

# **VD\_OMNI FI.2014.0058 vom 13. April 2015**

VD Tribunal cantonal, 2015-04-13, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2014.0058](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2014.0058)

FR: VD\_OMNI FI.2014.0058 du 13 avril 2015

IT: VD\_OMNI FI.2014.0058 del 13 aprile 2015

## **Regeste**

A. X. \_\_\_\_\_, Y. \_\_\_\_\_ Sàrl/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Reprises opérées au bénéfice d'une société exploitant un cabinet gynécologique et dans le revenu de ses porteurs de parts. La société loue des locaux commerciaux dans lesquels se trouvent le cabinet; dès lors, la comptabilisation en sus d'un loyer de 30'000 fr. en contrepartie de la mise à disposition de locaux par les porteurs de parts dans leur villa ne saurait excéder 6'000 fr. par an; confirmation de la reprise de la différence. La société met à la disposition de chacun des porteurs de part un véhicule pouvant être utilisé par ceux-ci, aussi bien dans le cadre de leur activité dans la société qu'à des fins privées: confirmation de la reprise de la part privée, qui s'avère insuffisante. Confirmation de la reprise d'une provision figurant dans les passifs transitoires de la société et ayant trait au versement de primes en faveur de l'un des porteurs de part pour compenser la faiblesse de sa rémunération lorsqu'il exploitait encore le cabinet en raison individuelle; non seulement la société n'a pas de politique en matière de primes, mais elle et n'a finalement jamais versé la rémunération provisionnée, ni même crédité sa contre-valeur au compte-courant du bénéficiaire.

## **Erwägungen**

### **E. 1**

A teneur de l'art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), le contribuable peut s'opposer à la décision sur réclamation de l'autorité de taxation en s'adressant, dans les 30 jours à compter de la notification de la décision attaquée, à une commission de recours indépendante des autorités fiscales. Aux termes de l'art. 199 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RSV 642.11), le recours au Tribunal cantonal s'exerce conformément à la loi sur la procédure administrative. Les deux recours ayant été interjetés dans la forme prescrite (art. 140 al. 2 LIFD et 79 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [ LPA-VD; RSV 173.36 ] ) et le délai de trente jours (art. 140 al. 1 LIFD et 77 LPA-VD), il y a lieu d'entrer en matière.

### **E. 2**

Le litige a trait en l'espèce aux reprises opérées par l'autorité intimée aussi bien dans les comptes de Y. \_\_\_\_\_ Sàrl, afin de déterminer le bénéfice et le capital imposables de cette dernière durant les périodes de taxation 2003 à 2009, que dans les déclarations des époux X. \_\_\_\_\_, afin de déterminer leur revenu et leur fortune imposables durant les périodes de taxation 2005 à 2008. Il a trait aussi bien à l'impôt cantonal et communal sur le revenu et la fortune qu'à l'impôt fédéral direct. S'agissant de l'impôt cantonal et communal, la LI a abrogé la loi homonyme, du 26 novembre 1956 (aLI), dès son entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2001 (art. 278 et 279 LI). Elle est donc applicable aux périodes ici en cause.

S'agissant de l'impôt fédéral direct, la LIFD 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<sup>er</sup> janvier 1995. Elle est donc également applicable. 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 2C\_60/2013 et 2C\_61/2013 du 14 août 2013 consid. 1; ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262 s.; 131 II 553 consid. 4.2 p. 559; 130 II 509 consid. 8.3 p. 511).

