

VD_OMNI FI.2011.0063 vom 24. Oktober 2013

VD Tribunal cantonal, 2013-10-24, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2011.0063

FR: VD_OMNI FI.2011.0063 du 24 octobre 2013

IT: VD_OMNI FI.2011.0063 del 24 ottobre 2013

Regeste

X. _____ SA, Y. _____ SA/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Lorsqu'une reprise n'est pas la conséquence d'une soustraction intentionnelle, la provision pour impôts à payer peut être ajustée. Recours admis sur ce point (consid. 8). Recours au TF rejeté par arrêt du 24 octobre 2013 (2C_394/2013 et 2C_395/2013).

Erwägungen

E. 1

L'autorité peut, d'office ou sur requête, joindre en une même procédure des affaires qui se rapportent à une situation de fait identique ou à une cause juridique commune (art. 24 al. 1 de la loi du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative – LPA-VD, RSV 173.36; ATF 129 V 237 consid. 1 p. 240; 128 V 124 consid. 1 p. 126, 192 consid. 1 p. 194). Les deux recours concernent deux sociétés différentes, mais liées; les éléments contestés sont identiques et connexes; cela justifie de joindre les causes FI.2011.0063 et FI.2011.0064, et de statuer par un seul arrêt.

E. 2

Le litige porte sur l'impôt cantonal et communal, ainsi que sur l'impôt fédéral direct, pour les périodes 2001 et suivantes. La matière est régie par la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), et la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RSV 642.11). Lorsque, comme en l'espèce, les questions juridiques à trancher sont réglées de la même façon en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé et peuvent, partant, être traitées avec un raisonnement identique, tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal et communal, une seule décision est rendue, sans que le dispositif de l'arrêt ne distingue entre les deux catégories d'impôt (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262/263). a) En tant qu'il protège le droit de l'accusé de ne pas s'incriminer lui-même (selon l'adage «nemo tenetur se ipsum accusare vel procedere»), l'art. 6 CEDH s'applique à la procédure fiscale de caractère pénal. En revanche, le contentieux qui se rapporte à la taxation fiscale n'entre pas dans le champ d'application de cette disposition; partant, la maxime précitée ne vaut pas dans ce domaine (arrêts de la Cour européenne des droits de l'homme Ferrazzini c. Italie du 12 juillet 2001, Recueil 2001-VII p. 327, par. 29, et J.B. c. Suisse du 3 mai 2001, Recueil 2001-III p. 455 ; ATF 138 IV 47 consid. 2.6.1 p. 51; 132 I 140 consid. 2.1 p. 145/146; 121 II 257 consid. 4b p. 264, et les références citées). Afin d'éviter que les renseignements obtenus dans la procédure de taxation – à laquelle le contribuable a le devoir de collaborer – ne soient utilisés pour les besoins de la procédure pénale dans laquelle l'accusé a le droit de se taire, le Tribunal statue en deux étapes: il rend un arrêt partiel sur la taxation, avant de se

prononcer, par un arrêt séparé, sur les amendes; est réservé le cas où le contribuable renonce expressément à la protection que l'art. 6 CEDH lui confère (arrêts FI.2003.022 du 14 juin 2007; FI.2005.0206 du 12 juin 2006; FI.2004.0038 du 18 avril 2006, consid. 1a). b) Invitées à se déterminer sur ce point, les recourantes ont opté pour la procédure séparée. Subséquemment, le présent arrêt portera uniquement sur la taxation. Suivant le sort du recours, une nouvelle procédure sera ouverte, pour ce qui concerne les amendes.

