

FR_GERICHTE 604 2021 116 vom 18. Mai 2022

FR Kantonsgericht, 2022-05-18, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2021_116

FR: FR_GERICHTE 604 2021 116 du 18 mai 2022

IT: FR_GERICHTE 604 2021 116 del 18 maggio 2022

Regeste

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

Erwägungen

E. 20

janvier 2020. Dans ce nouvel avis, le Service cantonal des contributions supprime le revenu de CHF 6'000.- ajouté au titre de prestation appréciable en argent, en lien avec une part privée aux frais de véhicule. Il mentionne par ailleurs que cette rectification intervient en raison de l'admission d'une réclamation déposée par l'associé unique de la recourante. A cet égard, la recourante indique qu'elle a reçu cet avis de taxation d'office rectifié après le dépôt de son recours. Elle précise qu'elle le conteste également. Le 23 novembre 2021, la recourante remet des documents relatifs à sa dénonciation pour « fiscalité déloyale pratiquée par l'Etat de Fribourg depuis de nombreuses années ». L'avance de frais, fixée à CHF 1'000.- par ordonnance du 4 novembre 2021, a été déposée dans le délai imparti.

Tribunal cantonal TC Page 5 de 16 Invitée à se prononcer sur le recours, l'Administration fédérale des contributions y a renoncé. Le 27 janvier 2022, le Service cantonal des contributions a déposé ses observations en concluant au rejet du recours. Il apporte notamment des éléments quant à l'activité de la raison individuelle de l'associé unique de la recourante et celle de la recourante elle-même. Il en ressort selon lui que ces activités sont les mêmes, raison pour laquelle le résultat de la raison individuelle doit être intégré au résultat de la recourante. Par courrier du 1er mars 2022, la recourante a déposé ses contre-observations. Maintenant pour l'essentiel sa position, elle soutient notamment que « les résultats des comptabilités établies et déclarées sont les seuls légitimes [...] » et que « les reprises effectuées sont illégitimes [...] ». Le 9 mars 2022, le Service cantonal des contributions expose qu'il n'a pas d'observation particulière à formuler et que certains arguments de la recourante ne font pas l'objet de la présente procédure de recours. Les arguments détaillés des parties seront repris dans les considérations en droit pour autant que cela soit utile à la résolution du litige. en droit Procédure 1. Procédure 1.1. Le recours, posté le 29 octobre 2021 contre les deux décisions sur réclamation du 7 octobre 2021, 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). De plus, l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. S'agissant plus spécifiquement des conclusions qui doivent figurer dans l'acte de recours (voir art. 140 al. 2 LIFD, 180 al. 2 LICD et 81 al. 1 LICD), il doit être constaté

que, dans son mémoire du 29 octobre 2022, la recourante indique certes que son recours est dirigé notamment contre les décisions sur réclamation du 7 octobre 2021 relatives à l'impôt fédéral direct et à l'impôt cantonal pour la période fiscale 2017 et pour la période fiscale 2018, mais n'indique pas expressément dans quel sens ces décisions devraient être modifiées. Cela étant, elle reproche explicitement au Service cantonal des contributions de s'être écarté des comptabilités établies pour elle-même et pour la raison individuelle de son associé unique et d'avoir en conséquence admis l'existence de distributions dissimulées de dividende. En conséquence, on doit retenir que, ce faisant, elle conclut à ce que les décisions sur réclamation contestées soient modifiées afin de fixer son bénéfice imposable sur la base des comptes qu'elle a établis pour les exercices correspondants, sans effectuer de reprise.

