

# **BGer 2C 775/2019 vom 28. April 2020**

Bundesgericht, 2020-04-28, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_775\\_2019](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_775_2019)

FR: TF 2C 775/2019 du 28 avril 2020

IT: TF 2C 775/2019 del 28 aprile 2020

## **Regeste**

Impôt cantonal et communal et impôt fédéral direct, périodes fiscales 2006 à 2010 |  
Finances publiques & droit fiscal

## **Erwägungen**

### **E. 1**

L'arrêt attaqué constitue une décision finale ( art. 90 LTF ) rendue dans une cause de droit public par une autorité judiciaire supérieure de dernière instance cantonale ( art. 82 let. a et 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF ) qui ne tombe sous le coup d'aucune des exceptions prévues à l'art. 83 LTF . Bien qu'il ne distingue pas, dans son dispositif, l'impôt fédéral direct de l'impôt cantonal et communal, il ressort des motifs de l'arrêt entrepris que le rejet du recours qu'il prononce concerne à la fois les deux catégories d'impôt et, pour ce qui concerne l'impôt cantonal et communal, du droit harmonisé (cf. art. 53 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs, des cantons et des communes [LHID; loi sur l'harmonisation fiscale; RS 642.14]). La voie du recours en matière de droit public est donc en principe ouverte en vertu des art. 82 ss LTF , 146 LIFD (RS 642.11) et 73 al. 1 LHID. Le recours a en outre été interjeté en temps utile (cf. art. 100 al. 1 LTF ), par la destinataire de l'arrêt attaqué, qui a qualité pour recourir ( art. 89 al. 1 LTF ). Il convient donc d'entrer en matière. I. Griefs relatifs aux faits

### **E. 2**

Pour statuer, le Tribunal fédéral se fonde sur les faits constatés par l'autorité précédente ( art. 105 al. 1 LTF ), à moins que ceux-ci n'aient été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire ( ATF 143 IV 241 consid. 2.3.1 p. 24 ) - 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 ), ce que la partie recourante doit démontrer d'une manière circonstanciée, conformément aux exigences de l' art. 106 al. 2 LTF . A défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait divergeant de celui qui est contenu dans l'acte attaqué. En particulier, le Tribunal fédéral n'entre pas en matière sur des critiques de type appellatoire portant sur l'état de fait ou sur l'appréciation des preuves ( ATF 139 II 404 consid. 10.1 p. 445; 137 II 353 consid. 5.1 p. 356; 136 II 101 consid. 3 p. 104 s.). Il y a arbitraire ( art. 9 Cst. ) dans l'établissement des faits ou l'appréciation des preuves si le juge n'a manifestement pas compris le sens et la portée d'un moyen de preuve, s'il a omis, sans raison sérieuse, de tenir compte d'un moyen important propre à modifier la décision attaquée ou encore si, sur la base des éléments recueillis, il a fait des déductions insoutenables (cf. ATF 144 II 281 consid. 3.6.2 p. 287; 142 II 355 consid. 6 p. 358).

### **E. 3**

La recourante demande l'annulation d'une reprise de 190'500 fr. de chiffre d'affaires non comptabilisé pour la période fiscale 2006. Elle soutient que l'instance précédente a, de manière arbitraire, procédé à une constatation incomplète des faits sur ce point.

