

FR_GERICHTE 604 2019 76 vom 6. Januar 2020

FR Kantonsgericht, 2020-01-06, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2019_76

FR: FR_GERICHTE 604 2019 76 du 6 janvier 2020

IT: FR_GERICHTE 604 2019 76 del 6 gennaio 2020

Regeste

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

Erwägungen

E. 31

décembre 2017 de la manière suivante : - 6640 "Frais de voyage et de représentation" CHF 6'000.- de "frais de clientèle forfait 12 x 500", ainsi que CHF 6'000.- de "frais séances chantier", - 6520 "Dons, cotisations et abonnements" CHF 2'400.- de "dons, cotisations div.", - 6510 "Téléphones, ports et taxes" CHF 800.- de "frais ports", ainsi que CHF 2'400.- de "frais téléphone et internet" (dont la moitié n'est plus contesté par la recourante), - 6500 "Matériel de bureau, administration" CHF 600.- de "frais bureau, natel" et - 5800 "Charges du personnel" CHF 2'400.- de "frais cantine/personnel" et CHF 1'000.- de "participation souliers travail ouvriers 10 x 100.00".

Tribunal cantonal TC Page 8 de 12 604 2019 76/77 3.3.1 Pour être en droit de comptabiliser les dépenses précitées sous forme de forfaits, la recourante - à qui il revient de prouver les faits de nature à alléger sa charge fiscale - devait démontrer qu'il lui était impossible voire très difficile d'obtenir les justificatifs des menues dépenses que son administrateur a assumées pour les frais de représentation et de clientèle. 3.3.2. Avec l'autorité intimée, il convient d'observer que les dépenses pour la clientèle et les séances de chantier auraient pu être justifiées au moyen des tickets des établissements publics fréquentés pour ces occasions et des éventuels fournisseurs, d'autant plus que ce genre de frais dépassent souvent ce qui peut être considéré comme étant de minime importance. L'on ne voit pas non plus pour quelle raison le fait que l'administrateur n'ait "pas de formation commerciale de base" le dispensait lui, ou son épouse directrice de la société, de conserver les preuves d'achat du matériel de bureau, les factures de téléphone et d'internet, ou encore les tickets des "verrées" en faveur du personnel les vendredis en fin de journée comme cela est relevé dans la réclamation, et d'attester par une pièce justificative le versement à chacun des collaborateurs de l'entreprise d'une participation au coût de chaussures de travail ("souliers consolidés"). Quant aux dons et cotisations, dès lors que la recourante avait l'intention de les faire figurer dans ses charges, elle se devait d'obtenir des quittances prouvant les montants versés à ce titre comme toute autre dépense. Par ailleurs, il ressort des extraits de comptes que de petits montants ont bien pu être comptabilisés durant l'année (par exemple les dépenses concernant Office World ou un restaurant à Gstaad le 25 juillet 2017). Il paraît étonnant qu'il n'en soit pas allé de même pour toutes les petites dépenses que la recourante a regroupées en fin d'année sous la forme de forfaits. Si l'on considère l'importance des forfaits encore revendiqués (CHF 16'800.- contestés en procédure de réclamation) en plus des dépenses effectives déjà inscrites dans les comptes précités (totalisant plus de CHF

35'000.-), l'on ne saurait reprocher à l'autorité intimée d'exiger de la recourante qu'elle collabore à sa taxation en produisant les pièces démontrant que ces charges forfaitaires supplémentaires étaient justifiées commercialement. Cette dernière ne peut pas simplement se retrancher derrière le fait que la circulaire CSI no 25 devrait lui permettre la comptabilisation de forfaits sans quittance, ou encore invoquer un "principe de vraisemblance", et prétendre à une inversion du fardeau de la preuve en sa faveur alors qu'elle a préalablement failli à son devoir de faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte. Il suit de ce qui précède que la recourante n'a pas démontré qu'il lui était impossible voire très difficile d'obtenir les justificatifs des menues dépenses qu'elle a assumées pour les frais de représentation et de clientèle de son administrateur.

3.3.3. Le refus de l'autorité intimée d'admettre la déduction des forfaits litigieux ne saurait par ailleurs constituer une discrimination de la recourante par rapport aux autres entreprises dont la comptabilité comprend des forfaits pour le remboursement des frais de représentation de leur dirigeant. Pour cette catégorie de contribuables que forment les entreprises, la comptabilisation de forfaits est également soumise à la condition que la production de justificatifs soit impossible ou très difficile au vu de la nature des dépenses concernées; et la condition qu'il doit s'agir de menues dépenses leur est aussi applicable. Quant à l'employeur qu'est l'Etat de Fribourg, il n'est pas assujéti aux impôts directs (art. 23 al. 1 let. b LHID) de sorte que les charges liées au remboursement des frais de représentation de son personnel dirigeant n'entrent pas en ligne de compte pour ces impôts. La recourante ne saurait se