E. 3

L'ACI a repris divers éléments dans le bénéfice et le capital des recourantes. a) L'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net (art. 57 LIFD). Il se détermine en premier lieu par le compte de pertes et profits (ATF 136 II 88 consid. 3.1 p. 92). Aux termes de l'art. 58 al. 1 LIFD, le bénéfice imposable net comprend le solde du compte de résultats, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent (let. a); 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); les produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de résultats, y compris les bénéfices en capital, les bénéfices de réévaluation et de liquidation, sous réserve de l'art. 64 (let. c). L'art. 24 al. 1 LHID, ainsi que les art. 93 et 94 al. 1 et 2 LI, ont une teneur identique. Au regard de l'art. 58 al. 1 let. b LIFD, lu a contrario, les amortissements et provisions justifiés par l'usage commercial peuvent être déduits fiscalement (ATF 137 II 353 consid. 6.1 p. 359). L'objet de l'impôt correspond à l'accroissement de la fortune de l'entreprise durant l'exercice fiscal; il frappe la différence de fonds propres entre le début et la fin de la période déterminante (ATF 136 II 88 consid. 3.1 p. 92; arrêt FI.2010.0034 du 27 janvier 2011, consid. 3a). Les comptes établis conformément aux règles du droit comptable lient les autorités de taxation à moins que le droit fiscal ne prévoie de règles correctrices particulières – soit notamment celles prévues par l'art. 58 al. 1 let. b et c LIFD (ATF 137 II 353 consid. 6 p. 359/360; 136 II 88 consid. 3.1 p. 92; 135 II 86 consid. 3.1 p. 88; Peter Brülisauer/Flurin Poltera, *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a*, 2^{ème} éd., 2008, Bâle, n° 7ss et 256ss ad art. 58 LIFD; Pierre-Marie Glauser, *IFRS et droit fiscal*, Archives 74 p. 529ss). Cette règle s'impose également aux cantons selon l'art. 24 LHID (Stephan Kuhn/Peter Brülisauer, *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/1*, 2^{ème} éd., Bâle, 2002, n° 9ss ad art. 24 LHID). b) Le droit suisse en matière de comptabilité commerciale impose à toute personne qui doit tenir une comptabilité de présenter un inventaire, un bilan et un compte de résultats à la fin de chaque exercice en respectant les principes généralement admis dans le commerce (cf. art. 958ss CO). Le compte de profits et pertes fait ressortir le bénéfice ou le déficit de l'exercice (art. 663 al. 4 CO). Les comptes annuels, dont fait partie le compte de profits et pertes, sont dressés conformément aux principes régissant l'établissement régulier des comptes de manière à donner un aperçu aussi sûr que possible du patrimoine et des résultats de la société (art. 662 al. 1 et 2 CO). Eu égard au caractère sommaire de ces règles, l'autorité fiscale peut s'inspirer des normes IFRS («International Financial Reporting Standards»), en tant que celles-ci expriment des règles généralement admises dans le commerce (ATF 136 II 88 consid. 3.2 à 3.4 p. 92-94). Ainsi consacré, le principe dit de déterminance («Massgeblichkeitsprinzip»), a pour conséquence que le droit fiscal incorpore les règles comptables et les principes d'établissement des états financiers qu'il reprend; ces règles et principes déterminent la base de calcul de l'impôt; il suit de là, notamment, qu'une écriture exigée par le droit comptable doit être retenue sur le plan fiscal (Pierre-Marie Glauser, *op. cit.*, p. 534; du même auteur, *Apports et impôt sur le bénéfice*, Genève, Zurich et Bâle, 2005, p. 69ss; Stephan Kuhn/Peter Brülisauer, *op. cit.*, n°35 ad art. 24 LHID). L'autorité de

