

VD_OMNI FI.2016.0036 vom 26. September 2016

VD Tribunal cantonal, 2016-09-26, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2016.0036

FR: VD_OMNI FI.2016.0036 du 26 septembre 2016

IT: VD_OMNI FI.2016.0036 del 26 settembre 2016

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Confirmation des reprises opérées dans les comptes de la société contribuable, qui n'a que très partiellement satisfait à son devoir de collaborer durant la procédure de taxation. Le refus d'admettre comme charge plusieurs provisions sur des participations que la contribuable détenait dans d'autres sociétés de domicile à l'étranger est justifié, dès lors qu'il subsiste un doute sérieux sur le déroulement des faits à l'appui desquels ces provisions ont été constituées. Dans le premier cas, la débitrice de la recourante a été dissoute l'année suivant celle durant laquelle la provision a été ouverte et la contribuable ne produit aucun document permettant de retenir qu'elle avait, déjà à ce moment-là, des raisons sérieuses de penser que sa débitrice ferait défaut. Dans le deuxième cas, les explications de la contribuable n'établissent pas en quoi elle avait de sérieuses raisons de considérer que sa participation devait être dévaluée; le risque imminent de perte au 31 décembre de l'année durant laquelle la provision a été constituée n'est pas établi. Dans le troisième cas, Il ne ressort ni des pièces produites, ni des explications de la contribuable que la situation financière de sa débitrice justifiait, au moment où une perte sur participation a été comptabilisée, qu'elle renonçât à sa créance en remboursement du prêt consenti un an plus tôt.

Erwägungen

E. 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 au bénéfice imposable de la recourante, telle que déclaré par celle-ci durant l'année 2008, ainsi que dans son capital imposable durant cette même période fiscale. Il a trait aussi bien à l'impôt cantonal et communal sur le bénéfice et le capital 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^{er} 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^{er} 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 (arrêt du Tribunal fédéral 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

La recourante a requis par ailleurs la tenue d'une audience, afin que ses représentants puissent s'expliquer oralement devant la Cour. a) Sans qu'il n'en résulte une violation du droit d'être entendu, garanti par les art. 29 al. 2 Cst. et 27 al. 2 de la Constitution du canton de Vaud, du 14 avril 2003 (Cst./VD ; RSV 101.01), l'autorité peut renoncer au moyen de preuve offert par une partie, pour autant qu'elle puisse admettre sans arbitraire que ce moyen n'aurait pas changé sa conviction (ATF 131 I 153 consid. 3 p. 157; 130 II 425 consid. 2.1 p. 429; 124 I 241 consid. 2 p. 242, et les arrêts cités). Devant la Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal, la procédure est en principe écrite (art. 27 LPA-VD). Les parties participent à l'administration des preuves (art. 34 al. 1 LPA-VD). A cet effet, l'autorité peut, notamment, entendre les parties et recueillir des témoignages (cf. art. 29 al. 1 let. a et f LPA-VD). Elle n'est toutefois pas liée par les offres de preuves formulées par les parties (art. 28 al. 2 LPA-VD); elle doit examiner les allégués de fait et de droit et administrer les preuves requises, si ces moyens n'apparaissent pas d'emblée dénués de pertinence (art. 34 al. 3 LPA-VD). Les art. 29 al. 2 Cst. et 27 al. 2 Cst./VD n'accordent en effet pas à la partie dans la procédure devant la juridiction administrative le droit inconditionnel d'être entendu oralement, ni celui d'obtenir l'audition de témoins ou la mise en œuvre d'une expertise, à moins que soit en cause l'examen personnel de la partie en cause (ATF 134 I 140 consid. 5.3 p. 148; 122 II 464 consid. 4c p. 469/470). b) En l'espèce, l'on peut se dispenser de tenir une audience et d'entendre des témoins. L'autorité intimée a produit son dossier complet et les faits sont établis. L'offre de preuve qui motive la réquisition de la recourante n'est pas déterminante pour la résolution du litige, comme on le verra ci-dessous. Ce dernier a en effet traité des questions d'ordre exclusivement juridique, que le Tribunal examine avec un plein pouvoir d'examen (cf. art. 98 LPA-VD). Dès lors, par appréciation anticipée des preuves, la Cour s'estime en mesure de statuer en connaissance de cause, en se dispensant de donner suite à la réquisition d'instruction formulée par la recourante.

