

FR_GERICHTE 604 2017 79 vom 4. Juli 2018

FR Kantonsgericht, 2018-07-04, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2017_79

FR: FR_GERICHTE 604 2017 79 du 4 juillet 2018

IT: FR_GERICHTE 604 2017 79 del 4 luglio 2018

Regeste

Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal | Gewinn- und Kapitalsteuer der juristischen Personen

Erwägungen

E. 22

novembre 2017, qu'elle maintenait ses conclusions. Une copie de cette détermination a été communiquée pour information au Service cantonal des contributions le 23 novembre 2017. Les arguments détaillés des parties seront repris dans les considérants en droit pour autant que nécessaire. en droit Procédure 1. 1.1. Le recours, posté le 7 juillet 2017 contre une décision du 6 juin 2017, a été déposé dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), 50 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), 180 de la loi fribourgeoise du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) ainsi que 79 ss du code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). Par ailleurs, l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile.

Tribunal cantonal TC Page 5 de 16 604 2017 79/80 1.2. De plus, même si aucun impôt sur le bénéfice n'a été prélevé, la recourante a toutefois un intérêt au recours (voir art. 76 let. a CPJA) dans la mesure où, si elle obtient gain de cause, le montant des pertes qu'elle pourra reporter ultérieurement (voir art. 67 LIFD et 109 LICD) est directement influencé par le montant des reprises litigieuses. Partant, le recours est recevable, tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal. Impôt fédéral direct (604 2017 79) 2. 2.1. 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 le solde du compte de résultats, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent (let. a) 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). L'imposition du bénéfice des personnes morales se détermine donc sur la base du bénéfice tel qu'il découle du bilan commercial ("Massgeblichkeitsprinzip"). En conséquence, et selon la jurisprudence constante, 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 (OBERSON, Droit fiscal suisse, 2012, p. 224). Ainsi, les charges de l'entreprise seront réintégrées au bénéfice imposable lorsqu'elles ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial. L'art. 58 al. 1 let. b LIFD prévoit que tous les prélèvements opérés avant le calcul du solde du compte de résultat, qui ne servent pas à couvrir des frais généraux autorisés par l'usage commercial, entrent dans le bénéfice net imposable. Cette disposition cite de manière non exhaustive : - les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration

d'actifs immobilisés, - les amortissements et les provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial, - les versements aux fonds de réserve, la libération du capital propre au moyen de fonds appartenant à la personne morale, à condition qu'ils proviennent de réserves constituées par des bénéficiaires qui n'ont pas été imposés, - les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial. 2.2. Comptent au nombre des prélèvements qui entrent dans le calcul du solde du compte de pertes et profits les distributions dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial. Il y a libéralité en faveur de tiers lorsqu'une société effectue une prestation appréciable en argent envers ses actionnaires ou des personnes qui leur sont proches, d'une valeur économique telle qu'il convient d'en attendre une contre-prestation influençant de manière positive le solde du compte de pertes et profits. N'est en conséquence pas seulement imposable au titre de bénéfice celui comptabilisé comme tel et distribué aux actionnaires, mais également la valeur objective de toute prestation qu'un actionnaire reçoit de la société en vertu de son droit de participation au capital social. Lorsqu'un actionnaire reçoit de la société une prestation appréciable en argent, qui n'aurait pas été octroyée à un tiers étranger à la société, il convient de présumer que cette prestation ne trouve son fondement que dans la qualité d'actionnaire de celui-là (TF in ASA 58 427). Elle est imposable, auprès de l'actionnaire ou des proches favorisés et auprès de la

Tribunal cantonal TC Page 6 de 16 604 2017 79/80 société. Doctrine et jurisprudence parlent en ce sens, plus ou moins indistinctement, de distribution dissimulée de bénéfices ou de prestations appréciables en argent (TF in StE 1992 B 72.13.22 n° 23 consid. 2c et références). Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral (ATF 131 II 593 consid. 5; 119 Ib 116; 115 Ib 238; arrêt TF 2A.473/2005 du 16 février 2006), il y a distribution dissimulée de bénéfice lorsque les quatre conditions suivantes sont cumulativement remplies : - La société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante et se trouve, par la même, appauvrie. - La prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le touchant de près. - La prestation n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers. - 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 (voir ATF 140 II 88 consid. 4.2; 131 II 593 consid. 5.1; 119 Ib 116 consid. 2; arrêt TF 2C_795/2015 du 3 mai 2016 consid. 2). Il convient ainsi d'examiner si la prestation aurait été accordée dans la même mesure à un tiers étranger à la société, soit si la transaction a respecté le principe de pleine concurrence ("dealing at arm's length"; ATF 138 II 545 consid. 3.2; 138 II 57 consid. 2.2 et les références citées, in RDAF 2012 II 299; arrêt 2C_644/2013 du 21 octobre 2013 consid. 3.1). 2.3. 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 TF 2C_124/2016 du 31 janvier 2017 consid. 6.1; 2C_589/2013 du 17 janvier 2014 consid. 7.2, in RDAF 2014 II 78). 2.4. La notion de tiers mentionnée à l'art. 58 al. 1 let. b dernier tiret LIFD vise le porteur de parts et ses proches. Par proche, il faut comprendre en premier lieu