### E. 3.1

L'instance précédente a retenu les faits suivants. C.B. \_\_\_\_\_, associé minoritaire de la recourante, et son épouse avaient acquis le 15 mars 2005 une ferme à D. \_\_\_\_\_, qu'ils avaient entrepris de rénover. En vue du financement des travaux de rénovation, ils avaient obtenu un crédit de construction auprès de la banque E. \_\_\_\_\_ portant sur un montant de 255'000 fr. Les virements y afférents, portant sur un montant total de 250'500 fr., avaient été acquittés par la banque E. \_\_\_\_\_ en faveur de la recourante, sur la base d'ordres de paiement provenant du bureau d'architecture mandaté par les époux B. \_\_\_\_\_. La recourante avait comptabilisé un chiffre d'affaires de 60'000 fr., correspondant au premier versement de la banque. Il ressortait d'une explication écrite du 6 septembre 2011 que la recourante avait admis avoir payé diverses factures, pour un montant total de 60'201,65 fr., en faveur de C.B. \_\_\_\_\_, s'agissant de son chantier à D. \_\_\_\_\_. Dans un courrier ultérieur du 30 juin 2016, elle avait encore expliqué que plusieurs factures (notamment celles de F. \_\_\_\_\_ SA) avaient été adressées directement à C.B. \_\_\_\_\_, mais avaient en réalité été payées par la recourante pour le compte de C.B. \_\_\_\_\_ et avec les fonds versés par ce dernier à la recourante dans le cadre des demandes d'acomptes. Elle avait en outre listé diverses factures relatives à la période du 1er juillet 2005 au 30 juin 2006, pour un montant total de 127'898,50 fr. (respectivement 133'147,60 fr. si l'on tenait compte des quelques dépenses antérieures et postérieures à l'exercice commercial). Les factures mentionnées dans ce décompte, qui pour la plupart concernaient expressément le chantier de D. \_\_\_\_\_, étaient distinctes de celles indiquées dans le précédent courrier du 6 septembre 2011. Dans le décompte du 30 juin 2016, figuraient par ailleurs deux montants de respectivement 400 fr. et 900 fr., comptabilisés vraisemblablement à double, puisqu'ils grevaient également le compte \*\*\*\* de la recourante à concurrence de 1'300 fr. L'autorité intimée avait accepté de déduire les charges en question du bénéfice de la recourante, dont en particulier les frais évalués globalement à 110'000 fr.; elle avait de surcroît pu établir que plusieurs autres factures non mentionnées par la recourante ou sa mandataire, pour un montant total de 10'069,65 fr., faisaient directement référence au chantier de D. \_\_\_\_\_ et avaient été inscrites aux comptes \*\*\*\* "Achats marchandises, sous-traitants" et \*\*\*\* "Sous traitants" dans la comptabilité de la recourante. Enfin, à l'ensemble des frais qui pouvaient être rattachés, pièces à l'appui, au chantier de C.B. \_\_\_\_\_ et de son épouse (181'571,30 fr. = 60'201,65 + 110'000 + 1'300 + 10'069,65), s'ajoutaient les autres frais qui ne pouvaient être directement attribués à ce chantier, à défaut d'une facture détaillée. Enfin, C.B. \_\_\_\_\_ et son épouse n'avaient pas pu démontrer s'être acquitté d'un quelconque montant en faveur de la recourante. Les frais qu'ils disent avoir assumé à titre personnel, d'un montant de 39'452,95 fr., se recoupaient à concurrence de 38'051 fr. avec les factures mentionnées en annexe au courrier du 30 juin 2016 précité, qui ont été acquittées par la recourante. Au vu de ces circonstances, l'instance précédente a jugé que les bons de paiement de la banque E. \_\_\_\_\_ devaient être considérés, dans le chapitre de la recourante, comme du chiffre d'affaires destiné à la rémunérer pour l'activité qu'elle avait déployée en faveur de son associé minoritaire et de l'épouse de ce dernier. Un montant de 60'000 fr., correspondant au premier versement de la banque, ayant déjà été comptabilisé à ce titre, la reprise correspondait à la différence entre le montant total versé par la banque (250'500 fr.) et le premier versement déjà enregistré comme produit (60'000 fr.), soit

190'500 fr.