### **E. 3**

a) Le contribuable, personne physique ou morale, a l'obligation de déposer une déclaration complète et exacte au début de chaque période fiscale ou au début de l'assujettissement (art. 124 al. 2 LIFD et 173 al. 1 LI). Cette obligation présente à la fois un côté formel et un côté matériel. D'un point de vue formel, la déclaration, faite sur un formulaire officiel, doit être complète et signée par le contribuable et déposée dans le délai imparti par la loi; en outre, elle doit être accompagnée des annexes. D'un point de vue matériel, le contribuable est tenu d'indiquer tous les éléments constitutifs de l'obligation fiscale (v. Denis Berdoz/Marc Bugnon, in : Les procédures en droit fiscal, OREF [ éd. ], 2<sup>ème</sup> éd., Berne/Stuttgart/Vienne 2005, pp. 628-629). De façon générale, le contribuable a une obligation de collaboration; il doit renseigner l'autorité fiscale sur tous les faits pertinents; il doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte. Conformément aux articles 126 al. 2 LIFD et 176 LI, il doit en particulier produire, à la demande de l'autorité de taxation, les livres comptables, les documents et pièces justificatives en sa possession (ATF 133 II 114 consid. 3.2 et 3.3 p. 116/117; arrêt FI.2004.0038 du 18 avril 2006, consid. 4a). b) L'autorité de taxation vérifie d'office le contenu de la déclaration; elle est tenue à cet égard par la maxime inquisitoire; il lui appartient d'établir tous les faits pertinents pour trancher la question qui lui est soumise pour aboutir à une taxation complète et exacte (ATF 2C\_76/2009 du 23 juillet 2009, in : Revue fiscale 2009 p. 834; cf. en outre Martin Zweifel, in : Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2b, Martin Zweifel/Peter Athanas [éds], 2<sup>ème</sup> édition, Bâle 2008, n° 2 ad 130 LIFD; Isabelle Althaus-Houriet, in : Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Danielle Yersin/Yves Noël [ éds ], Bâle 2008, nos 2 et 3 ad 130 LIFD, réf. citées). Lorsque la déclaration remise est dûment remplie et accompagnée des annexes requises, les éléments imposables peuvent en théorie être déterminés, sans qu'il soit nécessaire de procéder à d'autres recherches. L'autorité de taxation peut ainsi se fier aux indications figurant dans la déclaration ou aux renseignements fournis par le contribuable s'ils sont crédibles et complets et ne sont pas affectés de contradictions (Walter Ryser/Bernard Rolli, Précis de droit fiscal suisse, 4<sup>ème</sup> éd., Berne 2002, p. 397). Lorsqu'en revanche, l'autorité a des doutes quant à l'exactitude de la déclaration d'impôt, elle doit entreprendre des investigations; en vertu des articles 130 al. 1 LIFD et 172 al. 2 LI, elle peut élucider les faits et recueillir les preuves nécessaires (Heinz Masshardt, Kommentar zur direkte Bundessteuer, 2<sup>ème</sup> éd., Zurich 1985, ad art. 88 AIFD n° 1; références citées). Il reste que la taxation doit reposer sur une appréciation consciencieuse et s'approcher le plus possible de la réalité (Berdoz/Bugnon, op. cit., p. 659). c) Quant au fardeau de la preuve, on retire de l'art. 8 CC, applicable par analogie en matière fiscale, qu'il appartient à l'autorité fiscale d'établir les faits qui fondent la créance d'impôt ou qui l'augmentent. Le contribuable doit, quant à lui, démontrer de façon générale que les indications figurant dans sa déclaration sont exactes; de même, il a la charge d'alléguer et prouver les faits qui suppriment ou

réduisent la créance fiscale (ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266; 92 I 253; arrêts FI.2005.0206 du 12 juin 2006, consid. 8b; FI.2004.0038, précité, consid. 4d et e; FI.2002.0045 du 10 mars 2003, consid. 3a/bb). Ainsi, la justification commerciale des dépenses revendiquées en déduction d'une recette doit être établie par le contribuable; ce principe est issu de l'art. 8 CC, selon lequel chaque partie doit alléguer et prouver les faits dont elle entend déduire son droit, disposition applicable par analogie en matière fiscale (v. Xavier Oberson, in : Les procédures en droit fiscal, op. cit., p. 723). d) Le fisc et le contribuable sont donc tenus de collaborer dans l'administration des preuves, soit en précisant les allégations qu'il appartient à la partie chargée de la preuve de détruire, soit en apportant des preuves ou indices positifs contraires; l'omission ou l'échec de ces preuves contraires peut être considéré comme un indice suffisant de la véracité des allégations de la partie adverse si celles-ci sont vraisemblables. Le Tribunal cantonal a sur ce point les mêmes compétences que l'autorité de taxation (articles 142 al. 4 LIFD et 201 LI). Il peut demander un complément d'instruction et apprécie librement les preuves apportées par les parties (ATF 120 Ia 31 consid. 4b p. 40 et les arrêts cités). Confronté à des actes émanant du contribuable, le juge peut s'en tenir à la formulation utilisée par l'intéressé, celui-ci ayant toutefois la faculté de rapporter la preuve du contraire; par exemple, les rapports de droit et les actes juridiques doivent être attribués (sous réserve de preuve contraire) à celui au nom duquel ils sont établis, tels des versements effectués sur le compte d'une société, qui sont présumés constituer des recettes de celle-ci (cf. Archives de droit fiscal 58, 516; 47, 536; cf. en outre arrêts FI.2005.0003 du 21 juin 2005; FI.1991.0036, du 6 octobre 1993).