taxation peut prendre en compte un produit non enregistré (alors qu'il aurait dû l'être) pour corriger le bilan dans le sens d'une augmentation du bénéfice imposable de la société (Pierre-Marie Glauser, IFRS, op. cit., p. 535, Apports, op. cit., p. 72, et les références citées). Il appartient à la société contribuable d'établir l'existence d'une charge justifiée par l'usage commercial (ATF 119 Ib 431 consid. 2c p. 435). Les règles matérielles comptables consacrent également le principe de la périodicité, qui veut que la totalité du bénéfice et des frais tombant dans une période donnée lui soient attribués temporellement. Le principe selon lequel les frais fonctionnellement rattachés à un exercice doivent être imputés au bénéfice de cet exercice, est lié au principe de réalisation (ATF 137 II 353 consid. 6.4.4 p. 364, et les références citées). c) La notion de bénéfice net imposable 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 (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; cf., en dernier lieu, arrêt FI.2011.0051 du 16 mars 2012, consid. 6a). 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). d) Selon l'art. 63 al. 1 LIFD, des provisions peuvent être constituées à la charge du compte de résultat pour les engagements de l'exercice dont le montant est encore indéterminé (let. a), les risques de pertes sur des actifs circulants, notamment sur les marchandises et les débiteurs (let. b), les autres risques de pertes imminentes durant l'exercice (let. c) et les futurs mandats de recherches et de développement confiés à des tiers (let. d). Les provisions qui ne se justifient plus sont ajoutées au bénéfice imposable (art. 63 al. 2 LIFD). L'art. 100 LI a une teneur identique. Pour être admise, la provision doit être justifiée par l'usage commercial et, conformément au principe de périodicité, porter sur des faits dont l'origine se déroule durant la période de calcul (cf. ATF 137 II 353 consid. 6.1 p. 359; ATF 2C_392/2009 du 23 août 2010 in: Revue fiscale 2010 p. 965 ss, consid. 2.1; arrêt FI.2004.0038 du 18 avril 2006, consid. 5e/aa, et les références citées). Est justifiée par l'usage commercial toute provision portée au passif du bilan qui exprime le fait que le résultat de l'exercice ne peut pas être tenu pour définitif; cette correction prévient le risque que le résultat ne soit pas conforme à la réalité et qu'une perte apparaisse ultérieurement, qui existait déjà au moment du bouclage des comptes. Encore faut-il que ce risque de perte soit réel et concret (ATF 2C_329/2009 du 23 août 2010 in: Archives 79 p. 704ss, consid. 2, et les références citées). Les provisions sont par nature passagères et doivent être dissoutes, soit au moment de la survenance de l'événement en couverture de la charge ou de la perte pour lesquelles elles ont été constituées, soit au moment de la disparition de la cause de leur existence. L'autorité fiscale peut en exiger la dissolution, lorsqu'elle peut constater que l'événement attendu est survenu ou a disparu, nonobstant l'absence d'écriture comptable. Une société ne peut se soustraire à l'imposition d'une provision devenue sans objet, en alléguant que celle-ci n'était plus justifiée par

l'usage commercial depuis plusieurs périodes fiscales déjà et qu'elle aurait dû être imposée auparavant. Les provisions destinées à assurer la bonne marche d'une entreprise ne sont pas admises fiscalement pas plus que ne le sont, en principe, les provisions pour dépenses futures, quand bien même celles-ci peuvent être justifiées du point de vue commercial. A l'instar des réserves, elles doivent être soumises à l'impôt au moment de leur constitution. Au moment où l'entreprise procède à leur dissolution comptable par le compte de résultat, le bénéfice dégagé sera déduit du résultat imposable (ATF 2C_329/2010, précité, consid. 2.4, et les références citées). Dans la mesure où la constitution d'une provision constitue une charge, soit un élément qui réduit le résultat imposable, il incombe au contribuable d'établir les faits propres à justifier celle-ci (arrêt FI.2006.0009 du 28 novembre 2006, consid. 3b). e) Aux termes de l'art. 29 al. 1 LHID, l'impôt sur le capital a pour objet le capital propre. On entend par là, pour les sociétés de capitaux et les sociétés coopératives, le capital-actions ou le capital social libéré, les réserves ouvertes et les réserves latentes constituées au moyen des bénéfices imposés (art. 29 al. 2 let. a LHID). Les art. 112 et 113 LI ont une teneur identique.