Tribunal cantonal TC Page 9 de 12 604 2019 76/77 plaindre d'être surimposée par rapport à cet employeur, exonéré pour des motifs objectifs liés notamment au fait qu'il s'agit de ne pas restreindre par des impôts les moyens financiers qui lui sont alloués (URESCH in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2e éd. 2017, art. 56 n. 14 et 1). Dès lors qu'elle ne démontre pas qu'il lui était impossible voire très difficile d'obtenir des quittances pour les frais de représentation de minime importance de son administrateur, la recourante est traitée comme toute entreprise n'étant pas en mesure non plus de fournir des justificatifs pour des menues dépenses. On ne voit pas en quoi elle serait victime d'une inégalité à cet égard. Le grief de discrimination doit donc être rejeté.

4. La part privée sur les frais de véhicule 4.1. La recourante s'oppose à la reprise d'une part privée sur le véhicule de marque Audi A6 en précisant que ce break était entreposé sous une bâche et n'a pas provoqué de service d'entretien particulier. Elle expose ce qui suit : "En aucun cas l'actionnaire ne pourra utiliser en même temps le véhicule utilitaire qu'il utilise généralement et l'Audi A6. Celui-ci étant, en plus, utilisable au moyen de plaques interchangeable. La part privée aux frais de véhicule a été comptabilisée en respect du droit en vigueur (pratique de la TVA édictée par l'AFC) il n'y a pas lieu d'ajouter, arbitrairement, un supplément de part privée. Tout au plus, pourrait-on envisager réexaminer la calculation des 9.6% annuels sur un prix d'achat de l'Audi A6, qui serait supérieur à l'achat du véhicule généralement utilisé. Enfin, il ne faut pas nier que le jour où l'Audi A6 sera vendue, cela provoquera un bénéfice substantiel à la SA. En conclusion, considérant que l'Audi A6 figurait déjà dans les comptes de la RI, il sied de conserver ce véhicule au bilan et de renoncer à une part privée supplémentaire puisque pas utilisable en même temps qu'un autre véhicule." L'autorité intimée s'étonne quant à elle, dans ses observations sur le recours, que le véhicule en cause reste couvert sous une bâche au garage, alors que des frais (compte no 6200), l'assurance et l'immatriculation (compte no 6210), ainsi que les charges de leasing (compte no 6250) ont été réglés pour toute l'année 2017. Elle motive la reprise litigieuse en considérant que ce véhicule demeure à disposition

constante de l'administrateur même s'il a peu roulé, et qu'en l'absence d'un carnet de bord tenu en bonne et due forme (ce qui suppose la tenue d'une liste de contrôle des trajets privés) qui aurait permis un calcul basé sur des valeurs effectives, l'évaluation de la part privée a été effectuée de manière simplifiée et forfaitaire sur la base de la valeur du véhicule ressortant des documents produits par la fiduciaire. Elle ajoute qu'elle a réduit la valeur de la part privée ainsi obtenue de CHF 8'183.10 à CHF 6'600.-, à bien plaisir et pour tenir compte de l'utilisation effective. 4.2. La justification commerciale d'une dépense dépend de son contexte et de toutes les circonstances du cas d'espèce. Une dépense dûment comptabilisée est justifiée par l'usage commercial lorsqu'il existe entre celle-ci et l'activité commerciale exercée par l'entreprise une connexité objective, laquelle est admise lorsque la dépense aurait été consentie par un gestionnaire ordinaire faisant preuve de la diligence objective requise par le droit commercial. Il importe peu cependant que la dépense soit effectuée dans l'intérêt de l'entreprise ou soit même réellement nécessaire et le fisc ne peut substituer sa propre appréciation à celle du contribuable. Les autorités fiscales ne pourront intervenir que si la dépense ne peut objectivement pas être expliquée commercialement (voir DANON in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2e éd. 2017, art. 57-58 n. 130 et références citées).