### **E. 3.1**

p. 92; ATF 2C\_272/2011 du 5 décembre 2011, in RF 2012, p. 127; ATF 2C\_429/2010 du 9 août 2011, in RF 2011 p. 865; cf. en outre Peter Brülisauer/Flurin Poltera, in : Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a, 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. 958 al. 1 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 137 II 353 consid. 6.2 pp. 359/360; 136 II 88 consid. 3.2/3.4 pp. 92-94; 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 connexité objective entre une dépense et l'activité commerciale exercée par l'entreprise existe lorsque la dépense aurait été consentie par un gestionnaire ordinaire faisant preuve de la diligence objective requise par le droit commercial (ATF 136 II 88 consid. 3.1 p. 92). 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). L'art. 58 al. 1 let. c LIFD prescrit, pour sa part,

d'intégrer au bénéfice imposable de la personne morale les produits ordinaires ou extraordinaires non comptabilisés dans le compte de résultats (Danon, *ibid.*, n° 72). Parmi ces derniers, figure la non comptabilisation de produits extraordinaires provenant de la réalisation effective ou comptable de réserves latentes (*ibid.*, nos 74-77). b) On a vu plus haut que 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 (art. 58 al. 1 let. b, 5<sup>ème</sup> tiret, LIFD; 94 al. 2 let. b, 5<sup>ème</sup> tiret, LI); par cette notion, il faut entendre toutes les libéralités spéciales faites aux porteurs de parts, 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. Par porteur de parts, on entend toute personne physique ou morale disposant d'une prétention sociale fondée sur le rapport de participation, parmi lesquelles l'actionnaire de la société anonyme et l'associé de la société à responsabilité limitée (v. Danon, n° 124). Dans les relations entre la personne morale et les porteurs de part, certaines opérations conduisent ainsi à réduire, notamment par le biais d'obligations contractuelles, le bénéfice de la première. C'est dans ce contexte que s'inscrit la distribution dissimulée de bénéfice qui, selon la jurisprudence, doit répondre aux quatre conditions cumulatives suivantes: 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 (ATF 140 II 88, consid. 4.1, pp. 92/93; 2C\_394/2013 du 24 octobre 2013 consid. 5.1; ATF 138 II 57 consid. 2.2 p. 59 s.; 131 II 593 consid. 5.1 p. 607; 119 Ib 116 consid. 2 p. 119). Il convient ainsi d'examiner si la prestation aurait été accordée dans la même mesure à un tiers étranger à la société, soit si la transaction a respecté le principe de pleine concurrence ("Dealing at arm's length" ; ATF 2C\_644/2013 du 21 octobre 2013 consid. 3.1; ATF 138 II 545 consid. 3.2 p. 549; 57 consid. 2.2 p. 60 et les références citées). La mise en œuvre du principe de pleine concurrence suppose l'identification de la valeur vénale du bien transféré ou du service rendu. Lorsqu'il existe un marché libre, les prix de celui-ci sont déterminants et permettent une comparaison effective avec les prix appliqués entre sociétés associées (ATF 2A.588/2006 du 19 avril 2007 consid.

#### **E. 4**

a) L'impôt sur le bénéfice frappe l'augmentation des fonds propres constatée durant la période fiscale (Robert Danon, in : *Commentaire romand*, op. cit., ad art. 57-58 LIFD n° 1, réf. citées). Le bénéfice net imposable comprend le solde du compte de résultats, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent (art. 58 al. 1 let. a LIFD; 94 al. 1 let. a LI), de même que 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 les amortissements et les provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial et les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (art. 58 al. 1 let. b, 2<sup>ème</sup> et

#### **E. 4.2**

et les références citées; Brülisauer/Poltera, op. cit., n° 102 ad art. 58 LIFD; Danon, op. cit., n° 110 ad art. 57-58; Reto Heuberger, *Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechts*, 2001, p. 194). S'il n'existe pas de marché libre permettant une comparaison effective, il convient alors de procéder selon la méthode de la