Tribunal cantonal TC Page 6 de 16 Partant, le recours est recevable en tant qu'il vise les décisions sur réclamation du 7 octobre 2021 relatives à l'impôt fédéral direct et à l'impôt cantonal pour la période fiscale 2017 (604 2021 116 et 117) et pour la période fiscale 2018 (604 2021 118 et 119). 1.2. En procédure juridictionnelle administrative, ne peuvent être examinés et jugés, en principe, que les rapports juridiques à propos desquels l'autorité administrative compétente s'est prononcée préalablement, d'une manière qui la lie sous la forme d'une décision. Dans cette mesure, la décision détermine l'objet de la contestation qui peut être déféré en justice par la voie d'un recours (voir ATF 134 V 418 consid. 5.2.1; 125 V 413 consid. 1a et les arrêts cités). Ce principe est formalisé à l'art. 81 al. 3 CPJA dont la première phrase énonce que dans son mémoire, le recourant ne peut pas prendre des conclusions qui sortent du cadre des questions qui ont été l'objet de la procédure antérieure. En l'espèce, les deux décisions sur réclamation du 7 octobre 2021 portent exclusivement sur la question des impôts dus par le recourante pour les périodes fiscales 2017 et 2018. Ce n'est ainsi que sur ces points que peut porter la procédure de recours. Or, dans son recours du 29 octobre 2021 et dans ses écritures complémentaires, la recourante conteste en outre les avis de taxation rendus à son égard pour les périodes fiscales 2014 à 2016, ainsi que ceux établis pour son associé unique pour les périodes fiscales à partir de 2014 également, et plus spécifiquement pour la période fiscale 2017. Elle demande en outre que le Service cantonal des contributions soit condamné à réparer le préjudice moral et civil qu'il lui a causé, ainsi qu'à son associé unique, depuis 2014. Dans la mesure où ces conclusions s'écartent très largement de l'objet du litige circonscrit par les deux décisions sur réclamation du 7 octobre 2021, elles sont irrecevables. 1.3. En vertu de l'art. 42 al. 1 let. b CPJA, l'autorité peut, pour de justes motifs, joindre en une même procédure des requêtes qui concernent le même objet. En l'espèce, les causes relatives à l'impôt fédéral direct et à l'impôt cantonal pour les périodes fiscales 2017 (604 2021 116 et 117) et 2018 (604 2021 118 et 119) concernent le même état de fait et soulèvent les mêmes questions juridiques. Il convient donc de joindre lesdites causes et de les trancher dans un seul et même arrêt. Impôt fédéral direct (604 2021 116 et 604 2021 118) 2. Points litigieux Sont litigieux les points relatifs à la reprise d'une provision, à la reprise d'une part privée sur les frais de véhicules et à la prise en compte d'une distribution dissimulée de bénéfice sous la forme d'un manque à gagner de la recourante.

Tribunal cantonal TC Page 7 de 16 3. Règles générales sur l'établissement du bénéfice imposable et le fardeau de la preuve 3.1. Aux termes de l'art. 57 LIFD, l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net. Selon l'art. 58 al. 1 let. b LIFD, le bénéfice imposable comprend 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, tels que 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 bénéfices qui n'ont pas été imposés et les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial. 3.2. De jurisprudence constante, il ressort des art. 57 et 58 LIFD que le droit fiscal renvoie au droit comptable pour déterminer le bénéfice net imposable et que les comptes établis conformément aux règles du droit comptable lient les autorités fiscales (principe de l'autorité du bilan commercial ou de déterminance; "Massgeblichkeitsprinzip"; voir notamment ATF 141 II 83 consid. 3.1, 137 II 353 consid. 6.2 et 136 II 88 consid. 3.1). L'autorité du bilan commercial (art. 662a du code des obligations du 30 mars 1911; CO; RS 220) tombe en revanche lorsque des normes impératives du droit commercial sont violées ou que des normes fiscales correctrices l'exigent. L'art. 58 al. 1 let. b LIFD fait partie de ces règles fiscales correctrices (voir arrêts TF 2C_520/2015 du 28 décembre 2015 consid. 3.1, 2C_768/2014 du 31 août 2015 consid. 11.1 et 2C_508/2014 du 20 février 2015 consid. 5.3.1; arrêt TC FR 604 2018 65 du 24 mai 2018 consid. 2). En principe, on ne peut se fonder sur la comptabilité du contribuable que si l'exactitude des faits qui y sont consignés est garantie. La comptabilité est tenue conformément au principe de régularité, qui comprend notamment la justification de chaque enregistrement par une pièce comptable (art. 957a al. 2 ch. 2 CO). On entend par pièce comptable tout document écrit, établi sur support papier, sur support électronique ou sous toute forme équivalente, qui permet la vérification de la transaction ou du fait qui est l'objet de l'enregistrement (art. 957a al. 3 CO). Cette exigence de la justification de chaque enregistrement par une pièce comptable (principe de justification/de documentation) commande de documenter chaque opération significative par une pièce comptable reflétant l'élément de fait concerné. La pièce justificative doit porter le libellé de l'écriture, son montant, les références de l'émetteur et la date de son établissement (DANON, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2e éd. 2017, art. 57, 58 n. 21). Afin de contrôler l'exactitude de la saisie et du traitement des opérations, il est nécessaire d'en garantir la traçabilité à partir de justificatifs. Le principe de justification ou documentation commande, pour chaque opération significative pour la comptabilité, le « document » reflétant le fait économique (= pièce de base). La réalisation de l'exigence d'une documentation est une condition indispensable au bon fonctionnement des procédures comptables dans la mesure où un justificatif (comptable) présente le résultat du processus de sélection sans lequel aucune opération comptable n'est autorisée (Manuel suisse d'audit, Tome "Tenue de la comptabilité et présentation des comptes" [MSA], 2014, p. 33). 3.3. En application de l'art. 123 al. 1 LIFD, les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable. Le