les personnes avec lesquelles celui-ci entretient des relations personnelles ou économiques étroites. Il peut s'agir en particulier d'une société du même groupe, par exemple une société sœur ou une société grand-mère (DANON, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2017, art. 57,58 n. 191 et 202 et références citées). 2.5. 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. En revanche, il appartient en principe au fisc de prouver l'existence de prestations appréciables en argent faites par la société, sans contre-prestation, à ses actionnaires. Le contribuable n'a donc pas à supporter les conséquences d'un manque de preuves, à moins qu'on ne puisse lui reprocher une violation de ses devoirs de collaboration (voir notamment ATF 121 II 257 consid. 4c/aa; arrêt TF 2C_589/2013 du 17 janvier 2014 et les références citées). Ainsi, en matière de distribution dissimulée de bénéfice, il incombe d'abord aux autorités fiscales de démontrer qu'il existe une disproportion manifeste entre une prestation de la société contribuable et la contre-prestation correspondante du bénéficiaire, et que la prestation de la société ne peut pas, totalement ou partiellement, être justifiée par l'usage commercial. A partir du moment où le fisc a démontré, sur la base d'une appréciation objective des faits, une disproportion manifeste entre prestation et contre-prestation, qui ne peut s'expliquer que par une

Tribunal cantonal TC Page 7 de 16 604 2017 79/80 distribution dissimulée de bénéfices, il appartient alors à la société contribuable ou au contribuable bénéficiaire de renverser cette présomption et de prouver le caractère commercialement justifié de la prestation de la société (voir arrêt TC FR 604 08 42/43 du 4 juillet 2008 consid. 3c). 3. 3.1. S'agissant de la première reprises de CHF 4'590.-, la recourante fait valoir en substance que le premier de ces montants repris au titre de part privée aux frais de véhicule doit être annulé au motif, d'une part, que contrairement à ce qu'a retenu l'autorité intimée, le gérant - censé utiliser le véhicule de l'entreprise à des fins privées - possède plusieurs véhicules à titre privé, et d'autre part, que la communication de l'autorité fiscale vaudoise ayant servi de base à la taxation n'est pas déterminante, cette autorité n'étant pas compétente pour désigner les véhicules immatriculés de sorte qu'aucune preuve n'a ainsi été apportée pour justifier dite reprise. Quant à la reprise de CHF 54'350.-, la recourante estime que les CHF 30'000.- "correspondant à une provision sur ristourne comptabilisée sous le chiffre d'affaires 2014, sur l'exercice de cette même année" sont justifiés dans la mesure où la société a dégagé un chiffre d'affaires de CHF 600'000.- en 2014, que cette provision sur extourne correspond à 5 % du chiffre d'affaires et qu'elle est usuellement admise comptablement. Elle est par ailleurs d'avis que les CHF 22'000.- repris au titre "d'amortissement du compte courant actionnaires par le compte dépréciation sur immobilisation financière" ne doivent pas être ajoutés au bénéfice imposable notamment du fait que l'appartement de F._____ (d'une valeur de marché de CHF 1'050'000.-) est utilisé à des fins de représentation. La recourante considère également que les CHF 2'350.- correspondant à des frais de déplacement à l'étranger, d'hébergement et de repas [CHF 991.79, CHF 1'086.20 et CHF 272.26] sont justifiés par le fait que la clientèle de la société ne se rencontre pas seulement dans des hôtels internationaux, mais également dans des foires d'exposition qui n'ont pas pour objet direct la finance ou l'immobilier; il s'agit selon elle d'une dépense effective du gérant dans le cadre de sa prospection de clientèle et ne saurait donc être considérée comme une dépense pour le propre plaisir du gérant. 3.2. De son côté, l'autorité intimée a repris les CHF 4'590.- et CHF 54'350.- litigieux en invoquant le principe de périodicité. Elle explique dans ses observations déposées le 14 septembre 2017 que la reprise de la part privée de CHF 4'590.- a eu lieu lors de la période fiscale 2014 et que le poste frais de véhicules 2015 a été chargé

du montant de CHF 4'590.- suite à la correction des comptes par la recourante (au motif que la réclamation contre la taxation de la période fiscale précédente avait été déclarée irrecevable). Elle précise ainsi que sur le fond, cette reprise en 2015 correspond non pas à une part privée mais bien au rejet de l'écriture comptabilisée au 1er janvier 2015 conformément au principe de périodicité et aux principes comptables. S'agissant des CHF 54'350.-, (à savoir, selon le détail transmis en date du 16 mars 2017 : CHF 30'000.- transfert de la réserve imposée dans le compte-courant actionnaire, CHF 22'000.- amortissement du compte-courant actionnaire par le compte "Dépréciations s/ immob. financ.", CHF 991.79 amortissement du c/c actionnaire par le compte "Charges de personnel", CHF 1'086.20 amortissement du c/c actionnaire par le compte "Publicité", CHF 272.26 amortissement du c/c actionnaire par le compte "Charges de véhicules et transport"), l'autorité intimée relève que le total de cette reprise d'autres distribution dissimulées "se réfère également