E. 4

a) Le compte des profits et des pertes de X._____ mentionne, au titre des charges, les achats effectués pour les véhicules de l'entreprise. Parmi les rubriques y relatives, l'une est intitulée «Pneumatiques» (n°3005). Certains achats ne sont pas documentés par des quittances dans les comptes. Cela concerne un montant total de 101'670 fr. pour 2001, 120'000 fr. pour 2002, 105'448 fr. pour 2003, 75'800 fr. pour 2004 et 136'717 fr. pour 2005, dont l'autorité de taxation a ordonné la reprise. Dans la procédure ouverte devant l'ACI, puis dans le cadre du recours, la recourante a expliqué que ces montants correspondent à des lots de pneumatiques acquis lors de ventes aux enchères. Des quittances étaient difficiles à obtenir; certaines autres ont été perdues ou détruites, notamment lors du vol d'un coffre-fort en 2003. Lors de l'audience, la recourante a tout de même admis que les Offices des poursuites délivraient des quittances, moyennant une attente d'environ deux heures à l'issue de l'adjudication. La recourante a produit une liste, établie le 18 juin 2007, de 121 véhicules et une estimation du nombre de pneus usés par année pour chacun de ses véhicules, ainsi que le prix approximatif de remplacement d'un pneu, pour un montant total de 294'980 fr. Dans le dossier, se trouve un décompte des primes établi par la société d'assurance Z._____ pour les années 2002 (à partir du mois de juin 2002) à 2005, dont il ressort que X._____ disposait d'une flotte de véhicule variant entre 50 et 60 véhicules, Y._____ de 35 à 40 véhicules, sans compter 5 véhicules pour les employés de ces sociétés. Cette estimation tient compte du fait que certains des véhicules des recourantes ont été utilisés une partie de l'année seulement. b) L'achat des pneumatiques sans quittance frappe par sa régularité, de trois à huit fois l'an, ainsi que par son importance: ce poste représente 40% des charges total de la rubrique n°3005 en 2001, 72% en 2002, 53% en 2003, 38% en 2004, 65% en 2005. L'autorité de taxation pouvait considérer cette situation comme anormale, faute de justificatifs, et considérer ces charges comme des écritures de bouclage. De même, on ne peut qu'être frappé par la quantité de pneumatiques achetés par X._____, sans rapport avec l'effectif de ses véhicules. A ce propos, la recourante expose que l'achat de pneumatiques sans justificatifs constituerait la règle lors de ventes aux enchères organisées par les offices de poursuite, tout en admettant qu'il est possible d'en obtenir la délivrance après une attente d'environ deux heures. Dans cette mesure, on ne voit pas ce qui empêcherait la recourante de produire, à titre de justificatifs, une attestation d'achat établie par un office de poursuite. Il s'agit là d'une obligation qui s'impose à elle,

du point de vue comptable et fiscal, indépendamment de toute pratique administrative. Il n'est pas nécessaire d'entendre sur ce point des préposés des offices de poursuite, comme le propose la recourante dans sa duplique. Car de deux choses l'une: ou de telles attestations, sous une forme ou une autre, sont impossibles à obtenir de l'office des poursuites, et la recourante ne pouvait acquérir des pneumatiques par le moyen des ventes aux enchères, ou elles pouvaient être données, auquel cas les justificatifs auraient dû être conservés dans les comptes de la recourante. Il n'est en tout cas pas possible d'admettre, comme le suggère la recourante, que l'obligation de prouver, pièces à l'appui, la réalité des achats de pneumatiques, s'effacerait lorsque ce matériel est acquis dans une vente aux enchères. S'agissant de la flotte de véhicules, la recourante persiste à dire qu'elle disposait de 115 véhicules, ce qui correspond au total de l'effectif des deux sociétés recourantes, et non de X. _____ seule. En effet, Y. _____ dispose également d'un parc automobile important (environ 35 à 40 véhicules en moyenne selon le décompte de primes de l'assurance); or, il est frappant de constater que la comptabilité de Y. _____ ne contient aucune acquisition sans justificatif et que les montants totaux de ces acquisitions s'est élevé, en 2003, à 48'676,60 fr., en 2004, à 54'698,20 fr. et en 2005, à 51'238,10 francs. Ces valeurs sont largement inférieures à celles qui figurent dans la comptabilité de X. _____. Quant au vol du coffre-fort, survenu en 2003, il ne change rien au fait que, même après cette date, les achats de pneus comptabilisés sans pièces justificatives ont continué dans une proportion similaire. c) Le grief doit être écarté et maintenue la reprise (n°1.01 de X. _____) relative aux pneumatiques.

