

VD_OMNI FI.2010.0044 vom 12. Januar 2011

VD Tribunal cantonal, 2011-01-12, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2010.0044

FR: VD_OMNI FI.2010.0044 du 12 janvier 2011

IT: VD_OMNI FI.2010.0044 del 12 gennaio 2011

Regeste

X. _____ /Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Le principe de périodicité exclut de comptabiliser lors d'un exercice ultérieur des écritures non portées dans les comptes d'exercices antérieurs. Dès lors, la comptabilisation d'une charge non justifiée par l'usage commercial, au profit des actionnaires et des proches de ceux-ci, ne peut pas être corrigée par la comptabilisation d'un revenu exceptionnel durant un exercice ultérieur. Une société est en effet liée par sa comptabilité qui bénéficie d'une autorité formelle.

Erwägungen

E. 1

Le litige a trait aussi bien à l'impôt cantonal et communal sur le revenu et la fortune qu'à l'impôt fédéral direct. Il porte sur les périodes 1999, 2000 et 2001. S'agissant de l'impôt cantonal et communal, la loi sur les impôts directs cantonaux, du 4 juillet 2000 (LI; RSV 642.11) a abrogé la loi homonyme, du 26 novembre 1956 (aLI), dès son entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001 (art. 278 et 279 LI). Celle-ci donc applicable aux deux premières périodes ici en cause, la LI étant applicable à la période 2001. S'agissant de l'impôt fédéral direct, la loi fédérale y relative, du 14 décembre 1990 (LIFD; RS 642.11) a abrogé l'arrêté du Conseil fédéral concernant la perception d'un impôt fédéral direct, du 9 décembre 1940 – AIFD (art. 201 LIFD), dès son entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1995. Elle est donc également applicable. Compte tenu du fait que les parties sont les mêmes et les problèmes à résoudre connexes, il se justifie de joindre les procédures et de statuer par un seul arrêt. A l'image de l'autorité intimée et comme la jurisprudence lui permet de le faire, le Tribunal tranchera les recours aussi bien pour ce qui concerne l'impôt cantonal et communal, d'une part, et l'impôt fédéral direct, d'autre part (ATF 131 II 553 consid. 4.2 p. 559; 130 II 509 consid. 8.3 p. 511).

E. 2

Le litige a trait en premier lieu aux reprises opérées dans les comptes de la recourante en relation avec la comptabilisation d'une part privée aux frais de véhicules. a) L'impôt sur le bénéfice frappe l'augmentation des fonds propres constatée durant la période fiscale. Le bénéfice net imposable comprend notamment tous les prélèvements opérés avant le calcul du solde du compte de pertes et profits, qui ne servent pas à couvrir des frais généraux autorisés par l'usage commercial, tels que des prestations et avantages accordés aux actionnaires, la distribution de bénéfice et l'octroi de libéralités à des tiers (art. 58 al. 1 let. b, 5^{ème} tiret, LIFD; art. 54 al. 1 let. b aLI; art. 94 al. 1 let. b LI). Cette dernière notion comprend notamment les prestations appréciables en argent faites par la société, sans contreprestation, à ses actionnaires, aux membres de l'administration ou à d'autres organes, ou encore à toute personne la ou les touchant de près et qu'elle n'aurait pas faites dans les