comparaison avec une transaction comparable (ou méthode du prix comparable), qui consiste à procéder à une comparaison avec le prix appliqué entre tiers dans une transaction présentant les mêmes caractéristiques (Brülisauer/Poltera, op. cit., n° 103 ad art. 58; Heuberger, op. cit. p. 195; Danon, op. cit., n° 111 ad 57-58 LIFD), soit en tenant compte de l'ensemble des circonstances déterminantes (ATF 138 II 57 consid. 2.2 p. 60 et les références citées). On doit ainsi admettre qu'il y a distribution de bénéfice dissimulée, en particulier lorsque la société acquiert des éléments de fortune à un prix surfait ou en aliène à un prix anormalement bas (v. outre Danon, ibid., n° 158, Heinz Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, Zurich 1985, p. 289 et ss., not. 291; Jean-Marc Rivier, La fiscalité de l'entreprise, société anonyme, Lausanne 1994, p. 265 et ss.). Tel est notamment le cas lorsque la société vend au gendre et à la fille de son actionnaire un actif immobilier à un prix inférieur à sa valeur vénale (arrêt FI.1996.0105 du 22 mars 2006 consid. 6b) ou lorsqu'une société aliène au fils de son actionnaire une part d'étage d'un immeuble en PPE qu'elle possède, en dessous du prix de revient (arrêt FI.1995.0126 du 26 septembre 1996, consid. 3), enfin dans le cas d'une vente d'un terrain constructible par une société à son actionnaire, à un prix inférieur à la valeur du marché (arrêt FI.2013.0096 du 20 mai 2014, consid. 4). Dans ces trois cas, la reprise effectuée dans les comptes de l'aliénatrice à hauteur de la différence de valeur a été confirmée (ibid.). En effet, en octroyant des avantages pécuniaires, la société n'exécute pas les obligations qui lui incombent sous l'angle économique, mais utilise son bénéfice dans le seul intérêt de ses actionnaires (cf. art. 660 CO; v. Markus Reich, Verdeckte Vorteilzuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, in : Archives 54 p. 621 s.). De même, en aliénant à un actionnaire un actif à la valeur comptable, elle s'appauvrit à concurrence des réserves latentes transférées (Heuberger, op. cit., p. 297; Danon, op. cit., n° 158 ad 57-58 LIFD). c) Les dépenses fictives, comptabilisées comme telles, doivent 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 (arrêts FI.2008.0130 du 31 mai 2010; FI.2006.0010 du 24 novembre 2006; FI.2004.0038 du 18 avril 2006; 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, p. 172). Il en va de même s'agissant des associés d'une société à responsabilité limitée dont les dépenses commercialement non justifiées sont reprises (v. par exemple ATF 2C\_610/2012 & 2C\_611/2012 du 1er février 2013; 2C\_78/2012 & 2C\_79/2012 du 10 octobre 2012).

## E. 5

En l'occurrence, l'autorité intimée a tout d'abord confirmé la reprise, dans les comptes de la société recourante, des montants régulièrement crédités au compte-courant de A.

X. \_\_\_\_\_ à hauteur de 2'500 fr. par mois depuis l'exercice 2003. L'on a vu plus haut que ce montant correspondait à la mise à disposition par les époux X. \_\_\_\_\_ en faveur de la société d'une surface non définie de la villa familiale. En outre, l'autorité intimée a confirmé, dans sa décision, la reprise de l'écriture de 30'000 fr., passée au débit du compte loyer le 31 janvier 2003 mais concernant les loyers dus par celle-ci aux époux X. \_\_\_\_\_ durant l'année 2002. Dans la procédure, elle a cependant admis que cette reprise pouvait être ramenée à 24'000 fr. durant chaque période et a dès lors conclu à l'admission très partielle du recours de la société sur ce point. a) Pour l'année 2003, c'est à juste titre que l'autorité intimée n'a pas accepté la comptabilisation dans les charges de l'exercice, des

loyers dus par la société en 2002. Aux articles 58 al. 1 let. a LIFD et 94 al. 1 let. a LI, le législateur a consacré 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). Le principe de périodicité exclut dès lors de comptabiliser lors d'un exercice ultérieur des écritures non portées dans les comptes d'exercices antérieurs (dans le même sens, arrêt FI.2010.0044 du 12 janvier 2011). Tel est le cas ici, puisqu'un montant de 30'000 fr. a été comptabilisé à charge de la société durant l'exercice 2003, alors qu'il concerne des charges de l'exercice précédent. Par conséquent, la reprise de ce montant échappe à la critique. b) Pour l'autorité intimée, la charge de loyer ne serait pas justifiée du point de vue commercial, dès lors que la société loue déjà une surface de plus de 100m<sup>2</sup> à 2\*\*\*\*\*, affectée à l'usage du cabinet médical au sein duquel A. X. \_\_\_\_\_ reçoit ses patientes. Pour elle en outre, la fixation de ce loyer, dont le paiement est dû aux porteurs de parts de la société recourante, ne relèverait de toute façon pas de la libre concurrence. Les recourants font valoir, de leur côté, que la société occuperait dans la villa de 1\*\*\*\*\* une surface représentant 60m<sup>2</sup> environ. Selon leurs explications, cette mise à disposition aurait été rendue indispensable, du fait que le cabinet médical de la rue 5\*\*\*\*\*, qui comprend six pièces, serait trop exigü. Ils se fondent notamment sur l'attestation écrite du Dr C. \_\_\_\_\_, versée au dossier, dont on retire que ce cabinet ne peut actuellement accueillir des locaux administratifs. C'est la raison pour laquelle l'autorité intimée, dans sa réponse, a finalement reconnu le besoin pour la société de pouvoir disposer d'une surface dans la villa familiale, tout en limitant la justification commerciale de cette charge à 6'000 fr. par an. Les recourants n'en maintiennent pas moins leurs griefs, expliquant que la prise en compte de ce loyer serait limitée de façon arbitraire. L'inclusion dans les charges commerciales d'une société d'un loyer pour des locaux dont la jouissance ne lui a pas été concédée, dès lors que ceux-ci sont restés à la disposition de l'actionnaire, doit être considérée comme une prestation appréciable en argent (arrêt FI.2011.0166 du 14 août 2012), tout comme le sont les loyers excessifs payés à celui-ci (v. Jean-Marc Rivier, La fiscalité de l'entreprise constituée sous forme de société anonyme, Lausanne 1994, p. 269). En la présente espèce, l'autorité intimée estime excessif le loyer crédité à A. X. \_\_\_\_\_ par la société; elle considère en effet que la surface prétendument occupée par celle-ci est nécessairement inférieure à 60m<sup>2</sup>. Il ressort des données publiques du Registre foncier que la surface au sol de la villa des époux X. \_\_\_\_\_ est de 122m<sup>2</sup>, mais que les combles sont au demeurant habitables. Contrairement aux déductions hâtives de l'autorité intimée, les quatre personnes composant la famille ne seraient donc pas réduites à se partager entre elles une surface restante de 40m<sup>2</sup>. Du reste, les époux X. \_\_\_\_\_ ont annoncé dans leurs déclarations, pour la détermination de la valeur locative, une surface utilisée de 101m<sup>2</sup> pour leur propre usage. Cela étant, il est douteux que la société recourante ait besoin de jouir d'une surface totale de 60m<sup>2</sup> uniquement pour ses travaux d'administration et le stockage de ses archives. En outre, l'on doit admettre que le montant du loyer exigé de la société recourante ne résulte pas d'un marché libre, puisqu'il a été fixé par l'associé-gérant, porteur de parts dans la société locataire. A tout le moins, les relations entre les parties ne sont pas comparables avec celles qu'entretiennent bailleur et locataire dans une situation de marché libre. Pour toutes ces raisons, le Tribunal se rallie à l'opinion manifestée en dernier lieu par l'autorité intimée, aux termes de laquelle la comptabilisation par la société recourante d'un loyer en contrepartie de la mise à