### **E. 3.2**

La recourante soutient que les montants versés par banque E.\_\_\_\_\_ n'ont fait que transiter par ses comptes et qu'elle n'a agi que comme intermédiaire en raison d'une relation fiduciaire mise en place à la demande de la banque E.\_\_\_\_\_, ce qu'aurait méconnu l'instance précédente au point de violer l'interdiction de l'arbitraire et de constater les faits de manière incomplète. Ce grief doit être écarté. En effet, la recourante n'a fourni aucune preuve de la relation fiduciaire dont elle se prévaut. A cet égard, elle affirme, il est vrai, que l'autorité intimée n'a pas établi le contraire. Elle perd de vue toutefois que, conformément à la jurisprudence constante, la preuve des faits qui diminuent l'imposition incombe au contribuable ( ATF 144 II 427 consid. 8.3.1 p. 449; 140 II 248 consid. 3.5 p. 252; 133 II 153 consid. 4.3 p. 158). Or, en l'espèce, contrairement ce qu'affirme la recourante, l'instance précédente n'a pas méconnu l'existence du contrat de crédit de construction passé par C.B.\_\_\_\_\_ et son épouse avec banque E.\_\_\_\_\_, elle a toutefois constaté, d'une manière qui lie le Tribunal fédéral ( art. 105 al. 1 LTF ), que les montants versés par banque E.\_\_\_\_\_ ont bien transité sur les comptes de la recourante et que les frais rattachés au chantier de la maison de C.B.\_\_\_\_\_ et de son épouse ont bien été comptabilisés comme charges dans ces mêmes comptes, ce que la recourante ne prend du reste pas la peine de nier, puisqu'elle ne tente pas de démontrer le caractère arbitraire des constatations de l'instance précédente relatives à la comptabilisation des frais de construction dans ses comptes. Par conséquent, si la recourante entendait démontrer son rôle de simple intermédiaire, il lui incombait non seulement d'apporter la preuve de la relation fiduciaire mais également de nier la comptabilisation des charges liées à l'immeuble de C.B.\_\_\_\_\_ dans ses comptes, ce qu'elle n'a pas fait. Le grief est rejeté.

### **E. 4**

La recourante demande l'annulation d'une reprise de 17'086 fr. de chiffre d'affaires non comptabilisé pour la période fiscale 2010. Elle soutient que l'instance précédente a apprécié les preuves de manière arbitraire.

#### **E. 4.1**

L'instance précédente a constaté l'existence d'une écriture comptable passée le 4 juin 2010, par laquelle B.B.\_\_\_\_\_ aurait apporté à la caisse une somme de 22'500 fr., comptabilisée au crédit de son compte courant. Le libellé de l'écriture comptable est le suivant: " Versement acpte G.\_\_\_\_\_, propre fonds ". A l'instar de l'autorité intimée, elle a jugé que l'associé gérant n'avait pas une telle somme à sa disposition et que le décompte des retraits en argent liquide sur les comptes détenus par la société recourante (pièces 10a à 10k du recours du 26 novembre 2018), seules preuves fournies, du reste, par la recourante elle-même, ne permettaient en aucun cas de prouver la disponibilité de fonds privés de l'associé gérant.

#### **E. 4.2**

La recourante se réfère une nouvelle fois au décompte des retraits en argent liquide provenant de ses comptes (pièces 10a à 10k du recours du 26 novembre 2018) et affirme que l'instance précédente est tombée dans l'arbitraire dans "l'approche des preuves" ( sic ). Limité à une simple affirmation de l'arbitraire, ce grief ne répond pas aux exigences accrues de motivation de l' art. 106 al. 2 LTF en matière de violation des droits constitutionnels. Il ne peut par conséquent pas être examiné.

## **E. 5**

La recourante demande l'annulation d'une reprise de 90'000 fr. au titre de prestation appréciable en argent en faveur de C.B. \_\_\_\_\_ provenant de la vente d'un immeuble en PPE à un prix inférieur à la valeur du marché pour la période fiscale 2010. Elle se plaint de l'appréciation arbitraire des preuves.

### **E. 5.1**

L'instance précédente a constaté qu'entre 2009 et 2010, la recourante avait transformé un immeuble en une PPE de cinq lots dont quatre avaient été vendus pour un prix moyen au m2 oscillant à l'époque entre 3'276 fr. et 4'623 fr. tandis que le cinquième lot acquis par C.B. \_\_\_\_\_ l'avait été au prix de 1'953 fr./m2. Une expertise immobilière du 28 mars 2013 produite par la recourante elle-même fixait la valeur vénale du bien en question entre 380'000 et 400'000 fr., sur la base d'une estimation des surfaces habitables de 85 m2. En retenant la valeur la plus basse et en fixant le montant de la reprise à 90'000 fr., soit 380'000 fr. moins le prix payé de 290'000 fr., l'autorité intimée n'avait manifestement pas abusé de son pouvoir d'appréciation