E. 3.1

p. 92; arrêts 2C_272/2011 du 5 décembre 2011, in RF 2012, p. 127; 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, dans leur teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2012). 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). On rappelle que la comptabilisation est soumise à un certain nombre de principes. Le principe de sincérité représente l'un des buts même des comptes annuels, comme cela ressort de l'exigence de transparence figurant à l'ancien art. 959 CO. En vertu de la sincérité matérielle, il est ainsi interdit d'omettre purement et simplement un actif dans les comptes pour créer une réserve latente (cf. Pierre-Marie Glauser, Apports et impôt sur le bénéfice, Zurich 2005, p. 55; Peter Böckli, Schweizer Aktienrecht, 4 ème éd. Zurich 2009, § 8 n° 899; Brülisauer/Poltera, op. cit., n° 23 ad art. 58 LIFD). Le principe de l'intégralité découle du principe de sincérité. Il exige que tous les faits économiques qui ont un effet sur

les capitaux engagés soient pris en compte, aussi bien dans le bilan que dans le compte de profits et pertes. Les comptes ne doivent ainsi ni taire, ni escamoter des éléments essentiels (cf. ancien art. 662a al. 2 ch. 1 CO; Glauser, op. cit., p. 56; Böckli, op. cit., § 8 n° 115). Le principe de prudence pousse à une approche pessimiste dans les différents aspects de la démarche comptable; en cas d'hésitation sur l'évaluation, c'est ainsi la valeur la plus basse qui doit être retenue (cf. ancien art. 662a al. 2 ch. 3 CO; Glauser, op. cit., p. 56; Brülisauer/Poltera, op. cit., n° 26 ad art. 58 LIFD). 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 141 II 83 consid. 5.3 p. 89; 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; références citées). Les comptes établis conformément aux règles du droit commercial lient les autorités fiscales, à moins que le droit fiscal ne prévoie des règles correctrices spécifiques. L'autorité fiscale peut donc s'écarter du bilan remis par le contribuable lorsque des dispositions impératives du droit commercial sont violées ou que des normes fiscales correctrices l'exigent (ATF 141 II 83 consid. 5.3 p. 89; 137 II 353 consid. 6.2 p. 359; 132 I 175; arrêts 2C_911/2013 du 26 août 2014 consid. 6.1.1; 2C_787/2012 du 15 janvier 2013 consid. 2.2, in StE 2013 B 72.11 n° 23 et RDAF 2013 II 380; 2C_29/2012 du 16 août 2012 consid. 2.1, in RF 67/2012 p. 756). 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 fois que la taxation est entrée en force, une correction de bilan en raison d'une violation d'une disposition impérative du droit commercial n'est envisageable que dans les cas de révision au sens des art. 147 ss LIFD (en faveur du contribuable), respectivement de rappel d'impôt au sens des art. 151 ss LIFD (en défaveur du contribuable; cf. ATF 141 II 83 consid. 3.3 p. 86; arrêts 2C_911/2013 consid. 6.1.2; 2A.370/2004 du 11 novembre 2005 consid. 4.2, in : Archives 77 p. 257; références citées). b) 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^{ère} phrase, aCO, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2012). 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^{er} janvier 2013). En outre, des provisions peuvent être constituées notamment aux titres suivants (art. 960e al. 3 CO): charges régulières découlant des obligations de garantie (ch. 1); remise en état des immobilisations corporelles (ch. 2); restructurations (ch. 3); mesures prises pour assurer la prospérité de l'entreprise à long terme (ch. 4). Les provisions qui ne se justifient plus ne doivent pas obligatoirement être dissoutes (art. 960e al. 4 CO). Suivant les normes de l'International Financial Reporting Standard (IFRS), la provision est un passif dont l'échéance ou le montant sont incertains, l'entreprise ayant toutefois une obligation actuelle (juridique ou implicite) résultant d'un événement passé (Henri Torrione, in : Commentaire romand, CO II, Pierre Tercier/Marc Amstutz [éds], Bâle 2008, n°23 ad art. 669 aCO, p. 689). 