disposition de locaux par les porteurs de parts ne devrait pas excéder 6'000 fr. par an. Cela conduit donc à la réduction de la reprise opérée chaque année dans les comptes de la société, qui devra être ramenée à 24'000 francs. c) Les époux X.\_\_\_\_\_ ont déclaré, au titre de revenus immobiliers, le montant des loyers crédités par la société pour un montant de 30'000 fr. par an. A lire les explications de A. X.\_\_\_\_\_, les époux ne devraient cependant pas être imposés sur ce montant, dès lors que la société n'est en définitive pas admise à revendiquer la prise en compte de cette charge dans ses dépenses commercialement justifiées. Le recourant perd de vue à cet égard que la confirmation de la reprise au bénéfice déclaré par Y.\_\_\_\_\_ Sàrl, à hauteur de 24'000 fr. par an, conduit nécessairement à l'augmentation à due concurrence du rendement des parts que les époux X.\_\_\_\_\_ détiennent dans cette société. Les conséquences de la double-imposition économique conduisent ainsi à maintenir l'imposition du montant de 24'000 fr. chez les porteurs de parts durant les années 2005 à 2008. Quant au solde subsistant, 6'000 fr., il correspond au revenu immobilier que ceux-ci perçoivent de la société. Il n'y a donc pas lieu de modifier la décision attaquée en tant qu'elle concerne l'imposition des époux X.\_\_\_\_\_.

## **E. 6**

L'autorité intimée a confirmé l'augmentation des parts privées aux frais de véhicules comptabilisés dans la société, au débit des époux X.\_\_\_\_\_. a) 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. 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. Heuberger, op. cit., 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 (voir en particulier arrêts FI.2010.0044, déjà cité; FI.2006.0068 du 29 mai 2009; 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, déjà cité). b) Y.\_\_\_\_\_ Sàrl a mis à la disposition de chacun des époux X.\_\_\_\_\_ un véhicule pouvant être utilisé par ceux-ci, aussi bien dans le cadre de leur activité dans la société qu'à des fins privées. Il s'est agi, comme on l'a vu, d'une Mercedes-Benz E280 pour A. X.\_\_\_\_\_, d'une VW Golf 2.0 puis, dès le 5 octobre 2007, d'une Honda CR-V 2.0 pour B. X.\_\_\_\_\_. L'autorité de taxation a procédé en la matière conformément à la notice n°03 de l'Administration fédérale des contributions (ci-après: AFC), Division principale de la TVA. Elle a pris en compte la valeur à neuf de chaque véhicule hors TVA, soit 112'763 fr. pour la Mercedes et la Golf, 144'763 fr. pour la Mercedes et la Honda (dès 2007), dont elle a retenu 12% pour fixer la part privée théorique due par les utilisateurs. Pour chaque période fiscale, elle a ainsi constaté que la part privée facturée aux époux bénéficiaires était au final insuffisante; elle a cependant déduit du montant ainsi repris la part déjà facturée. Son calcul est le suivant: période Part privée