mêmes circonstances à des tiers; entrent également en considération à ce titre les prestations faites par une société non seulement à une personne physique mais aussi à une personne morale qui lui est proche; de telles prestations ne sont pas justifiées par l'usage commercial et doivent être ajoutées au rendement de la société, car elles ne présentent pas le caractère de frais généraux (v. ATF 131 II 593 consid. 5.1 p. 607; 119 Ib 116 consid. 2 p. 119; 115 Ib 111 consid. 5a p. 116/117 ; 113 Ib 23 consid. 2c p. 25, et les références citées; arrêt FI.1995.0017 du 23 juin 2000; v. en outre Peter Brülisauer/Flurin Poltera, in *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a*, 2ème éd., Bâle 2008, nos 83 et ss ad art. 58 LIFD, Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, *Handkommentar zum DBG N. 91-95 ad art. 58 LIFD*). Il importe en outre que le caractère insolite de cette prestation soit reconnaissable par les organes de la société (ATF 119 Ib 431 consid. 2b p. 435; ATF 2C_421/2009, du 11 janvier 2010, consid. 3.1, 2C_199/2009 du 14 septembre 2009 consid. 3.2, in RDAF 2009 II p. 560 et 2C_265/2009 du 1er septembre 2009 consid. 2.1, in *Revue fiscale* 64/2009 p. 915), ce qui implique une disproportion manifeste entre la prestation et la contre-prestation (Robert Danon, in *Commentaire romand, Impôt fédéral direct*, Bâle 2008, nos 105 et 106 ad art. 57-58 LIFD, p. 746). Aux articles 58 al. 1 let. a LIFD, 54 al. 1 let. a aLI, 94 al. 1 let. a LI, le législateur a consacré par ailleurs le principe de périodicité de l'impôt. Selon celui-ci, le bénéfice réellement obtenu durant l'exercice commercial doit être soumis à l'impôt. Cela suppose que le bénéfice ne soit pas réduit par des charges autres que celles effectivement afférentes à la période fiscale concernée (Brülisauer/Poltera, op. cit., ad art. 58 LIFD, n° 41; Danon, op. cit., n° 57; références citées). En outre, les comptes annuels de la société anonyme sont dressés conformément aux principes généralement admis dans le commerce; ils doivent être complets, clairs et faciles à consulter (art. 662a et 959 CO). Si ces principes ne sont pas respectés et que le compte de résultats ne reflète pas le bénéfice réel de la société anonyme, le résultat doit être corrigé en faveur comme au détriment du contribuable (Francis Cagianut, *Bedeutung der kaufmännischen Buchhaltung und Bilanz im Steuerrecht*, in: *Archives de droit fiscal* 37 p. 137 ss, not. 142). En l'absence de lacune matérielle ou d'irrégularité formelle propre à mettre en doute la force probante d'une comptabilité, celle-ci bénéficie, en principe, d'une présomption d'exactitude à l'égard du fisc (ATF 134 II 207 consid. 3.3 p. 211; 106 Ib 311 consid. 3c et d p. 315ss). Cette exigence de conformité aux règles comptables présuppose toutefois que la loi fiscale y renvoie expressément, comme c'est en principe le cas pour l'estimation du bénéfice comptable des personnes morales (ATF 134 II 207 consid. 3.3 p. 211/212, et les arrêts cités). Suivant l'art. 58 al. 1 let. b LIFD en effet, 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 (Danon, *ibid.*, n° 64). 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 (*ibid.*, n° 65). Cette connexité existe lorsque la dépense aurait été consentie par un gestionnaire ordinaire faisant preuve de la diligence objective requise par le droit commercial (ATF 2A.473/2005 du 16 février 2006, consid. 3.2). La dépense sans relation avec l'activité de l'entreprise ne sera dès lors pas déductible; il s'agira dans ce cas d'une prestation appréciable en argent (Pierre-Marie Glauser, *Apports et impôt sur le bénéfice*, Zurich 2005, p. 100). Selon le Tribunal fédéral, il y a prestation appréciable en argent - également qualifiée de distribution dissimulée de bénéfice - qui devra être réintégrée dans le bénéfice imposable de la société, lorsqu'une attribution est faite par la société, sans contre-prestation équivalente, à ses actionnaires ou à toute personne la ou les touchant de près et qui n'aurait pas été consentie à des tiers dans les mêmes circonstances