Tribunal cantonal TC Page 10 de 12 604 2019 76/77 4.3. En l'espèce, l'autorité intimée s'est référée au guide d'établissement du certificat de salaire et de l'attestation de rentes, édité par la CSI et l'AFC pour calculer de l'avantage dont jouit un employé qui peut utiliser une voiture de service à titre privé (chiffre 21 et ss du guide du 20 janvier 2010; formulaire disponible à l'adresse www.estv.admin.ch, rubrique "impôt fédéral direct", puis "formulaires" et "certificat de salaire électronique"). Comme la Cour fiscale a déjà eu l'occasion de rappeler, l'application de ce mode de calcul a été confirmée à plusieurs reprises tant par le Tribunal fédéral que par le Tribunal cantonal. La Cour a ainsi jugé que l'autorité intimée peut procéder de la sorte pour estimer l'avantage constitué par la mise à disposition d'un véhicule d'entreprise (arrêt TC FR 604 2014 125/126 du 27 avril 2016 consid. 3c et références citées). Cela étant, la recourante ne met pas en cause les modalités de l'estimation de la part privée aux frais du véhicule Audi A6, soit 9.6% des CHF 85'240.74 correspondant à la valeur dudit véhicule, mais le bien-fondé d'une telle reprise. En soutenant que les charges d'impôt et assurance (CHF 5'214.20 dans le compte 6210) ne représentent jamais les CHF 6'600.- de la reprise en cause, la recourante omet de préciser qu'ont également été comptabilisés quelques frais de réparation (CHF 398.71 dans le compte 6200) et les mensualités du leasing inscrites dans le compte 6250 à raison de 12 fois CHF 1'042.04. Au total, ce sont quelques CHF 18'000.- qui figurent dans les charges de la recourante pour ce break Audi A6. Contrairement à ce qui était indiqué dans la décision attaquée, les observations sur le recours ne mentionnent pas que cette voiture pourrait être considérée comme surnuméraire et que la totalité des frais la concernant pourrait donner lieu à une reprise. La Cour n'entend pas substituer son appréciation à celle de l'autorité intimée et modifier la qualification de cet élément pour l'attribuer à la fortune privée de l'administrateur. Il convient par conséquent d'examiner si la reprise d'une part privée aux frais de ce véhicule, et non pas de tous ces frais, est justifiée. Il ressort d'une photo du tableau de bord produite à l'appui du recours que la voiture en question avait parcouru 14'751 km le 20 février 2019, soit 14'721 km de plus que le jour de sa livraison 27 mois plus tôt, le 14 novembre 2016. En moyenne annuelle, cela représente 6'542 km et correspond à un kilométrage plutôt faible. Pour autant, la recourante ne tente pas de prouver que son administrateur en a disposé à des fins exclusivement professionnelles en 2017. Et le fait que

les plaques d'immatriculation étaient interchangeables et utilisées par celui-ci pour un véhicule utilitaire ne signifie pas qu'il ne se servait pas de l'Audi A6 pendant son temps libre lorsque le deuxième véhicule de marque VW T6 Multivan mis à disposition de sa famille était déjà utilisé par son épouse. Dans ces circonstances, il convient d'admettre que la reprise d'une part privée se justifie et celle-ci n'apparaît pas disproportionnée si l'on considère que l'autorité intimée l'a réduite d'environ CHF 1'500.- soit plus de 15% du montant résultant de l'évaluation forfaitaire. 5. Par ailleurs, il appartiendra encore à l'autorité intimée de s'assurer que le calcul de l'impôt fédéral direct se base sur des reprises tenant compte du fait que sur les forfaits comptabilisés à hauteur de CHF 28'400.- selon le rapport de révision, seuls ont été admis CHF 3'600.- en procédure de taxation et CHF 2'400.- supplémentaires en procédure de réclamation. L'avis de taxation rectifiée du 22 août 2019 contient une erreur de transcription car il ne reflète apparemment pas ces chiffres. 6. 6.1. Au vu de ce qui précède, le recours est rejeté.

Tribunal cantonal TC Page 11 de 12 604 2019 76/77 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). 6.3. En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à CHF 400.-. Impôt cantonal (604 2019 77) 7. 7.1. En droit cantonal harmonisé, les art. 99, 100 al. 1 let. a et b, 154 al. 1 et 159 al. 1 LICD (correspondant aux art. 7 al. 1, 24 al. 1, 42 al. 1 LHID) ont une teneur similaire à celle des art. 18 al. 1, 57, 58 al. 1 let. a et b, 123 al. 1 et 126 al. 1 LIFD. 7.2. En présence de règles similaires, les considérants développés en droit fédéral quant à la justification commerciale des frais forfaitaires de représentation et à la reprise d'une part privée aux frais de véhicule peuvent être transposés en droit cantonal. Comme pour l'impôt fédéral direct, il appartiendra encore à l'autorité intimée de s'assurer que le calcul de l'impôt cantonal se base sur des reprises tenant compte du fait que sur les forfaits comptabilisés à hauteur de CHF 28'400.- selon le rapport de révision, seules ont été admis CHF 3'600.- en procédure de taxation et CHF 2'400.- supplémentaires en procédure de réclamation. 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 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA). En l'espèce, compte tenu du rejet du recours, il se justifie de mettre à la charge de la recourante un émolument de CHF 400.- pour la procédure cantonale. (dispositif en page suivante)

Tribunal cantonal TC Page 12 de 12 604 2019 76/77 la Cour arrête : I. Impôt fédéral direct (604 2019 76)

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