### **E. 5.2**

La recourante reproche à l'instance précédente d'avoir écarté le document de revente en 2018 de l'appartement en question pour 340'000 fr. parce qu'elle a jugé que cet acte, conclu huit ans après la vente initiale, ne revêtait pas une force probante déterminante, d'autant moins qu'il contraignait son acquéreur à reprendre le bail à loyer existant sur l'immeuble. La recourante se borne à affirmer que ledit acte de vente a gardé toute sa pertinence compte tenu de l'évolution du marché et que la bail en cours constitue non pas un désavantage mais bien une garantie de rendement pour l'acquéreur. Limité à de simples affirmations se substituant de manière appellatoire à l'opinion de l'instance précédente, ce grief ne répond pas aux exigences accrues de motivation de l' art. 106 al. 2 LTF en matière de violation des droits constitutionnels. Il ne peut par conséquent pas être examiné. II. Impôt fédéral direct

## **E. 6**

Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique le droit d'office ( art. 106 al. 1 LTF ). Conformément à l' art. 106 al. 2 LTF et en dérogation à l' art. 106 al. 1 LTF , le Tribunal fédéral ne connaît toutefois de la violation des droits fondamentaux ainsi que celle de dispositions de droit cantonal que si le grief a été invoqué et motivé par le recourant, à savoir exposé de manière claire et détaillée ( ATF 142 I 99 consid. 1.7.2 p. 106; 141 I 36 consid. 1.3 p 41).

## **E. 7**

La recourante demande l'annulation de reprises de 407'924 fr. qui ont été considérées comme des frais non justifiés par l'usage commercial par l'instance précédente. Ce montant correspond à des charges comptabilisées par la recourante en relation avec l'activité déployée par la succursale suisse de la société H. \_\_\_\_\_ SA, dont le siège est aux Seychelles, pour les périodes fiscales 2006, 2008, 2009 et 2010. L'instance précédente a confirmé l'avis de l'autorité intimée selon lequel l'existence de la succursale n'était pas démontrée de sorte que les factures émises par cette dernière devaient être considérées comme fictives, les paiements n'ayant du reste pas été prouvés par pièces. La recourante conteste l'imputation des rapports contractuels directement à la société H. \_\_\_\_\_ SA aux

Seychelles et par conséquent son obligation de collaboration qualifiée s'agissant de prestations contractuelles fournies sur le plan international. Elle se plaint de ce que l'instance précédente a renoncé à recueillir le témoignage de plusieurs ouvriers aux fins de démontrer la réalité des travaux effectués.

### **E. 7.1**

L'impôt sur le bénéfice des personnes morales a pour objet le bénéfice net ( art. 57 LIFD ). 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). Au nombre des prélèvements au sens de la let. b figurent les distributions dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (5e tiret). S'agissant du fardeau de la preuve, 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 alors seulement 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 précité; arrêts 2C\_927/2013 du 21 mai 2014 consid. 5.4, in RDAF 2014 II 463). Lorsque les dépenses sont en lien avec des prestataires à l'étranger, les moyens d'investigation de l'autorité fiscale sont nécessairement restreints. Il en découle alors un devoir de collaboration accru de la part du contribuable, qui doit non seulement indiquer le destinataire du paiement mais également l'ensemble des circonstances qui ont conduit au paiement en cause. Il est ainsi requis de sa part qu'il produise les contrats, la correspondance ainsi que le détail des relations bancaires. La question de savoir si une dépense est justifiée commercialement ne se pose que si une dépense comptabilisée comme charge est prouvée ( ATF 144 II 427 consid. 2.3.2 p. 434; arrêts 2C\_32/2018 du 11 novembre 2019 consid. 3.2.2; 2C\_1113/2018 du 8 janvier 2019 consid. 2.2.3 et les nombreuses références citées).