E. 5

a) Il ressort des comptes de X. _____ pour 2004 (rubrique n°1120, intitulée «Parc de véhicules») que cette société a acquis, le 23 février 2004, un véhicule de marque Audi A3, pour le prix de 42'323,40 fr. Ce véhicule a été mis à la disposition de M. N. _____, épouse de E. F. _____, qui n'était pas à l'époque employée de X. _____. Celle-ci a pris à sa charge tous les frais d'utilisation de ce véhicule, y compris l'amortissement, pour un montant de 16'929 fr. en 2004 et de 10'158 fr. en 2005 (montant qui ressortent d'une estimation de l'ACI et correspondant à 40% du prix d'achat du véhicule). Le permis de circulation a été annulé le 14 octobre 2005. Ce jour-là, Y. _____ a acquis un autre véhicule, pour le prix de 54'038,75 fr., qui a été immatriculé au nom de M. N. _____, employée de Y. _____. Celle-ci a pris à sa charge les frais d'utilisation, y compris l'amortissement, à concurrence d'un montant de 21'616 fr. en 2005 (soit 40% du prix d'achat selon une estimation de l'ACI). S'agissant de X. _____, l'ACI a estimé que le véhicule en question n'avait pas servi à l'entreprise; la prise en charge des frais devait être considérée comme une faveur accordée à un proche de l'actionnaire, et le véhicule comme un actif de placement qui produit un rendement. S'agissant de Y. _____, il convenait de reprendre une part privée. Pour le calcul du rendement à reprendre dans les comptes de X. _____, l'ACI a retenu un coût financier de 2% du montant de l'investissement, un amortissement de 10% et une marge de 3%, soit 15% au total. Elle a fixé la reprise à 4'300 fr. pour 2004 et 5'200 fr. pour 2005, dans le chef de X. _____, à 1'255 fr. pour 2005 et 6'026 fr. pour 2006, dans le chef de Y. _____. b) Les recourantes font valoir que M. N. _____ est employée de X. _____ depuis 2000, par un contrat oral; il a été convenu que sa rémunération soit prise en charge par Y. _____, et ses frais de véhicule par X. _____. Il n'y aurait dès lors pas lieu d'opérer une reprise dans leurs comptes. Ces allégations sont contredites par les pièces du dossier, qui montrent que M. N. _____ est l'employée de Y. _____, et non de X. _____. On ne voit pas à quoi peut correspondre

la pratique consistant à faire prendre en charge le salaire d'un employé par une société, et les frais de véhicules par l'autre, ce qui, au demeurant, remettrait en cause l'exactitude des comptes des deux sociétés. Si la situation avait été celle décrite par les recourantes, le salaire de M. N. _____ aurait été mis à la charge des deux sociétés, en proportion, ainsi que les frais de véhicule. Or, tel n'a pas été le cas. c) Les recourantes contestent en outre le coût financier de 2%, le rendement devant être fixé à 1%. Sur ce point également, les recourantes ne font qu'opposer leur avis à celui de l'ACI, qui repose sur une base de calcul détaillée, que les recourantes ne remettent pas en discussion. d) Le grief doit être écarté et maintenue les reprises (n°1.02 de X. _____ et 1.05 de Y. _____), relative aux frais de véhicule de M. N. _____.