Tribunal cantonal TC Page 8 de 16 604 2017 79/80 aux reprises fiscales relatives à la période fiscale 2014 où des écritures comptables ont été enregistrées au 1er janvier 2015 à charge des comptes" précités. 3.3. En l'espèce, la charge de CHF 4'590.- comptabilisée dans le compte no 62 "Charges de véhicules et de transport" par le crédit du compte no 2060 sous le libellé "Contestation part privée véhicule par les impôts" l'a été le 1er janvier 2015 alors qu'elle correspond à des frais déclarés - et refusés - dans la taxation 2014 (qui est entrée en force). Cela suffit à considérer que ce montant a été comptabilisé à tort en 2015 en violation du principe de périodicité de l'impôt. En effet, conformément à ce principe, c'est le bénéfice réellement obtenu durant l'exercice commercial qui doit être soumis à l'impôt. Le bénéfice ne peut pas être réduit par des charges autres que celles effectivement afférentes à la période fiscale concernée (DANON, art. 57-58 n. 82 s. et références citées). Ces CHF 4'590.- ont trait à des charges enregistrées en 2014 et doivent par conséquent être exclus des charges à prendre en compte pour fixer le bénéfice imposable de la période fiscale 2015. Il en va de même des autres reprises totalisant CHF 54'350.-, dès lors que ces charges et provision correspondent à des montants comptabilisés et entrés en force en 2014 et qu'il s'agit de déterminer en l'occurrence le bénéfice qui a été réalisé au cours de la période fiscale 2015 ici en cause. Comme l'a relevé à juste titre l'autorité intimée dans ses observations sur le recours, la recourante ne saurait valablement justifier la comptabilisation de ces écritures au motif qu'elle a exercé trop tard son droit de réclamation lors de la période fiscale 2014. C'est pourquoi les explications qu'elle a développées dans son recours pour s'opposer aux reprises litigieuses ne lui sont d'aucun secours. 3.4. Les CHF 30'000.- que l'autorité intimée a portés en diminution du bénéfice imposable au titre de provision pour risque ont été mis en cause par la recourante. Celle-ci se limite à renvoyer dans son mémoire à la motivation développée pour la reprise de CHF 30'000.- "correspondant à une provision sur ristourne comptabilisée sous le chiffre d'affaires 2014, sur l'exercice de cette même année". Comme il n'est pas entrée en matière sur la reprise de CHF 30'000.- eu égard au principe de périodicité, il n'y a donc pas lieu d'examiner la provision pour risque pour la même raison. L'autorité intimée précise dans ses observations sur le recours que la contestation pourrait éventuellement se référer à la restitution de la réserve latente de CHF 30'000.-, reprise effectuée lors de la période fiscale précédente (2014). Elle explique que dans la mesure où cette provision n'était plus présente dans le poste "Passifs transitoires", elle en a déduit qu'une extourne de la charge avait eu lieu et que dès lors il y avait lieu de restituer la réserve latente. Cette mesure cohérente n'a pas été contredite par la recourante dans ses ultimes remarques. La taxation est maintenue sur ce point. 4. 4.1. La reprise de CHF 39'378.- (initialement fixée à CHF 54'628.-) comprend divers montants pour des frais de mobilier

(CHF 16'290.90), loyer et autres charges (CHF 16'160.-, CHF 733.37, CHF 1'411.36, CHF 517.35 et CHF 265.19), intérêts excessifs sur prêts (CHF 5'000.- et CHF 2'000.-), publicité (vélo pour CHF 470.-, pressing pour CHF 93.33, voyage à Essen pour CHF 621.50) et CHF 1'065.- [non contestés] comptabilisés dans intérêts sur emprunts. 4.2. La recourante est d'avis que les CHF 16'290.90 repris au titre de "mobilier garnissant un appartement témoin (homestaging)" à F._____ ne doivent pas être réintégrés dans le bénéfice : il s'agit de frais liés à l'exploitation d'un immeuble de la société et cet immeuble commercial est utilisé à des fins de représentation; il est meublé en conséquence et son utilisation est donc en