### **E. 7.2**

En droit suisse, une succursale est une partie d'une entreprise principale qui dispose durablement de ses propres installations où elle exerce une activité analogue à celle de l'entreprise principale et qui jouit d'une certaine indépendance financière et commerciale ( ATF 117 II 85 consid. 3 p. 87). La succursale n'a pas la personnalité juridique ( ATF 120 III 11 consid. 1a p. 13; arrêts 4A\_422/2011 du 3 janvier 2012, consid. 2.3.1; 4P.146/2005 du 10 octobre 2005 consid. 5.2.2 publié in RtiD 2006 II p. 669; arrêt 4C.270/2003 du 28 novembre 2003 consid. 1.1). Le fait qu'en droit fiscal suisse, une succursale soit considérée comme un établissement stable et soit assujettie à l'impôt en Suisse à raison précisément d'un rattachement économique ( art. 4 LIFD ) n'y change rien, quoiqu'en pense la recourante.

### **E. 7.3**

En l'espèce, l'instance précédente a jugé à bon droit que la succursale de la société H.\_\_\_\_\_ SA n'avait pas la personnalité juridique, de sorte que les contrats dont se prévaut la recourante ont bien été passés directement avec la société anonyme dont le siège est aux Seychelles. En pareil contexte international, la recourante était soumise à un devoir accru de collaboration dans l'établissement de la réalité des charges reprises par l'autorité intimée pour un montant de 407'924 fr. Il lui appartenait de produire, notamment, le détail

des relations bancaires ou des pièces documentaires relatives aux paiements effectués, ce qu'elle n'a pas été en mesure de faire, de son propre aveu, puisque les montants auraient été versés en cash. Les dépenses consenties n'ayant pas été prouvées, il n'est pas nécessaire d'en examiner le caractère justifié commercialement. Il s'ensuit également que l'instance précédente pouvait, sans tomber dans l'arbitraire ni violer le droit d'être entendu de la recourante renoncer à recueillir le témoignage des ouvriers, qui n'était du reste destiné qu'à démontrer la justification commerciale des dépenses, mais n'était en aucune manière apte à suppléer l'absence de preuves qualifiées des paiements effectués. Le grief est rejeté et la reprise justifiée.

#### **E. 7.4**

Bien que la recourante n'oppose aucun grief concernant l'application du droit à l'encontre de la confirmation par l'instance précédente des reprises de 190'500 fr. (cf. consid. 3 ci-dessus), de 17'086 fr. (cf. consid. 4 ci-dessus) et de 90'000 fr., le Tribunal fédéral constate d'office, s'agissant du droit fédéral ( art. 106 al. 1 LTF ) que celles-ci ne violent pas le droit fédéral, de sorte que ces reprises sont confirmées. III. Impôt cantonal et communal

#### **E. 8**

Comme la loi sur l'impôt fédéral direct, la loi sur l'harmonisation fiscale prévoit que l'impôt sur le bénéfice a pour objet l'ensemble du bénéfice net, y compris les charges non justifiées par l'usage commercial, portées au débit du compte de résultats ( art. 24 al. 1 let. a LHID ) et les produits et les bénéfices en capital, de liquidation et de réévaluation qui n'ont pas été portés au crédit de ce compte ( art. 24 al. 1 let. b LHID ). Les art. 94 al. 1 let a et b ainsi que 100 de la loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux du 4 juillet 2000 [LI/VD; RS/VD 642.11] prévoient des dispositions conformes à l' art. 24 al. 1 let. a et b LHID (cf. arrêt 2C\_484/2019 du 6 novembre 2019 consid. 8). Comme l' art. 24 al. 1 LHID correspond lui-même à l' art. 58 al. 1 let. a et b LIFD , les considérations valables pour l'impôt fédéral direct s'appliquent mutatis mutandis à l'impôt cantonal et communal. Par conséquent, les griefs doivent également être rejetés en ce qui concerne l'impôt cantonal et communal.

#### **E. 9**

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours en matière d'impôt fédéral direct et en matière d'impôt cantonal et communal. Succombant, la recourante doit supporter les frais de justice ( art. 66 al. 1 LTF ). Il n'est pas alloué de dépens ( art. 68 LTF ).

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