Tribunal cantonal TC Page 8 de 16 contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD). Les règles susmentionnées ont pour corollaire le principe du fardeau de la preuve ancré à l'art. 8 du code civil du 10 décembre 1907 (CC; RS 210) et repris en matière fiscale selon lequel l'autorité fiscale doit apporter la preuve des éléments imposables, en particulier de ceux qui n'auraient pas été annoncés, alors qu'il incombe au contribuable qui fait valoir l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les

conséquences de l'échec de cette preuve (voir ATF 140 II 248 consid. 3.5). 4. La reprise d'une provision 4.1. Comme expliqué plus haut, l'art. 58 al. 1 let. b LIFD prévoit notamment que le bénéfice imposable comprend 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. Tel est le cas, entre autres, des provisions qui ne sont pas justifiées par l'usage commercial. 4.2. En d'autres termes, les charges de l'entreprise doivent être réintégrées au bénéfice imposable lorsque celles-ci ne servent pas à couvrir des « dépenses justifiées par l'usage commercial ». Contrairement à ce qui prévaut en présence d'une distribution dissimulée de bénéfice, la reprise d'une charge n'est en principe pas liée à un appauvrissement de la société. En effet, une charge non justifiée a uniquement pour conséquence de créer une réserve latente qui réduit temporairement le résultat de la société (DANON, art. 58 n. 129). 4.3. S'agissant plus particulièrement des provisions, l'art. 58 al. 1 let. b LIFD vise celles qui sont constituées conformément à l'art. 960e al. 4 CO. Ce type de charges réduit artificiellement le bénéfice de l'exercice et n'est pas compatible avec le principe de périodicité. Il est donc prévu de réintégrer ces provisions au bénéfice imposable lorsque celles-ci ne sont pas justifiées par l'usage commercial (DANON, art. 58 n. 132). Selon le principe de périodicité, une provision doit porter sur des faits dont l'origine se déroule pendant la période de calcul. En outre, ce principe interdit une diminution du bénéfice imposable au moyen de provisions exagérées. Par conséquent, les résultats des exercices ne sauraient être compensés entre eux en diminuant ou en augmentant les résultats des périodes en faveur ou à la charge d'autres périodes. Ainsi, des corrections fiscales doivent être entreprises lorsque le principe de périodicité est violé. Le point de savoir si la justification commerciale d'une provision doit être admise s'examine à la lumière de la situation prévalant au moment où le bilan est établi. Tous les faits intervenus jusqu'au jour de l'établissement du bilan doivent donc être pris en considération et c'est à l'entreprise de fournir suffisamment d'éléments pour prouver la justification commerciale (RDAF 2011 II 70). La reprise de provisions comptabilisées a pour effet d'augmenter les impôts, raison pour laquelle, en application de la règle générale de la répartition du fardeau de la preuve en droit fiscal tel qu'elle est retenue en doctrine et en jurisprudence, c'est à l'autorité fiscale qu'il revient d'apporter la preuve de ces faits. Toutefois, eu égard au caractère particulier des provisions, il convient de prendre en considération ce qui suit: les provisions sont des corrections temporaires, raison pour laquelle en droit fiscal, elles doivent être réexaminées lors de chaque période (même si elles sont admissibles