Tribunal cantonal TC Page 9 de 16 604 2017 79/80 relation avec le but commercial de l'entreprise. Elle ajoute que les factures du mobilier ont été libellées au nom de l'épouse du gérant afin de bénéficier des réductions accordées par les commerces sur des cartes de fidélité et qu'elles ont ensuite été remboursées à cette dernière, ce qui a été comptabilisé. Ce mobilier doit donc être activé dans le bilan et pris en compte dans la déclaration d'impôts de la société. L'emménagement simultané de la famille du gérant avec le déménagement de la société à G._____ ne saurait justifier le refus de prendre en considération ce mobilier resté à F._____. L'autorité intimé a motivé la reprise de CHF 11'040.- (et non plus CHF 16'290.90 après réduction de CHF 5'250.- en procédure de réclamation) en expliquant dans sa décision du 6 juin 2017 que l'ensemble des achats ainsi que ceux de l'exercice 2014 correspondent à la période de l'emménagement de l'épouse du gérant, accompagnée de leurs deux fils (17 et 13 ans), dans l'appartement de 4.5 pièces à G._____. Elle a refusé d'admettre les charges comptabilisées en relevant que : "Seule une explication en termes généraux est donnée, sans éléments pertinents ni indication du lieu de cet ameublement permettant un contrôle éventuel. (...) D'autre part, la copie de certains justificatifs émis au nom de l'épouse de l'actionnaire a été falsifiée en remplaçant l'adresse du document original par l'adresse de la société. L'achat de stores et moustiquaires pour un montant de CHF 5'250.- a été activé, cette facture a fait l'objet d'une refacturation comptabilisée comme produit, et repris par conséquent à tort. Donc, sur ces points, la réclamation est admise en partie et la reprise réduite de ce montant". En l'espèce, l'autorité intimée a repris dans le compte 1515 "Mobilier" un total de CHF 11'040.90 correspondants aux montants nets suivants : le 2 janvier, un cadre de lit avec rangement et un canapé I._____ pour CHF 1'104.63; le 6 janvier, un matelas avec sommier J._____ livrés à Fribourg pour CHF 925.93, un tableau, un grand foulard et deux chariot porte-habits K._____ pour CHF 616.57 et dix tapis de bain L._____ pour CHF 120.74; le 7 janvier, un canapé I._____ pour CHF 1'387.96; le 14 janvier, deux tables de nuit et une étagère M._____ pour CHF 266.20; le 15 janvier, du mobilier L._____ pour CHF 925.-; le 21 janvier, quatre fauteuils verts N._____ pour CHF 1'400.-; le 24 janvier, une vitrine d'angle N._____ pour CHF 100.-; le 7 février, un meuble et deux lampes O._____ pour CHF 706.-; le 17 février, une étagère, un fauteuil en cuir et une lampe de bureau P._____ pour CHF 896.02; le 27 février, un lampadaire P._____ pour CHF 191.85; le 9 mars, un plafonnier M._____ pour CHF 276.85; le 1er mai, une armoire K._____ pour CHF 271.30; le 21 mai, un banc inox + cuir capitonné Q._____ pour CHF 1'851.85. La recourante soutient que ce mobilier est censé garnir l'appartement témoin à F._____. Elle n'a toutefois pas démontré que tel était bien le cas en produisant les photos de cet appartement témoin ou les bulletins de livraison du mobilier qu'elle avait fait déposer à F._____. Au contraire, il convient d'admettre avec l'autorité intimée qu'il s'agit là des frais liés à l'installation, dans un appartement à R._____, de l'épouse du gérant (sans ce dernier resté à C._____, mais avec leurs deux fils) le 5 janvier 2015

(laquelle est répartie le 31 juillet 2017 au Canada avec les enfants). La plupart des achats de mobilier ont en effet été comptabilisés les deux premiers mois qui ont suivi leur arrivée en provenance de S._____ dans le canton de Vaud. Et la nature

Tribunal cantonal TC Page 10 de 16 604 2017 79/80 du mobilier acheté (notamment cadre de lit avec rangement, matelas, 10 tapis de bain, 4 fauteuils et deux canapés) de même que les bulletins de livraison munis de l'adresse de R._____ pour le canapé I._____ à CHF 1'499.- ou le matelas avec sommier à CHF 1'000.- permettent de conclure qu'il s'agit de meubles privés de l'épouse du gérant et non pas de ceux destinés à l'appartement témoin. Enfin, le fait que, selon l'autorité intimée, le poste actif du bilan "Mobilier et agencement" a toujours été attribué au canton de Fribourg depuis la période fiscale 2013 dans les formulaires " P Répartition intercantonale et intercommunale", déposés par la recourante avec les déclarations d'impôt respectives, ne permet pas de conclure le contraire.