théorique Part privée facturée Reprise 2003 13'531 4'700 8'831 2004 13'531 4'000 9'531  
2005 13'531 4'000 9'531 2006 13'531 4'000 9'531 2007 17'371 6'000 13'171 2008  
17'371 13'500 3'871 2009 17'371 13'500 3'871 Les recourants s'opposent à cette reprise;  
ils font valoir que A. X. \_\_\_\_\_ n'utiliserait le véhicule Mercedes que pour ses  
déplacements professionnels et qu'il est appelé fréquemment à se déplacer, à n'importe  
quelle heure, entre son domicile et la clinique de La Source, à Lausanne, où ses patientes  
sont prises en charge. L'autorité intimée a tenu compte de cet élément lorsqu'elle a  
confirmé les reprises effectuées, puisqu'elle a considéré que ces véhicules étaient utilisés  
principalement à titre commercial. Elle n'a pas refusé la comptabilisation des frais de  
véhicules grevant le résultat de la société, mais a estimé insuffisante la part privée facturée  
aux époux X. \_\_\_\_\_ pour l'utilisation de ces véhicules. On retire des explications des  
recourants que la Mercedes, tout comme la Honda, ne seraient que très peu utilisées sur le  
plan privé, raison pour laquelle aucun journal de bord n'est tenu. Les époux X. \_\_\_\_\_  
disposeraient du reste pour leur usage privé de deux autres véhicules, une Toyota F 4WD  
Yr 31 et une Subaru Impreza 1.6, plaques interchangeable VD 7\*\*\*\*\*. On constate  
toutefois qu'une part privée pour l'utilisation des véhicules d'entreprise a toujours été  
débitée aux époux dans la compte de la société et que cette part, non seulement n'a jamais  
été remise en cause, mais a même été augmentée dès 2007, ce qui dément l'affirmation des  
recourants. Quant aux deux autres automobiles à disposition des époux pour leurs  
déplacements privés, il s'agit de véhicules familiaux et tous-terrains, dont l'usage paraît  
plutôt spécifique. Cette explication est à tout le moins insuffisante pour ébranler les  
ajustements opérés par l'autorité fiscale, ceci d'autant moins que les recourants n'apportent  
pas la démonstration de l'utilisation sur le plan professionnel par les époux X. \_\_\_\_\_ de  
leurs véhicules privés. Les reprises seront donc confirmées, à l'exception de celle ayant trait  
à la période de taxation 2007. Il s'avère en effet que, cette année-là, la société a remplacé la  
Golf mise à disposition de B. X. \_\_\_\_\_ par la Honda, à compter du 5 octobre. La part  
privée théorique se monte ainsi à sur l'année à 14'490 fr. (10'148 fr. + 4'342 fr.). En outre,  
une part privée de 6'000 fr. (et non 4'200 fr. comme le retient au demeurant la décision) a  
été débitée aux époux dans les comptes de l'exercice. La reprise à opérer pour l'année 2007,  
tant au bénéfice de la société que dans le revenu des porteurs de parts, se monte ainsi à  
8'490 fr. au lieu de 13'171 fr., comme l'autorité de taxation l'a hâtivement retenu.

## **E. 7**

L'autorité intimée a par ailleurs confirmé la reprise de la provision figurant dans les passifs  
transitoires de la société entre 2004 et 2006, de 90'000, 22'000, respectivement 18'000 fr., et  
ayant trait au versement de primes en faveur de A. X. \_\_\_\_\_. Les recourants s'opposent  
à cette reprise; ils expliquent que les montants ainsi provisionnés étaient versés au  
bénéficiaire l'année suivante et font valoir que ces versements sont intervenus pour  
compenser la faiblesse de la rémunération de A. X. \_\_\_\_\_, lorsqu'il exploitait son  
cabinet médical en raison individuelle. a) Les amortissements et les provisions qui ne sont  
pas justifiés par l'usage commercial doivent être réintégrés dans le bénéfice net de la société  
(cf. art. 58 al. 1 let. b, 2<sup>ème</sup> tiret, LIFD et 94 al. 1 let. b, 2<sup>ème</sup> tiret, LI). En la présente  
espèce, les trois provisions pour réajustement de salaire dont il est question sont demeurées  
comptabilisées dans les passifs transitoires de la société au 31 décembre 2006. En effet, ces  
montants n'ont pas été versés à A. X. \_\_\_\_\_, ni crédités dans son compte-courant. La  
première question que l'on peut dès lors se poser est de savoir si le risque inhérent à la  
comptabilisation de toute provision s'est en l'occurrence réalisé, respectivement si la  
société savait, en ouvrant ces provisions, que le risque ne se réaliserait pas. On rappelle à