Tribunal cantonal TC Page 9 de 16 sur le plan du droit comptable commercial, voir art. 669 al. 2 CO). Il ne saurait par conséquent exister de prétention ou de droit acquis au libre maintien de provisions, même lorsqu'elles sont justifiées sur le plan commercial dans leur existence ou dans leur montant (en cas de méthode de comptabilisation constante). L'entreprise contribuable doit par conséquent sur demande des autorités fiscales pouvoir donner des renseignements sur la justification commerciale de ses provisions. Pour les mêmes raisons, il n'y a pas de violation du principe de la confiance (art. 5 al. 3, art. 9 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999; Cst. féd.; RS 101) lorsqu'une autorité fiscale conteste la validité d'une provision alors même qu'un tel examen n'avait pas eu lieu l'année précédente. Lorsque l'entreprise se refuse à donner des renseignements ou n'est pas en mesure de fournir suffisamment d'éléments pour prouver la justification commerciale, la provision en cause ne peut être considérée en droit fiscal comme justifiée par l'usage commercial (RDAF 2011 II 70 consid. 3 et les références). 4.4. En l'espèce, la comptabilité

de la recourante pour la période fiscale 2017 indique un poste « Provision pour litige avec l'Etat de Fribourg (SCC) » de CHF 9'200.-. Pour la période fiscale 2018, il y figure un montant de CHF 15'000.- au même titre. Il ressort du dossier de la cause que diverses demandes de renseignements et de pièces ont été adressées à la recourante afin qu'elle justifie notamment lesdites provisions (voir notamment courriel du 21 septembre 2018, courriers des 1er octobre 2018 et 11 octobre 2018 du Service cantonal des contributions). Par courriel du 29 septembre 2018 de son associé unique, la recourante a expliqué ce qui suit : « J'ai déposé un recours auprès du Tribunal cantonal qui est toujours pendant à ce jour [pour la période fiscale 2016]. A titre indicatif, j'ai provisionné pour les litiges qui m'opposent à l'Etat de Fribourg un coût de procédure optimiste (il sera certainement supérieur de CHF 15'000.- réparti à raison de CHF 9'200.- dans les comptes de A. _____ Sàrl et de CHF 5'800.- dans les comptes de C. _____). Par contre, j'ai saisi cette opportunité pour dénoncer la fiscalité déloyale pratiquée par l'Etat de Fribourg depuis de nombreuses années, dont le préjudice causé chaque année est considérable pour la majorité des contribuables de ce canton, pratique exercée par le SCC avec ou sans le consentement de ses mandants que sont les communes, les paroisses catholiques et protestantes, la confédération suisse, la caisse cantonale de compensation, etc. Aussi, vous comprendrez que tant que le recours et les dénonciations déposées auprès du Tribunal cantonal sont pendantes, je ne peux plus collaborer avec les services du SCC pour des compléments d'informations aux déclarations transmises ». La recourante a dès lors admis à juste titre qu'elle avait un devoir de collaboration mais a refusé catégoriquement de s'y soumettre pour des raisons qui ne sont pas compréhensibles et qui lui appartiennent. Dans ses décisions sur réclamation du 7 octobre 2021, le Service cantonal des contributions a exposé de manière complète et détaillée pour quels motifs les allégations de la recourante n'étaient pas suffisantes pour fonder la justification commerciale des provisions en cause pour les périodes fiscales 2017 et 2018. La recourante n'apporte toutefois aucune explication à leur sujet dans le cadre de la présente procédure de recours. Au surplus, aucun document au dossier n'atteste le bien-fondé des provisions en cause. Plus particulièrement, la recourante ne démontre pas le lien entre un quelconque litige lié à son activité commerciale et les montants des provisions qu'elle constitue : elle n'indique ni les faits, ni les procédures en cours, ni le mode de calcul du dommage redouté (voir à ce propos arrêt TF 2C_394/2013 du 24 octobre 2013 consid. 6.2).