4.3. La recourante s'en prend également à la reprise de CHF 16'160.- (réduite de CHF 10'000.- en procédure de réclamation) opérée au titre de "loyer du bureau provisoire de la recourante à G._____" et aux autres charges d'énergie, d'entretien et de réparation. Selon elle, ces reprises n'ont pas lieu d'être dans la mesure où elle ne disposait d'aucun bureau du fait de l'enquête pour rénovation du bâtiment à son siège social de E._____ et où elle a dû constituer un bureau provisoire à G._____. Elle considère que ces locaux sont suffisamment vastes pour accueillir également la famille du gérant qui participe au loyer annuel [reprise réduite de CHF 10'000.- pour cette raison en procédure de réclamation]. L'autorité intimée a retenu dans sa décision sur réclamation que le contrat de location de l'appartement de G._____ avait été établi au nom de la recourante et au nom de la famille du gérant avec mention de la justification d'utilisation, soit un logement de fonction. Et d'ajouter ce qui suit : "Etonnement, elle [la recourante] n'a pas eu besoin de locaux depuis son arrivée dans le canton, soit d'octobre 2013 jusqu'au début de la location de cet appartement à G._____. De plus, l'épouse de l'actionnaire avec deux adolescents y aurait un espace privé pour lequel elle s'acquitte d'un loyer de CHF 833.35 / mois toutes charges comprises (charges facturées par la gérance; abonnement tél, internet et TV avec options (...); électricité (...)). Le siège de la société se situe à E._____ dans un immeuble inhabitable et insalubre depuis de très nombreuses années et acquis en 2015 par une société proche. En regard des faits, il appert que la justification donnée par la société n'est pas pertinente et va à leur encontre. Compte tenu que l'épouse de l'actionnaire s'acquitte d'une part privée de CHF 10'000.- qui n'apparaissait pas clairement dans les comptes déposés, la réclamation, sur ce point, est admise en partie et la reprise réduite de ce montant". Et dans ses observations sur le recours, elle a encore précisé que "Selon les indications de la régie T._____ SA, le bail à loyer pour l'appartement sis à G._____ est établi au nom de A._____ Sàrl et de la famille B._____ pour un usage d'appartement de fonction. Il n'est pas fait mention d'un bureau professionnel. Le siège de la société est inscrit au Registre du Commerce à E._____, même si les locaux semblent insalubres. Le papier à lettre de la société ne fait mention que de cette adresse ainsi que d'un numéro de téléphone, actuellement plus en service. L'appartement à R._____ a son propre numéro de téléphone, la facture y relative fait état d'un abonnement Vivo L comprenant téléphonie, internet et TV ainsi que les options « Service supplémentaire Swisscom TV-Box, Teleclub Sports et Les+ ». Tout laisse à penser qu'il n'y a pas de réelle activité de la société depuis cette adresse". Quant aux charges d'administration et informatiques (...), l'autorité intimée a précisé que les montants repris "concernent les frais de raccordement au domicile de l'actionnaire (C._____) et de son épouse (G._____) pour une connexion internet,

TV, tél. ainsi que des suppléments TV (Les+, TV-Box) en plus du raccordement au bureau de la société (F. _____). La justification économique pour l'actionnaire n'est pas donnée, seul l'historique de cette charge est remis. Pour l'épouse, cette charge serait incluse dans la part privée comptabilisée. En procédure de réclamation, nous constatons qu'il y

Tribunal cantonal TC Page 11 de 16 604 2017 79/80 aurait lieu de prendre en compte une part privée aux frais de téléphone (ex. communication de et vers le Canada) non comptabilisée. Du fait que la part privée de CHF 10'000.- a été entièrement prise en considération (dans le point concernant le loyer), il ne peut être tenu compte une seconde fois de cet élément. Ces charges ayant un caractère manifestement privé, la réclamation est donc rejetée sur ce point". En l'espèce, il ressort du dossier constitué que la recourante s'est installée à E. _____ en octobre 2013 dans une maison implantée sur l'article no uuu du registre foncier de la commune V. _____. Selon les indications disponibles sur la cartographie interactive <http://map.geo.fr.ch>, ce bâtiment a fait l'objet d'une demande de permis de construire le 8 avril 2015 sous le no www pour transformation d'une villa datant du 18ème siècle avec construction d'un bâtiment de logement, aménagement de places de parc extérieures et demande de dérogation aux limites de construction de la route cantonale. Cette demande de permis de construire (qui est inscrite sur la parcelle no xxxx adjacente mais comme le montre l'image aérienne, mais concerne bien la villa sise à Y. _____) ne prouve pas encore l'installation d'un bureau provisoire au domicile de l'épouse du gérant en 2015. La recourante, qui n'a produit aucune photo de l'appartement qu'elle loue à G. _____ et dans lequel vivait l'épouse du gérant, n'a pas démontré qu'elle s'y était effectivement installée et qu'elle avait abandonné les locaux dans lesquels elle venait d'emménager un an plus tôt à E. _____ tout en y maintenant son adresse. L'épouse du gérant a certes travaillé pour la recourante comme le démontre le certificat de salaire de janvier 2015 produit au dossier (dans lequel sont inscrits un salaire mensuel de CHF 7'000.- et une indemnité d'engagement de CHF 10'000.-) mais cela ne signifie pas que son lieu de travail n'était pas à E. _____ distant de quelques 8 km de l'appartement de G. _____. Par ailleurs, la recourante explique avoir destiné les différents meubles acquis les premiers mois de 2015 à l'appartement témoin de F. _____, mais en aucun cas au bureau provisoire de l'appartement de G. _____, alors que le déménagement de bureaux entraîne généralement des frais pour le transfert voire l'acquisition ne serait-ce que de l'une ou l'autre pièce de mobilier. Dans ces circonstances, l'on peut raisonnablement douter qu'elle ait effectivement déménagé de E. _____ à G. _____ comme elle le soutient. Par conséquent, le loyer que la recourante a versé à la régie T. _____ SA pour l'appartement de G. _____ ne constitue pas une charge justifiée par l'usage commercial. Les CHF 16'160.- repris dans le compte no 60 "Charges de locaux" correspondent à la part (dépassant les CHF 10'000.- de loyer payé par l'épouse du gérant) que cette dernière n'a pas eu à verser à la recourante pour l'appartement mis à sa disposition à G. _____ (le loyer total étant de CHF 26'630.- et correspondant à une fois CHF 2'080.- plus CHF 100.- et 11 fois CHF 2'180.- versés à la régie T. _____ SA entre février et décembre 2015). Partant, c'est à juste titre que cette part de CHF 16'160.- de loyer a donné lieu à une reprise. Les autres montants ajoutés au bénéfice imposable, contestés avec la reprise de CHF 16'160.- sur la charge de loyer, correspondent à CHF 733.37 d'abonnement multimédia du gérant à C. _____, CHF 1'411.36 d'abonnement de téléphone, internet, TV ainsi que CHF 517.35 d'électricité pour l'appartement de l'épouse du gérant à G. _____, et CHF 265.19 pour l'achat d'une commode L. _____ comptabilisé comme entretien, réparations, remplacement. Les CHF 733.37 (11 fois CHF 66.67 hors TVA) comptabilisés dans le