(ATF 131 II 593 consid. 5.1 p. 607). Selon un principe généralement admis en matière fiscale, 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 et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (ATF 2A.461/2001 du 21 février 2002 in *Revue fiscale* 57/2002, p. 816, consid. 2; RF 54 p. 118 consid. 9a p. 126; ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266 et les arrêts cités). b) Parmi les prélèvements opérés avant le calcul du solde du compte de pertes et profits et entrant en considération pour le calcul du rendement net imposable figurent les libéralités en faveur de tiers; par cette notion, il faut entendre toutes les libéralités spéciales faites aux actionnaires, aux membres de l'administration et aux organes de la direction, ainsi qu'à des tiers, si ces libéralités ont le caractère de distribution de bénéfice. Il y a répartition de bénéfice dissimulée en particulier lorsque la société grève indûment son compte de profits et pertes en octroyant à ses actionnaires des salaires excessifs ou en leur remboursant des frais injustifiés (v. Heinz Masshardt, *Kommentar zur direkten Bundessteuer*, Zurich 1985, p. 289 et ss., not. 291; v. aussi, Ernst Känzig, *Die direkte Bundessteuer*, Bâle 1992, 2^{ème} éd., tome II, ad art. 49 al. 1 lit. b AIFD, notes 73 à 75, 82 et 83; v. également, Jean-Marc Rivier, *La fiscalité de l'entreprise, Société anonyme*, Lausanne 1994, p. 265 et ss not. 269; nombreuses références citées). Ainsi, une société octroie une distribution dissimulée de bénéfice à son actionnaire lorsque celle-ci prend en charge ses dépenses privées (Danon, op. cit., n° 151, réf. citée). Plus généralement, on admettra une distribution dissimulée de bénéfices lorsqu'une personne morale s'appauvrit en accordant consciemment à ses membres, ou à des personnes proches, des avantages qu'elle n'aurait pas accordés à des tiers et qu'elle fait figurer cette dépense comme charge dans sa comptabilité (v. à cet égard, *Archives de droit fiscal* 65 p. 145, dépenses concernant des véhicules de luxe utilisés par les proches de l'actionnaire pour leurs besoins privés; 32, 477; 31, 117; v. parmi l'abondante jurisprudence en la matière, arrêts FI.2006.0015 du 15 juillet 2008; FI.2007.0063 du 10 décembre 2007; FI.2004.0038 du 18 avril 2006; FI.2001.0087 du 8 mars 2002 et FI 1995.0016 du 15 janvier 1996, publié in *RDAF* 1997 II 510; v. également RFJ 1995, 180 et les réf. citées). La comparaison avec les tiers est à cet égard déterminante; il y a prestation en argent lorsque et dans la mesure où pareilles prestations n'auraient pas été effectuées - ou dans une mesure sensiblement moindre - à un tiers ne détenant aucune participation dans la société (v. *Archives* 64 p. 644, cons. 2b et 3; ATF 119 Ib 116, cons. 2). Les dépenses fictives, comptabilisées comme telles, doivent donc être reprises aussi bien dans la société que chez l'actionnaire bénéficiaire, car celui-ci est présumé avoir perçu ces montants, à titre de dividende dissimulé (cf. arrêt FI.1994.0106 du 5 octobre 1995; v. aussi *Archives* 30, p. 101 et ss notamment 104). Il s'agit là d'une conséquence de la distinction, sur le plan fiscal comme sur le plan civil, entre la société et son actionnaire unique, qui conduit à une double imposition économique (cf. ATF 2A.248/1994, 2P.228/1994 du 4 avril 1995, publié in *RDAF* 1996, 172). c) Les frais de véhicules font partie des dépenses nécessaires pour la marche de l'entreprise; ils ne sont toutefois admis en déduction du résultat que s'ils sont justifiés par l'usage commercial, à l'exclusion de la couverture des besoins privés de l'actionnaire ou de proches de ce dernier (art. 58 al. 1 lit. b LIFD, a contrario; art. 54 al. 1 lit. b aLI, a contrario; art. 94 al. 1 let. b LI, a contrario; v. Rivier, op. cit., pp. 208-209). Lorsque tout ou partie des frais mis à la charge de l'entreprise concernent des frais privés de l'actionnaire, on considérera qu'il s'agit pour la société de distribuer à due concurrence du bénéfice de façon dissimulée à l'actionnaire qui, ainsi, reçoit une prestation appréciable en argent (v. Reto Heuberger, *Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechts*, thèse, Berne 2001, p. 143). Il appartient dans cette situation au