cet égard que des amortissements, corrections de valeur et provisions pour risques et charges sont effectués dans la mesure où ils sont nécessaires selon les principes généralement admis dans le commerce (art. 669 al. 1, 1<sup>ère</sup> phrase, aCO, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2013). Lorsque, en raison d'événements passés, il faut s'attendre à une perte d'avantages économiques pour l'entreprise lors d'exercices futurs, il y a lieu de constituer des provisions à charge du compte de résultat, à hauteur du montant vraisemblablement nécessaire (art. 960e al. 2 CO, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2013). Les provisions servent à délimiter, pour une période fiscale déterminée, les charges sans contre-prestation, ainsi que toutes les pertes, et doivent être constituées lorsque les conditions suivantes sont toutes remplies: événement passé; perte d'avantages économiques attendue lors d'exercices futurs; possibilité d'évaluer le montant de la perte d'avantages économiques avec un degré de vraisemblance suffisant Une provision est un engagement vraisemblable, justifié par un événement du passé; son montant et/ou son échéance sont incertains mais peuvent être estimés (cf. Manuel suisse d'audit, Chambre fiduciaire [ éd. ], Tenue de la comptabilité et présentation des comptes, Zurich 2014, p. 213). Au vu de ce qui précède, l'on peut très sérieusement douter de la justification, d'un point de vue comptable, de la comptabilisation de ces trois provisions, puisqu'il n'existait aucune incertitude liée à la probabilité de survenance du risque. En effet, la société n'a jamais été exposée à la charge correspondante, à savoir au versement des primes en faveur du bénéficiaire. La probabilité de survenance était donc hautement improbable, ce qui ne justifiait pas de comptabiliser une écriture dans les charges de la société (ibid., p. 214). Cette question pourrait néanmoins demeurer indécise. b) La société, en droit commercial et fiscal suisse, est sans doute admise à conclure des contrats avec ses actionnaires; elle doit cependant, comme on l'a dit plus haut, le faire aux mêmes conditions que celles qu'elle accorderait à des tiers (v., outre les références citées, Danon, op. cit., ad art. 57-58 LIFD n° 107). Ces principes sont valables également s'agissant du contrat de travail conclu entre la société et le directeur-actionnaire et, notamment, lorsqu'il s'agit de définir la rémunération de celui-ci (v. Rivier, op. cit., pp. 260 et 266). Cela étant, il va de soi que l'employeur dispose d'une liberté d'appréciation étendue dans la fixation du salaire de son personnel et la rémunération élevée d'un cadre ne permet pas encore, à elle seule, de considérer que l'on est en présence d'un salaire excessif (ATF 2A.71/2004 du 4 février 2005 consid. 2, in: StE 2005 B 72.13.22 n°44). Il reste que l'autorité fiscale doit être à même, ne serait-ce que pour éviter des abus, de vérifier le bien-fondé de la rémunération qu'une société sert à son directeur-actionnaire (Thomas H. Kunz, Das Aktionärsgehalt - eine fremdbestimmte Grösse, in : EC 2001, 893; Brülisauer/Poltera, op. cit., nos 204 et ss ad art. 58 LIFD). La délimitation entre revenu du travail et distribution dissimulée de bénéfice se pose également pour toutes les formes de rémunération (Danon, op. cit., n° 142, référence citée). Sur ce volet également, cette rémunération doit correspondre à celle qui aurait été versée à un tiers dans les mêmes circonstances. Ainsi, dans la détermination du salaire qui pourrait être versé à des tiers, diverses circonstances objectives et subjectives doivent être prises en compte, notamment: la politique salariale générale de l'entreprise et sa continuité dans le temps, les rémunérations des personnes de rang et de fonctions identiques ou similaires, la position du salarié dans l'entreprise, sa formation, ses connaissances, son expérience, notamment, la taille de l'entreprise, son chiffre d'affaires, son capital, ses bénéfices, de même que leur évolution (v. Heuberger, op. cit., p. 257; Brülisauer/Poltera, nos 165 et ss; Danon, n° 143; cf. en outre arrêts FI.2004.0127 du 27 juin 2005; FI.2004.0092 du 21 avril 2005, références citées). Ainsi, le versement au directeur et actionnaire unique de la société, au bénéfice