compte no 65 "Charges administration et informatique" ont été facturés à l'adresse de M. et Mme B. _____ et Z. _____ à C. _____ (VD) par AA. _____ à AB. _____ avec le libellé "Décompte Multimedia": Le montant de CHF 1'411.36 également comptabilisés dans ce compte a été facturé avec l'adresse de l'appartement de G. _____ pour un abonnement "Vivo L comprenant

Tribunal cantonal TC Page 12 de 16 604 2017 79/80 téléphonie, Internet et TV" avec options "Service supplémentaire Swisscom TV-Box", "Les+" ou encore "Teleclub Sports", voire des communications sur le réseau fixe vers le Canada ou la Suède. Il s'agit là de frais de connexion des deux logements privés du gérant et de son épouse et non pas de frais justifiés par l'usage commercial. Il en va de même pour les CHF 517.35 concernant les factures d'électricité de l'appartement de G. _____ et les CHF 265.19 pour l'achat d'une commode. 4.4. La recourante conteste la reprise de CHF 5'000.- d'intérêts sur le prêt que le gérant lui a accordé. Elle soutient qu'elle a repris une dette souscrite par son gérant (CHF 250'000.-) et les intérêts apparaissant dans les comptes correspondent donc à cet engagement, et non "les intérêts dus par le gérant du fait du prêt que la recourante lui a accordé par la reprise de la dette à hauteur de CHF 250'000.-". Quant à la reprise de CHF 2'000.- d'intérêts sur le prêt obtenu de la société AC. _____ SA, elle estime que cette dernière ne peut pas être considérée comme un proche du gérant. Selon elle, il s'agit d'une société tierce et il appartient à l'autorité intimée de prouver la proximité entre le gérant et cette société s'il entend maintenir la reprise. De son côté, l'autorité intimée avait déjà retenu dans sa décision sur réclamation que le prêt du gérant ayant donné lieu à cette reprise de CHF 5'000.- avait "historiquement" été conclu entre d'une part AD. _____ et le gérant, et d'autre part B. _____, puis repris par la société. Elle a considéré qu'il y avait lieu d'appliquer la notice "Taux d'intérêts déterminants pour le calcul des prestations appréciables en argent" de l'Administration fédérale des contributions dans la mesure où il s'agissait d'un prêt accordé par des personnes (physiques ou morales) proches, non seulement pour cette reprise sur intérêts de CHF 5'000.-, mais également pour celle de CHF 2'000.- concernant le prêt accordé par une de ses sociétés sœur. Et dans ses observations sur le recours, elle rappelle que "Les divers contrats de prêt ont été conclus entre personnes ou sociétés proches (MM. B. _____, AD. _____ et le gérant, la société simple AE. _____ et la recourante). Au vu des taux d'intérêt appliqués, il est manifeste que ceux-ci ne reflètent pas la situation du marché tout au long des signatures de 2008 à 2012. Dès lors, que ces prêts concernent la société, ses porteurs de parts ou des tiers qui lui sont proches, la lettre-circulaire "Taux d'intérêts admis fiscalement sur les avances ou les prêts en francs suisses" éditée annuellement par l'Administration fédérale des contributions s'applique. Le taux d'intérêt publié pour la période fiscale 2015 est de 3% en lieu et place du taux appliqué de 5% sur le prêt de CHF 250'000.-. Subsidiairement, l'Autorité fiscale ne soutient pas les considérations de la recourante vis-à-vis d'une lecture erronée des pièces et une conclusion fautive". S'agissant de la reprise de CHF 2'000.-, l'autorité intimée a fait valoir que "Selon l'inscription au Registre du Commerce, la société AC. _____ SA est établie à F. _____ et le gérant de la recourante est un des administrateurs depuis le 20 novembre 2013. Selon l'organigramme que nous avons reconstitué, cette société est détenue majoritairement par la société AF. _____ Holding SA, elle-même détenue à 50% par D. _____ Holding Sàrl. Dès lors, AC. _____ SA, société tierce, comme mentionné dans le recours, est bien une personne proche. La même circulaire (...) est applicable. Le taux de 3% est adéquat en lieu et place du taux de 5% appliqué sur le prêt de CHF 100'000.-". En l'espèce, la recourante a repris une partie de la dette initialement contractée

par son gérant auprès de B. _____ dans le cadre de la société simple AE. _____ qu'il formait avec AD. _____ et qui était en recherche d'investissements immobiliers comme le mentionnent les contrats du 6 août 2009 joints au recours. Selon la convention du 8 mars 2012 également produite à l'appui du recours, cette dette s'élève à CHF 250'000.-. La recourante ne prétend pas que le