E. 6

a) Au bilan de Y. _____ au 31 décembre 2005 figure une provision «pour accidents non liquidés» (rubrique n°2501) pour un montant de 534'000 fr. Au bilan de X. _____ pour 2005 figure une même provision, pour un montant de 390'000 fr. Les recourantes ont fait valoir à ce propos que la totalité du parc de véhicules est assuré uniquement pour la responsabilité civile, les recourantes assumant entièrement le risque financier sur leurs propres véhicules, sans prestation d'assurance. La provision serait ainsi justifiée dans son principe. Quant à la quotité, elle aurait été calculée en fonction des accidents survenus, et de leurs conséquences financière possibles. Dans la procédure devant l'ACI, X. _____ a produit une liste des accidents en suspens, intitulée «Réserves fautes graves 2007». Ce document se réfère à quatorze accidents survenus à des périodes non datées ou remontant à 1994, 2004, 2005 ou 2006, sans indication exacte des faits, des procédures éventuellement en cours, du mode de calcul du dommage redouté. A l'appui du recours, X. _____ a produit en outre un lot de photographies, se rapportant à des accidents survenus en 2004 et 2006. X. _____ se réfère enfin à un jugement rendu le 3 juin 2010 par le Tribunal correctionnel de Lausanne, par lequel elle a été reconnue coupable de lésions corporelles graves par négligence au détriment de O. P. _____, l'un de ses anciens employés, à raison d'un accident survenu le 23 avril 2007. Ce jugement est entré en force. Le 3 mars 2012, O. P. _____ a formé devant la Chambre patrimoniale cantonale une demande en paiement pour un montant total de 1'543'726 fr., plus intérêts. La plupart des accidents pour lesquels les provisions litigieuses ont été constituées n'est confirmée par aucune preuve du caractère effectif du risque encouru par les recourantes de devoir payer les montants provisionnés. Parmi les deux sinistres, dont les faits sont relatés (traces d'huiles sur les murs, pollution par perte de 150 litres d'huile) et qui portent sur une date correspondant aux périodes qui font l'objet des rappels litigieux, X. _____ n'a pas apporté la preuve du risque auquel elle s'expose. Plus précisément en lien avec une pollution survenue, la recourante ne transmet aucune correspondance échangée sur ce point avec le service cantonal en charge de la protection des eaux. Quant à l'accident de 2*****, évoqué en audience, il ressort du dossier qu'il a eu lieu en 1990. X. _____ n'a pas démontré qu'elle s'exposait au risque de devoir verser des dommages-intérêts à ce titre. S'agissant de Y. _____, cinq des sept cas mentionnés dans sa liste "Réserve fautes graves 2007" remontent à avant 2000. Quant à l'accident survenu à O. P. _____, il est postérieur aux périodes litigieuses. Pour le surplus, les frais allégués pour le remplacement d'une balayeuse incendiée en juin 2004 auraient été engagés en 2011. On ne voit pas comment, au regard de l'art. 63 al. 1 let. c LIFD et des principes y relatifs (cf. consid. 3d ci-dessus), une provision aurait pu être admise pour les exercices 2005 et 2006. c) Le grief doit être écarté et maintenue les reprises (n°1.05 de X. _____ et 1.06 de Y. _____), dans le bénéfice

et le capital, relative aux provisions litigieuses.

E. 7

a) Au bilan de Y. _____ au 31 décembre 2005 figure, parmi les passifs, une rubrique (n°2102) intitulée «Prêt», pour un montant de 206'900 fr. La recourante a expliqué, lors de la procédure devant l'ACI, que ce montant correspondait à un prêt consenti par un tiers à Q. R. _____, père de E. F. _____. Au décès d'Q. R. _____, survenu en 1992, aucun document n'avait pu être trouvé permettant d'identifier le prêteur et la cause du prêt. La créance avait été maintenue au bilan, par prudence. L'ACI a considéré que ce procédé n'avait aucune justification commerciale, dès lors que le montant de la dette n'était pas déterminé, de même que l'identité de l'emprunteur. Au surplus, elle a considéré que, compte tenu du fait que la prescription était désormais acquise, il ne se justifiait plus d'en tenir compte dans la comptabilité commerciale de la recourante. Ce faisant, elle a imposé à titre de bénéfice la dissolution de cette dette s'agissant de la période fiscale 2005. Elle a par ailleurs refusé de comptabiliser cette dette en tant que passif réduisant le capital imposable pour les périodes fiscales 2005 et 2006. La recourante critique cette appréciation. Elle fait valoir que cette créance a été admise pour les périodes antérieures et que la prescription ne pourrait être invoquée que par le débiteur. b) La recourante n'a produit aucune pièce propre à prouver l'existence du prêt litigieux et de déterminer les personnes qui se seraient engagées à le rembourser. L'administrateur de la société, interrogé à ce sujet, s'est limité à préciser que le prêt avait été semble-t-il accordé à son père (passif qui aurait été repris lors de la fondation de la société en 1988) par un des membres de sa famille au bénéfice d'une reconnaissance de dette, mais dont l'identité est inconnue de l'administrateur. Ce dernier ignore d'ailleurs le montant qui pourrait cas échéant lui être réclamé, admettant toutefois que le montant du prêt figurant au bilan ne correspondrait pas au montant qui pourrait être effectivement réclamé. C'est dès lors à bon droit que l'autorité intimée a refusé de tenir compte de ce passif, dont l'existence, ni même le caractère commercial, n'ont été prouvés par la société, alors qu'elle en supportait la preuve. En outre, quand bien même un prêt aurait été effectivement consenti au père d'un des administrateurs de la société, rien n'indique qu'il doive être remboursé par la société elle-même, cette dernière n'ayant remis aucun document qui attesterait de la reprise de ce passif lors de sa constitution en 1988. L'existence de la créance n'étant pas prouvée, l'ACI a correctement retenu que le prêt litigieux ne pouvait figurer au passif du bilan et a en conséquence repris le montant qu'il représente tant au niveau de la détermination du capital imposable (pour les années fiscales 2005 et 2006) que du bénéfice imposable pour la période fiscale 2005 de Y. _____, sans qu'il soit nécessaire d'examiner par surcroît les autres moyens soulevés par la recourante dans ce contexte. Le grief doit être écarté et maintenue la reprise (n°1.02 de Y. _____), dans le bénéfice et le capital.