Tribunal cantonal TC Page 10 de 16 Compte tenu de ce qui précède, c'est à juste titre que le Service cantonal des contributions a procédé aux reprises des provisions de CHF 9'200.- pour la période fiscale 2017 et de CHF 15'000.- pour la période fiscale 2018, celles-ci n'étant aucunement justifiées par l'usage commercial. Le recours sera en conséquence rejeté sur ce point. 5. La reprise d'une part privée sur les frais de véhicules 5.1. Les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial constituent également des 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 et qui doivent à ce titre également être réintégrés au bénéfice imposable, conformément à l'art. 58 al. 1 let. b LIFD précité. 5.2. Les avantages appréciables en argent provenant de participations sont le pendant des distributions dissimulées de bénéfice du côté de la société qui les effectue. Pour plus de clarté dans ce contexte, il convient de préciser que l'on utilise la notion d'« avantage appréciable en argent » lorsque l'on se place du point de vue du détenteur de parts, et le terme « distribution dissimulée de bénéfice » lorsqu'il s'agit de la société (LOCHER,

Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2001, ad art. 20 n. 120). Font partie des avantages appréciables en argent non seulement les distributions apparentes mais également les distributions dissimulées de bénéfice (voir art. 58 al. 1 let. b LIFD), soit des attributions de la société aux détenteurs de parts auxquelles ne correspond aucune contre-prestation ou une contre-prestation insuffisante et qui ne seraient pas effectuées ou dans une moindre mesure en faveur d'un tiers non participant (ATF 138 II 57 consid. 2.2 traduit in RDAF 2012 II 299; 119 Ib 116 consid. 2; arrêts TF 2C_927/2013 du 21.05.2014 consid. 5.1; 2C_644/2013 du 21 octobre 2013 consid. 3.1; 2C_797/2012 du 31 juillet 2013 consid. 2.1, in StE 2013 B 72.14.2 Nr. 41; arrêt TC FR 604 2018 62/63 du 20 mars 2019 consid. 2.2). Selon la jurisprudence, il y a distribution dissimulée de bénéfice, ou avantage appréciable en argent, lorsque quatre conditions cumulatives suivantes sont remplies : 1) la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante; 2) cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le ou la touchant de près; 3) elle n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers; 4) la disproportion entre la prestation et la contre-prestation est manifeste, de telle sorte que les organes de la société auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient (voir par exemple ATF 140 II 88 consid. 4.1; 131 II 593 consid. 5.1; 119 Ib 116 consid. 2; arrêts TF 2C_927/2013 du 21 mai 2014 consid. 5.1; 2C_589/2013 du 17 janvier 2014, in RDAF 2014 II 78; arrêt TC FR 604 2018 62/63 précité consid. 2.2.). L'évaluation de la prestation se mesure par comparaison avec une transaction qui aurait été effectuée entre parties non liées et en tenant compte de toutes les circonstances concrètes du cas d'espèce (principe du "Dealing at arm's length"; ATF 140 II 88 consid. 4.1; 138 II 545 consid. 3.2; 138 II 57 consid. 2.2). 5.3. Une société octroie une distribution dissimulée de bénéfice à son actionnaire (ou son associé) lorsque celle-ci prend en charge ses dépenses privées (arrêt TC FR 604 2018 62/63 précité consid. 2.3).

Tribunal cantonal TC Page 11 de 16 Si la prestation appréciable en argent n'a été imposée ni auprès de la société de capitaux, ni auprès du détenteur de parts, il en résulte une reprise chez l'un comme chez l'autre. Cela découle de l'art. 58 al. 1 let. b LIFD en ce qui concerne la société effectuant la prestation, des art. 17 al. 1 et 20 al. 1 let. c LIFD en ce qui concerne l'actionnaire qui en bénéficie, dans la mesure où il s'agit d'une personne physique, respectivement de l'art. 58 al. 1 let. c LIFD dans le cas où la participation est détenue par une personne morale. Cela concrétise la double imposition économique voulue par le législateur (voir notamment arrêt TF 2C_177/2016 du 30 janvier 2017 consid. 4.4 et les références). 5.4. Dans le domaine des prestations appréciables en argent ou distributions dissimulées de bénéfice, les règles sur le fardeau de la preuve s'appliquent de la manière suivante : il incombe d'abord aux autorités fiscales d'apporter la preuve 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 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 des diminutions de fortune. L'intention de la société de favoriser le bénéficiaire de la prestation peut en principe être présumée sans autre preuve de la part du fisc. En revanche, lorsqu'est litigieux le point de savoir s'il y avait une contrepartie à une prestation de la société, il appartient à la société ou au contribuable bénéficiaire d'établir