Tribunal cantonal TC Page 13 de 16 604 2017 79/80 prêteur B. _____ n'est pas un proche du gérant, mais conteste l'application de la lettre-circulaire de l'Administration fédérale des contributions du 12 février 2015 relative aux "Taux d'intérêt 2015 admis fiscalement sur les avances ou les prêts en francs suisses" disponible à l'adresse www.estv.admin.ch. Pour les crédits d'exploitation des actionnaires ou associés jusqu'à CHF 1 million dans le commerce et industrie, la lettre-circulaire précitée prévoit que le taux est de 3 %. Elle précise également que l'Administration fédérale des contributions applique ce taux pour déterminer si la rémunération des avances ou des prêts accordés en francs suisses par les - ou aux - porteurs de parts ou à des tiers qui leur sont proches est appropriée, et que la justification de taux d'intérêt plus élevés en comparaison avec des tiers est réservée. Or, le prêt ayant été accordé non pas par un tiers mais par un proche du gérant, l'autorité intimée était fondée à faire application de dite lettre-circulaire dans la mesure où la recourante n'a pas tenté de démontrer que le taux d'intérêt comptabilisé à hauteur de 5% était conforme aux conditions du marché prévalant en 2015 (voir arrêt TF 2C_443/2017 du 15 janvier 2018 consid. 6.2 contre l'arrêt TC FR 604 2015 105/106 du 29 mars 2017). La reprise de CHF 5'000.- effectuée sur les intérêts de CHF 12'500.- inscrits dans les charges de la recourante (voir feuilles Excel Emprunts A. _____ Sàrl au 31.03.15, 30.06.15, 30.09.15 et 31.12.15 transmises à l'autorité de taxation le 3 février 2017) pour ce prêt de CHF 250'000.- doit donc être maintenue. Il en va de même pour la reprise de CHF 2'000.- opérée sur la charge d'intérêts de CHF 5'000.- pour le prêt de CHF 100'000.- obtenu de la part de la société AC. _____ SA. Cette dernière, contrairement à ce qu'affirme la recourante, est bien une personne proche dès lors que son administrateur est en même temps le gérant de la recourante comme cela ressort des inscriptions au registre du commerce. Pour le reste, l'autorité intimée a encore repris dans le compte no 6801 "Intérêts pour emprunts" sous l'écriture "Caisse de pension Etat de Vaud, Acompte sur intérêts 2015 G. B. _____" CHF 110.- et CHF 955.- le 17 février 2015 en indiquant qu'il s'agissait du loyer de M. B. _____ non mis en cause dans la réclamation. Cette reprise de CHF 1'065.- non contestée par la recourante est donc maintenue. 4.5. La reprise de CHF 470.- pour l'achat d'un vélo est également contestée. La recourante soutient que le vélo en question est utilisé à des fins professionnelles Elle ajoute que "les considérations personnelles du Service cantonal des contributions ne sauraient se substituer à l'appréciation objective de cet achat". Elle renvoie à son argumentation concernant les CHF 2'350.- [correspondant à des frais de déplacement à l'étranger, d'hébergement et de repas de CHF 991.79, CHF 1'086.20 et CHF 272.26, refusés sous le considérant 3.2 et suivant au vu du principe de périodicité] qui ne saurait être considérés comme une dépense pour le propre plaisir du gérant. L'autorité intimée a repris ce montant dans le compte no 66 "Publicité". Elle a indiqué dans sa décision sur réclamation que si ce vélo acheté par la recourante est bien un moyen de locomotion écologique, il n'est cependant pas adapté à une utilisation commerciale en ville telle que revendiquée car il ne permet pas "le transport de documents ni ne protège des éventuelles éclaboussures son utilisateur". L'on relèvera en l'occurrence que le vélo acheté pour CHF 470.- le 2 mars 2015 est un modèle VTT de marque KTM Chicago sans pare-boue ni porte-bagages ni assistance électrique. Avec l'autorité intimée, l'on doit retenir

que ce vélo semble peu adapté à une utilisation commerciale en ville et que son utilisation à des fins professionnelles apparaît peu probable au vu de l'activité de la