contribuable de prouver que tous les frais comptabilisés ont effectivement été assumés à titre professionnel. La mise à disposition d'un véhicule de l'entreprise à l'actionnaire ou à un proche de celui-ci implique en contrepartie la comptabilisation d'une part privée. L'absence de toute part privée relève même de la soustraction fiscale (cf. à titre d'exemple, arrêt FI.1996.0091 du 12 décembre 2002). En pareil cas, lorsque la reprise dans les comptes de l'entreprise d'une part privée sur les frais de véhicules de l'entreprise se justifie, il a été admis que l'autorité fiscale puisse se conformer à sa pratique en reprenant un montant correspondant selon la norme TVA à 12% du prix d'achat des véhicules (arrêt FI.2006.0068 du 29 mai 2009). d) En l'occurrence, la recourante possédait, durant les années concernées par la présente procédure, deux véhicules: une Mercedes Benz ML 320, au prix d'achat de 78'158 fr., et une Porsche 911 Carrera, de 135'646 fr. Il est admis que ces deux véhicules ont été mis à la disposition de A.Y. _____, senior et junior, et de B.Y. _____, épouse du premier et mère du second. Or, les intéressés ont utilisé ces véhicules non seulement à titre professionnel mais également à titre purement privé. Il est du reste admis qu'aucune part privée n'a été comptabilisée dans les livres de la recourante durant les années 1999 à 2001, ce que celle-ci a reconnu dans sa réplique. En conséquence, il importe de corriger les comptes de la recourante qui a enregistré une charge non justifiée par l'usage commercial au profit de ses actionnaires et des proches de ceux-ci, faisant ainsi à ces derniers une prestation appréciable en argent. Bien qu'elle fût liée par sa comptabilité, dès lors qu'elle bénéficie d'une autorité formelle (v. sur ce point, Danon, op. cit., n° 51; Glauser, op. cit., p. 76), la recourante a tenté de comptabiliser a posteriori, au titre de produit exceptionnel réalisé en 2003, une part privée rétroactive pour les années 1999 à 2001. Or, le principe de périodicité exclut de comptabiliser lors d'un exercice ultérieur des écritures non portées dans les comptes d'exercices antérieurs. Cela conduit à la confirmation des reprises opérées dans les comptes de la recourante.

E. 3

La recourante critique en second lieu la détermination par l'autorité intimée du capital imposable durant l'année 1999. Elle soutient à cet égard que la décision attaquée est entachée sur ce point d'une erreur matérielle, en ce sens que le résultat du compte de pertes et profits reporté au 31 décembre 1999 devrait être, selon elle, de 241'179 fr., au lieu de 259'883 fr. Ainsi, elle estime que son capital devrait être imposable à hauteur de 441'179 fr., au lieu de 459'883 francs. a) L'impôt sur le capital a pour objet le capital propre (art. 57 al. 1 aLI). Le capital propre imposable des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives comprend le capital-actions ou le capital social libéré, les réserves ouvertes et les réserves latentes constituées au moyen de bénéfices imposés (art. 57a al. 1, 1^{ère} phrase, aLI). Comme pour l'impôt sur le bénéfice net, l'impôt sur le capital propre est fixé et prélevé pour chaque période fiscale, laquelle correspond à l'exercice commercial (cf. art. 73 al. 1 et 2 aLI). b) Sur ce volet également les explications de l'autorité intimée emportent la conviction. A teneur des comptes qu'elle a déposés – et qui la lie – le résultat du compte de pertes et profits au 31 décembre 1998, reporté, se monte à 195'979 fr., montant auquel il convient de retrancher la réserve légale inscrite au passif du bilan 1998, 50'000 fr., et d'ajouter le bénéfice déclaré pour l'année 1999, soit 75'691 fr. Ainsi, le report du compte de pertes et profits reporté au 31 décembre 1999 devrait atteindre fr. 221'670 fr. La recourante perd cependant de vue qu'elle n'a pas contesté la reprise opérée dans ses comptes 1999 de 38'213 fr.. Or, cette correction résulte de la différence inexpliquée entre le report du compte de pertes et profits et le résultat inscrit au bilan 1999, soit 259'883 fr. L'autorité intimée, sans que cela ne soit contesté, a considéré que cette différence devait être assimilée à une

augmentation des fonds propres de la recourante. Il résulte par conséquent de ce calcul que le capital imposable est bien de 459'883 fr. (soit 259'883 fr. + 100'000 fr. capital-actions + 100'000 fr. réserve légale).

E. 4

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. Vu l'issue de la procédure, la recourante supportera un émolument judiciaire (art. 49 et 91 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative – LPA-VD; RSV 173.36). En outre, l'allocation de dépens ne saurait entrer en ligne de compte (art. 55 al. 1, a contrario, 56 al. 3 et 91 LPA-VD).

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