l'existence de la contre-prestation et de supporter l'échec de cette preuve (StE 1989 B 72.13.22 n° 14 et les références; voir aussi notamment arrêt TF 2C_85/2016 du 14 novembre 2016 consid. 5.2 et les références). 5.5. S'agissant plus particulièrement du mode de calcul de la part privée aux frais de véhicule, le Tribunal fédéral et la Cour fiscale ont déjà eu l'occasion de confirmer la pratique consistant à se référer au guide d'établissement du certificat de salaire et de l'attestation des rentes, édité par la Conférence suisse des impôts (CSI) et par l'Administration fédérale des contributions (AFC) (chiffre 2.2; formulaire disponible à l'adresse www.estv.admin.ch, rubrique « impôt fédéral direct », puis « certificat de salaire et attestation de rentes ») (voir arrêt TF 2C_645/2012 du 13 février 2013 consid. 9.2 et les références; arrêt TC FR 604 2019 76/77 du 6 janvier 2020 consid. 4.3 et les références). 5.6. En l'espèce, la recourante ne met pas en cause les modalités de l'estimation de la part privée aux frais de véhicule de CHF 6'000.-, mais le bien-fondé d'une telle reprise. La comptabilité de la recourante pour la période fiscale 2017 indique le poste « 6100 Leasings de véhicules » de CHF 6'890.90 et le poste « 6200 Frais de véhicules (carburants, assurances, taxes) » de CHF 4'196.75. Pour la période fiscale 2018, le compte d'exploitation fait mention des mêmes postes précités pour des montants respectifs de CHF 12'534.60 et CHF 8'285.-. Aucune pièce justificative n'a été jointe à la comptabilité. Il ressort du dossier de la cause que malgré les diverses demandes de pièces et renseignements sollicités par le Service cantonal des contributions concernant les frais de véhicules comptabilisés, la recourante s'est uniquement contentée de produire les contrats de leasing afférents à ses deux véhicules de marque Hyundai. A ce propos, il est relevé que les deux véhicules ont été acquis au nom de A. _____ Sàrl.

Tribunal cantonal TC Page 12 de 16 Cela étant, la recourante ne tente pas de prouver que son gérant a disposé de ces deux véhicules à des fins exclusivement professionnelles en 2017 et 2018, bien au contraire puisqu'elle indique dans son recours rédigé par son gérant que la société n'a engagé aucune ressource humaine et n'a produit aucune prestation. Dans ces circonstances, il convient d'admettre que la reprise d'une part privée aux frais de véhicules se justifie. Celle-ci n'apparaît au demeurant pas disproportionnée si l'on considère que le Service cantonal des contributions a effectué une reprise de CHF 6'000.- pour des véhicules dont les valeurs sont respectivement de CHF 34'629.60 et CHF 27'592.60, soit un montant correspondant à environ 9.6% du cumul de ces deux valeurs (conformément au guide d'établissement du certificat de salaire et de l'attestation des rentes édité par la CSI et l'AFC). Le recours sera en conséquence rejeté sur ce point. 6. La distribution dissimulée de bénéfice sous la forme d'un manque à gagner 6.1. Une prestation appréciable en argent peut également prendre la forme d'une renonciation à un produit, qui conduit à une diminution correspondante du résultat chez la société. Tel est par exemple le cas lorsqu'une société renonce totalement ou en partie à un revenu qui lui revient en faveur d'un détenteur de part ou d'un proche, ou qu'elle n'obtient pas, pour la prestation qu'elle a effectuée, la contreprestation qu'elle aurait exigée d'un tiers (arrêt TF 2C_377/2014 du 26 mai 2015 consid. 9.4 et 9.4.1). A côté de cette figure de base (« Grundtatbestand ») de la prestation appréciable en argent sous la forme de la renonciation à un produit, la jurisprudence retient aussi qu'il y a prestation appréciable en argent sous la forme particulière (« Sondertatbestand ») d'un manque à gagner de la société, provenant de la violation du devoir de fidélité qui incombe aux employés (art. 321a CO), aux fondés de procuration et aux mandataires commerciaux (art. 464 CO), aux membres du conseil d'administration d'une société anonyme (art. 717 CO). Ainsi, lorsqu'une société permet à ces personnes de réaliser des affaires qui, par leur nature, reviendraient à la société, elle est

