'agissant tant de l'IFD que des ICC pour les périodes fiscales 2007, 2008 et 2011 à 2014.

La recourante, qui succombe, doit supporter les frais judiciaires ( art. 66 al. 1 LTF ). Il n'est pas alloué de dépens ( art. 68 al. 1 et 3 LTF ).