Tribunal cantonal TC Page 14 de 16 604 2017 79/80 recourante et du fait que les seuls salariés sont le gérant et son épouse. Il convient dès lors d'admettre que la justification commerciale de cette acquisition n'est pas démontrée. Quant aux autres reprises opérées dans le compte "Publicité" il s'agit de CHF 93.33 de pressing pour le nettoyage de vêtements et de CHF 621.50 (CHF 53.76, CHF 230.21, CHF 318.56 et CHF 18.97) comptabilisés le 20 avril 2015 comme frais de représentation et d'hôtel pour un voyage à Essen à un salon oldtimer, selon le courriel du 16 mars 2017. Comme la recourante ne les a pas mises en cause, elles sont donc maintenues. 4.6. L'ensemble des reprises litigieuses remplissent les conditions d'une distribution dissimulée de bénéfice. Les paiements du mobilier destiné à l'appartement de l'épouse du gérant, du loyer de l'appartement de l'épouse du gérant, des abonnements multimédia - téléphone et frais d'électricité du gérant et/ou de son épouse, des intérêts excessifs payés pour les prêts obtenus d'un proche du gérant et d'une société du gérant, et d'un vélo ont été assumés par la recourante sans que celle-ci n'ait obtenu de contre-prestation correspondante. Ces paiements en faveur du gérant, de son épouse ainsi que d'un proche et d'une société dont il est l'administrateur ne s'expliquent que par le fait que le gérant dirigeait seul la recourante, et celle-ci n'aurait pas assumé une telle prise en charge à l'égard de tierces personnes. 5. 5.1. La recourante conteste que la reprise de CHF 13'358.- pour provision excessive pour intérêts doit être annulée pour les mêmes motifs que ceux développés pour les reprises de CHF 5'000.- et CHF 2'000.- d'intérêts excessifs sur prêt. L'autorité intimée explique dans ses observations qu'il s'agit d'un ajustement concernant un surcoût d'intérêt dans le compte no 6801 "Intérêts pour emprunts" qui a été constaté par la recourante lors d'une demande de renseignements et qu'elle entend corriger lors de l'exercice 2016 par le compte "Produits antérieurs". Elle a indiqué que pour cette raison, la reprise a eu lieu en réserve latente et que dans son argumentation de la réclamation du 27 mars 2017, la recourante n'avait fait mention d'aucune contestation sur ce point. 5.2. En l'occurrence, ces CHF 13'358.- de reprise en réserves latentes intitulée "Provision excessive pour intérêts (corrigé en 2016)" ajoutés au bénéfice imposable de la recourante correspond aux charges d'intérêts des deux prêts du gérant et de AC. _____ SA (intérêts Q1 2015 sur les deux emprunts : CHF 4'375.-; intérêts emprunt AC. _____ SA 04-05-2015 : CHF 833.33 et CHF 416.67; intérêts emprunt au gérant Q3 2015 : CHF 1'666.67 et 06 2015 : CHF 4'166.33; EXT PT AC. _____ SA intérêts Q3-Q4-2014 : -CHF 2'500.-; intérêts au 31.12.2015 : CHF 4'400.-). Il ressort effectivement de la copie du compte no 6801 produite le 28 décembre 2016 qu'une note manuscrite ajoutée en page 2 mentionne un tel ajustement. Il est inscrit "Intérêts pour emprunt Erreur de comptabilisation, surcoût en 2015 → corrigé du compte 2016, dans "Produits antérieurs". Dans la mesure où la recourante avait elle-même signalé la nécessité d'un tel ajustement en 2016, l'on voit mal comment elle pourrait de bonne foi contester la reprise en question. 6. 6.1. Sur le vu de ce qui précède, le recours formé en droit fédéral est rejeté.

Tribunal cantonal TC Page 15 de 16 604 2017 79/80 6.2. En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge de la recourante déboutée. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 144 al. 5 LIFD et art. 2 du Tarif du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative: RSF 150.12; Tarif JA). Il peut être compris entre CHF

100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA). En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à CHF 1'000.-. Impôt cantonal (604 2017 80) 7. 7.1. En droit cantonal, les sociétés anonymes sont soumises non seulement à l'impôt cantonal sur le bénéfice mais également à l'impôt sur le capital (art. 90 al. 1 let. a LICD et 20 LHID). L'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net (art. 99 al. 1 LICD et 24 al. 1 LHID). Pour définir le bénéfice imposable, le droit fiscal suisse se base sur le solde du compte de résultat, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent (art. 100 al. 1 let. a LICD), le bénéfice reporté n'entrant pas dans la base d'imposition (principe de périodicité). A ce solde sont ajoutés tous les prélèvements opérés avant le calcul du solde du compte de profits et pertes qui ne servent pas à couvrir les dépenses justifiées par l'usage commercial, telles que, notamment, les amortissements et les provisions qui ne sont pas justifiées par l'usage commercial ainsi que les distributions ouvertes et dissimulées de bénéfices et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (art. 24 al. 1 let. a LHID et 100 al. 1 let. b LICD). 7.2. Les développements concernant le droit fédéral (voir ci-dessus consid. 3 à 5) sont également valables en droit cantonal dans la mesure où il s'agit de droit harmonisé. En présence de règles similaires, les considérants concernant l'impôt fédéral direct peuvent être repris pour l'impôt cantonal. 8. 8.1. Le recours formé en droit cantonal est rejeté lui aussi. 8.2. Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 2 Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 50.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA). En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à CHF 1'000.-.

Tribunal cantonal TC Page 16 de 16 604 2017 79/80 la Cour arrête : I. Impôt fédéral direct (604 2017 79)

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