tenue d'exiger de celles-ci qu'elles lui restituent les gains réalisés. Si elle s'en abstient, elle leur octroie une distribution dissimulée de bénéfice dans la mesure où la cause de cette renonciation réside dans l'existence de droits de participation. Il y a lieu d'admettre une telle cause lorsqu'un détenteur de parts unique ou majoritaire conclut des affaires pour son propre compte dans le domaine d'activité de la société. Cette jurisprudence est aussi applicable aux sociétés à responsabilité limitée s'agissant des associés gérants. Le fait que la loi permette de lever la prohibition de concurrence en leur faveur ne change rien, sous l'angle des conséquences fiscales, en tous les cas pour les associés gérants qui dominent la société (arrêt TF 2C_377/2014 précité consid. 9.4.2 et les références et TF 2C_263/2014 du 21 janvier 2015 consid. 5.3). Si les conditions particulières sont réunies pour retenir l'existence d'une prestation appréciable en argent sous la forme d'un gain manqué à la suite d'une violation du devoir de fidélité, l'entier du revenu litigieux doit alors faire l'objet d'une reprise dans le bénéfice de la société (arrêt TF 2C_377/2014 précité consid. 9.3 et les références). 6.2. En l'espèce, en ce qui concerne son activité effective, la société affirme dans son recours rédigé par son associé unique qu'« aucune ressource humaine n'a été engagée » et qu'« aucune prestation n'a été produite par rapport à son but, mais uniquement par la mise à disposition d'une

Tribunal cantonal TC Page 13 de 16 partie de sa structure ». Elle relève par ailleurs que « les recettes comptabilisées proviennent exclusivement de [son associé unique] et couvrent tout ou partie des charges figurant dans son compte d'exploitation ». A cet égard, il faut néanmoins constater que dans ses comptabilités établies pour 2017 et 2018, la société a comptabilisé comme produits la « vente de prestations de service » pour des montants respectifs de CHF 49'421.45 et de CHF 45'512.50. Ainsi, quoi qu'en dise son associé unique, il faut admettre sur la base de la comptabilité produite que la recourante a déployé une activité commerciale en 2017 et 2018. Le fait que les prestations en question aient été réalisées par son associé unique, dans un autre domaine d'activité que celui ressortant de son but statutaire, n'y change rien. Il en résulte que, pour 2017 et 2018, la recourante a eu une activité effective exercée dans les faits par son gérant, associé unique, dans un domaine d'activité non précisé, mais relevant des compétences de l'associé unique de la recourante. Compte tenu du fait que la même activité est exercée tant par la recourante, agissant par son gérant, associé unique, que par la raison individuelle de celui-ci, il ne fait pas de doute que l'associé unique de la recourante a exercé une activité concurrente à celle-ci durant les années 2017 et 2018 par le biais de la raison individuelle C._____. Ensuite, encore faut-il, pour que l'on puisse imputer le revenu de la raison individuelle à la recourante, que celle-ci ait été elle-même en mesure de réaliser ce gain, mais qu'elle y ait renoncé au profit de son associé gérant. L'activité de conseil de C._____ réalisée par B._____ durant les périodes fiscales 2017 et 2018 aurait effectivement pu être accomplie par ce dernier pour le compte de la recourante, en tant qu'associé gérant unique. On peut donc constater qu'il a réalisé des affaires dans le cadre de son activité au sein de C._____ qui par leur nature auraient pu revenir à A._____ Sàrl. Cette dernière était ainsi tenue d'exiger de la raison individuelle qu'elle lui restitue les gains réalisés. En y renonçant, elle a ainsi procédé en faveur de son associé unique à une distribution dissimulée de bénéfice, prenant la forme d'un manque à gagner (« Sondertatbestand »). Cela étant, la solution retenue par le Service cantonal des contributions consistant, d'une part, à imputer de façon globale la perte ou le bénéfice de C._____ au résultat de la recourante et, d'autre part, de procéder à la reprise de certaines charges et provisions de la raison individuelle en les intégrant dans le bénéfice de la recourante, ne peut pas être confirmée. En procédant de la sorte, ledit service n'a en