E. 8

a) Les impôts fédéraux, cantonaux et communaux (à l'exclusion des amendes fiscales) constituent des charges justifiées par l'usage commercial (art. 59 al. 1 let. a LIFD; 25 al. 1 let. a LHID; 95 al. 1 let. a LI). Il est admis que la personne morale contribuable puisse constituer une provision pour des impôts à payer (cf. art. 63 al. 1 let. a LIFD; 100 al. 1 let. a LI). Cela implique toutefois que les impôts dûs pour la période considérée, mais dont le montant n'est pas encore déterminé, fassent l'objet d'une telle provision pour la période considérée, conformément au principe de périodicité (Felix Rchner/Walter Frei/Stefan Kaufmann/Hans Ulrich Meuter, Handkommentar zum DBG, 2 ème éd., Zurich, 2009, n°6 à

8 ad art. 59 LIFD). Cette provision doit apparaître dans les comptes de la société (Peter Brülisauer/Andreas Helbing, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2a, 2 ème éd., 2008, Bâle, n° 9 ad art. 59 LIFD). Lorsque l'autorité de taxation redresse le bénéfice imposable d'une société, le montant de la provision pour impôts figurant au bilan peut être inférieur à cela de l'impôt effectivement dû pour cette période. Il s'est posé dans ce contexte la question de savoir si, dans un tel cas, il se justifie de procéder postérieurement à une adaptation de la provision en faveur du contribuable, avec la conséquence que le bénéfice imposable déterminant pour le calcul de l'impôt en sera réduit d'autant. La doctrine admet qu'aussi longtemps que dure la procédure de taxation, une reprise d'impôts justifie en principe une correction correspondante de la prévision pour impôts dans le bilan fiscal (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., n°8 ad art. 59 LIFD ; Brülisauer/Helbing, op. cit., n°9 ad art 59 LIFD). Un tel ajustement est toutefois exclu lorsque la reprise d'impôts est la conséquence d'une soustraction fiscale intentionnelle, car la reprise n'est pas imprévisible (ATF 2C_651/2012 du 28 septembre 2012, consid. 4). b) Dans sa réclamation du 27 mars 2009, Y. _____ a demandé à ce que les reprises ordonnées tiennent compte de la charge fiscale, à raison de 24%. L'ACI a rejeté cette requête, au motif qu'une modification du bilan ne serait pas admissible après le dépôt de la déclaration d'impôt. Comme tel, cet argument n'est pas décisif, au regard des principes qui viennent d'être rappelés. Les reprises mises à la charge de Y. _____ (n°1.02, 1.05 et 1.06) ne constituant pas des soustractions fiscales, elles auraient dû pouvoir faire l'objet d'une provision sur impôt. Le recours doit être admis sur ce point.

E. 9

Le recours de Y. _____ doit ainsi être partiellement admis au sens du considérant 8 et la décision attaquée annulée. Le dossier est renvoyé à l'autorité intimée pour nouvelle décision s'agissant de Y. _____. Un émolument réduit de 2'000 fr. est mis à la charge des recourantes, solidairement entre elles (art. 49 LPA-VD). Des dépens, également réduits, sont alloués à Y. _____ qui obtient partiellement gain de cause (art. 55 LPA-VD). Il n'est pas alloué de dépens pour le surplus.

E. 10

Les recourantes ayant opté pour la procédure séparée, le dossier concernant X. _____ est transmis à une nouvelle section de la Chambre fiscale de la Cour de droit administratif et public, pour examen de la question des amendes prononcées à l'encontre de cette société.

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