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, Tenue de la comptabilité et présentation des comptes, Chambre fiduciaire [éd.], Zurich 2014, p. 213). En droit des obligations, la constitution de provisions est admise de façon large (Torrione, *ibid.*). Dans la relation entre droit commercial et droit fiscal, le nouveau droit comptable a maintenu le principe selon lequel pour être reconnu par les autorités fiscales, les corrections de valeur, amortissements et provisions doivent être portés au bilan (FF 2008 1407 et ss, not. 1444). De même, il subsiste toujours une marge discrétionnaire pour la détermination du montant des provisions (*ibid.*, p. 1529). c) D'après les art. 58 al. 1 let. b, 2^{ème} tiret, LIFD et 94 al. 1 let. b, 2^{ème} tiret, LI, le bénéfice net des personnes morales comprend notamment les provisions qui ne sont pas justifiées par l'usage commercial. Selon les art. 63 al. 1 LIFD et 100 al. 1 LI, des provisions peuvent être constituées à la charge du compte de résultat notamment 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). Pour être admise en droit fiscal, la provision doit aussi respecter le principe de périodicité. Le principe de périodicité réclame que la comptabilité soit bouclée périodiquement et que les revenus et les charges de l'entreprise soient alloués aux différentes périodes comptables (ATF 137 II 353 consid. 6.1 p. 359). Ainsi une provision doit porter sur des faits dont l'origine se déroule durant la période de calcul (ATF 141 II 83 consid. 5.1 p. 87; arrêts 2C_911/2013 du 26 août 2014 consid. 5.1.3; 2C_394/2013 du 24 octobre 2013, consid. 6.1; 2C_392/2009 du 23 août 2010 in : RF 65/2010 p. 965 ss, consid. 2.1; cf. en outre, Oberson, *op. cit.*, n° 241 p. 145). Aux termes des art. 63 al. 2 LIFD et 100 al. 2 LI, les provisions qui ne se justifient plus sont ajoutées au bénéfice imposable. Le droit fiscal n'admet toutefois pas la constitution de réserves latentes par le biais de provisions, pourtant tolérées en droit des obligations et selon les usages du commerce. En particulier, les provisions constituées en vue d'une utilisation future, notamment pour faire face à des dépenses que l'entreprise devra supporter en raison de son activité future constituent des réserves; en tant que telles, elles font partie du revenu imposable et ne sauraient être déduites de ce dernier avant que la société n'ait à supporter les charges en cause, conformément au principe de périodicité du droit fiscal (arrêts 2C_581/2010 du 28 mars 2011, consid. 3.1; 2P.17/2007 du 23 août 2007, consid. 5.3, 2A.464/2006 du 15 janvier 2007 consid. 5.2.3 et les références citées; v. é.g. Danon, *op. cit.*, n. 15 ad art. 63 LIFD, p. 850). Seules sont justifiées par l'usage commercial, et partant déductibles fiscalement, les provisions qui sont portées au bilan en vue de couvrir un risque de perte imminent; il s'agit de réserves d'amortissement qui doivent être enregistrées, afin que le bilan de la société ne paraisse pas inexact, à savoir trop favorable (arrêt précité 2C_392/2009, consid. 2.3 et les références; ATF 103 Ib 366 consid. 4 p. 370). Les provisions pour les engagements ("Verpflichtungen") de l'exercice au sens de l'art. 63 al. 1 let. a LIFD, qui entrent en considération en l'espèce, doivent reposer sur un contrat ou sur une loi. Cela comprend les engagements conditionnels, pour autant que la réalisation de la condition soit très vraisemblable (Danon, *op. cit.*, n. 17 ad art. 63, p. 850). La question de savoir si une provision est justifiée par l'usage commercial doit être examinée sur la base de tous les