effet pas effectué une analyse de l'intégralité des charges figurant dans le compte de résultat de la raison individuelle pour les périodes fiscales 2017 et 2018. Pourtant, une telle analyse aurait été nécessaire vu les activités identiques des deux entités et le risque évident que les charges figurant dans leurs comptabilités respectives aient été inscrites à double. En conséquence, il appartiendra au Service cantonal des contributions d'examiner les charges de chaque entité et de retenir uniquement celles qui sont justifiées par l'usage commercial, conformément aux règles relatives au fardeau de la preuve, en donnant l'occasion à la recourante et à son associé unique, en tant que détenteur de la raison individuelle C. _____, de se déterminer. Dans un second temps, s'il s'avère que l'activité exercée par la raison individuelle a généré un revenu, après éventuelles corrections de la comptabilité, celui-ci pourra cas échéant être considéré comme un manque à gagner de la recourante, à réintégrer dans le bénéfice de celle-ci au titre de distribution dissimulée de dividende.

Tribunal cantonal TC Page 14 de 16 A titre d'exemple, pour l'année 2017, la charge relative aux véhicules figurant dans la comptabilité de C. _____ de CHF 8'380.95 ne paraît en l'état pas justifiée commercialement. En effet, il ressort de l'instruction menée par le Service cantonal des contributions que la recourante n'a pas été capable de justifier cette charge. Les leasings des deux véhicules sont au nom de la recourante et celle-ci ne démontre pas l'utilité des véhicules dans le cadre de l'activité de la raison individuelle. Il semble en conséquence que cette charge n'est pas justifiée par l'activité commerciale de la raison individuelle et ne serait pas à prendre en compte pour déterminer le revenu de la raison individuelle. Ce processus devra être effectué pour chaque charge de la raison individuelle C. _____. Il sied finalement de relever que C. _____ exerce son activité dans le canton de Vaud depuis le 31 juillet 2018, si bien que la taxation 2018 de la recourante devra être établie en coordination avec la position de l'autorité fiscale vaudoise, afin de tenir compte des interactions entre les taxations des deux entités. En conséquence, pour les deux périodes fiscales en cause, le recours sera admis sur la question de l'existence éventuelle d'une distribution dissimulée de bénéfice correspondant à un manque à gagner de la recourante, en lien avec l'activité concurrente exercée par son associé unique en tant que titulaire de la raison individuelle C. _____. 7. Sort du recours Sur le vu de ce qui précède, le recours sera partiellement admis sur la question de l'existence éventuelle d'une distribution dissimulée de bénéfice correspondant à un manque à gagner de la recourante. Partant, les décisions attaquées seront annulées et les causes renvoyées au Service cantonal des contributions pour qu'il procède à un nouveau calcul du bénéfice imposable de la recourante pour les périodes fiscales 2017 et 2018, dans le sens des considérants. Impôt cantonal (604 2021 117 et 604 2021 119) 8. Reprise du raisonnement appliqué pour l'impôt fédéral direct 8.1. 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 - c, 123 al. 1 et 126 al. 1 LIFD. 8.2. En présence de règles similaires, les considérants développés en droit fédéral quant à la reprise d'une provision, à la reprise d'une part privée sur les frais de véhicules et à la distribution dissimulée de bénéfice sous la forme d'un manque à gagner peuvent être transposés en droit cantonal.

Tribunal cantonal TC Page 15 de 16 9. Sort du recours Le recours sera partiellement admis sur la question de l'existence éventuelle d'une distribution dissimulée de bénéfice correspondant à un manque à gagner de la recourante. Partant, les décisions attaquées seront annulées et les causes renvoyées au Service cantonal des contributions pour qu'il procède à

un nouveau calcul du bénéfice imposable de la recourante pour les périodes fiscales 2017 et 2018, dans le sens des considérants. Frais 10. Conformément à l'art. 144 al. 1 LIFD et 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. Si elle n'est que partiellement déboutée, les frais sont réduits en proportion. 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 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, compte tenu, d'une part, de l'importance de la valeur litigieuse et du travail requis et, d'autre part, de l'admission partielle du recours, il se justifie de mettre à la charge de la recourante un émolument réduit, fixé à CHF 700.- et prélevé sur l'avance de frais effectuée. Le solde de l'avance de frais, soit CHF 300.- lui sera remboursé. (dispositif en page suivante)

Tribunal cantonal TC Page 16 de 16 la Cour arrête : Impôt fédéral direct (604 2021 116/118)

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