certes d'une longue expérience, mais qui dirige une petite société, d'une rémunération dépassant de plus de 100'000 fr. le salaire moyen supérieur versé dans la branche, peut être qualifié d'excessif et justifier une reprise pour distribution dissimulée de bénéfice au sens où l'entend la jurisprudence (ATF C\_421/2009 du 11 janvier 2010 consid. 3.2). Une augmentation de salaire destinée à compenser une rémunération initialement modeste ne constitue en revanche pas en soi une distribution dissimulée de bénéfice; il s'agit plutôt de déterminer si cette rémunération est conforme au principe de pleine concurrence et si cette charge est effectivement rattachée à l'exercice ultérieur concerné (ATF 2A.562/2004 du 6 octobre 2004 consid. 3.2, in : StE 2005 B.72.13.22, n°43). c) Y. \_\_\_\_\_ Sàrl n'a pas véritablement de politique en matière de primes; comme on le voit, elle n'a comptabilisé en tout et pour tout que trois écritures annuelles, dont les montants ont connu de fortes variations. Pour justifier cette écriture, les recourants mettent en avant la rémunération globale de A. X. \_\_\_\_\_; ils constatent que celle-ci se situait, entre 2004 et 2006, dans une fourchette inférieure aux revenus annuels moyens d'un gynécologue, selon les statistiques de la FMH. Or, deux éléments doivent être opposés à cette explication. Tout d'abord, A. X. \_\_\_\_\_ a choisi d'exercer sa profession, non sous une forme indépendante, mais en tant que salarié de sa propre société. A ce titre, il dispose de la faculté de délimiter, dans son revenu, ce qui relève de la rémunération de son travail et de la distribution du bénéfice. Dès lors, l'affirmation des recourants quant à la quotité de sa rémunération doit être relativisée. En outre et surtout, il est douteux que des écritures similaires aient pu être passées si le bénéficiaire avait été un tiers non porteur de parts dans la société. L'on concevrait mal en effet que celui-ci puisse recevoir a posteriori une rémunération supplémentaire en compensation de sacrifices salariaux prétendument consentis lors du démarrage de l'entreprise. Quoi qu'il en soit, la justification commerciale de cette écriture s'avère ici d'autant plus douteuse que la société n'a finalement pas versé la rémunération provisionnée au bénéficiaire, ni même crédité sa contre-valeur au compte-courant de celui-ci. Ces constatations conduisent au maintien de la reprise, confirmée par l'autorité intimée, tant au bénéfice déclaré par Y. \_\_\_\_\_ Sàrl durant les années 2004 à 2006 qu'au capital social de cette dernière durant les années 2007 à 2009.

## **E. 8**

a) Les considérants qui précèdent conduisent ainsi le Tribunal à admettre partiellement le recours de Y. \_\_\_\_\_ Sàrl, tant en matière d'impôt fédéral direct qu'en matière d'impôt cantonal et communal. La décision attaquée sera annulée en tant qu'elle a trait à la quotité de la reprise portant sur le loyer versé aux porteurs de parts, qui devra être ramenée à 24'000 fr. par an au lieu de 30'000 fr. durant les années 2003 à 2009 (cf. considérant 5), d'une part, et à la quotité de la reprise portant sur la part privée aux frais de véhicules des époux X. \_\_\_\_\_ qui, pour l'année 2007, se monte à 8'490 fr. au lieu de 13'171 fr. (cf. considérant 6), d'autre part. Sur ces deux points, la cause est renvoyée à l'autorité intimée pour nouvelle décision et calcul des impôts dus. La décision attaquée est confirmée pour le surplus. Vu le sort du recours, partiellement accueilli, un émolument d'arrêt réduit sera mis à la charge de Y. \_\_\_\_\_ Sàrl (art. 49 al. 1, 2<sup>ème</sup> phrase, 91 et 99 LPA-VD). En revanche, il ne sera pas alloué de dépens (art. 50 al.1, a contrario, 91 et 99 LPA-VD). b) Les considérants qui précèdent conduisent également le Tribunal à admettre très partiellement le recours de A. X. \_\_\_\_\_, tant en matière d'impôt fédéral direct qu'en matière d'impôt cantonal et communal. La décision attaquée sera annulée en tant qu'elle a trait au revenu des contribuables durant l'année 2007, après fixation de la reprise au bénéfice de Y. \_\_\_\_\_ Sàrl portant sur la part privée aux frais de véhicules des époux X. \_\_\_\_\_

qui, pour l'année 2007, se monte à 8'490 fr. au lieu de 13'171 fr. (cf. considérant 6). Sur ce point uniquement, la cause est renvoyée à l'autorité intimée pour nouvelle décision et calcul des impôts dus. La décision attaquée est confirmée pour le surplus. Vu le sort du recours, un émolument d'arrêt sera mis à la charge de A. X. \_\_\_\_\_, qui succombe (art. 49 al. 1, 2<sup>ème</sup> phrase, 91 et 99 LPA-VD) et il ne sera pas alloué de dépens (art. 50 al.1, a contrario, 91 et 99 LPA-VD).

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