éléments en présence (Peter Locher, *Kommentar zum DGB*, I.Teil, Therwil/Basel 2001, N. 6 ad art. 29, p. 741) et à la lumière de la situation prévalant au moment où le bilan est établi (Danon, *op. cit.*, n. 14 ad art. 63, p. 850). 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 (arrêt 2C_329/2010, précité, consid. 2.4, et les références citées; cf. en outre arrêt FI.2011.0063 du 28 mars 2013 consid. 3d, confirmé par arrêt 2C_394/2013 & 2C_395/2013 du 24 octobre 2013). Lorsque des provisions, qui ont été passées en charge du compte de résultat, ne sont pas admissibles, l'autorité fiscale est en droit de procéder à la dissolution de la provision. En effet, ce n'est qu'exceptionnellement et notamment en cas d'amortissements et de provisions excessifs que les dispositions fiscales déploient un effet constitutif propre (Glauser, *op. cit.*, p. 98). La dissolution a lieu lors de la période durant laquelle l'absence de justification commerciale de la réserve est constatée (arrêts précités 2C_392/2009, consid. 2.4 et 2P.17/2007, consid.

E. 4

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.], 3^{ème} éd., Berne 2015, pp. 650 et 654). Selon la jurisprudence constante, la procédure de taxation est régie par la maxime inquisitoriale (ATF 92 I 253 consid. 2 p. 255), laquelle est également applicable dans le cadre de la procédure de recours (art. 142 al. 4 LIFD; 172 al. 1 LI). L'invocation de l'art. 6 CEDH, disposition dont la jurisprudence a, notamment, tiré le droit de tout prévenu de se taire durant son procès, est dénuée de pertinence, car cette disposition ne s'applique qu'aux procédures de droit pénal fiscal et non aux procédures purement fiscales, telles la procédure de taxation et le rappel d'impôt (ATF 132 I 140 consid. 2.1 pp.145/146; 121 II 257 consid. 4b p. 264, et les références citées). 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, ce que rappellent à cet égard les art. 126 al. 1 LIFD et 176 al. 1 LI. 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; 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 (arrêt 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^{ème} 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^{ème} éd., Berne 2002, p. 397). Celui-ci est en effet censé connaître sa propre situation et la présenter de manière correcte; sa déclaration bénéficie en conséquence à cet égard d'une présomption naturelle d'exactitude (Berdoz/Bugnon, *ibid.*). 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 direkten Bundessteuer*, 2^{ème} 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) L'autorité apprécie les preuves librement sur la base des éléments recueillis dans la procédure et selon son intime conviction. L'obligation faite au contribuable de collaborer à l'établissement de la taxation trouve cependant sa contrepartie dans le droit de participer à la procédure; l'occasion doit lui être procurée d'offrir des preuves et de participer à l'administration de celles qui seront ordonnées (Berdoz/Bugnon, p. 632). 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). L'autorité doit déterminer d'office tous les éléments pertinents en vue de la taxation et ceci, même en cas de violation de son obligation de coopérer par le contribuable (Ryser/Rolli, *op. cit.*, p. 461-462; arrêt FI.2004.0038, précité, consid. 4b). Dès lors, si des indices précis rendent vraisemblable l'existence des conditions fondant l'obligation fiscale, l'autorité peut sans arbitraire exiger du contribuable qu'il apporte la preuve du contraire (cf. ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266; 92 I 253; Archives 64 493 consid. 3c; v. en outre Xavier Oberson, *Droit fiscal suisse*, 4^{ème} éd., Bâle 2012, § 22/n° 11ss, pp. 513-514). 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, 63 et 89 al. 1 LPA-VD). 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). Il incombe cependant 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 (arrêts 2C_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 8.2; 2C_549/2012 du 16 mai 2013 consid. 3.1, RF 2013 p. 722). En revanche, il appartient en principe au fisc de prouver l'existence de prestations appréciables en argent faites par la société, sans contre-prestation, à ses actionnaires. Le contribuable n'a donc pas à supporter les conséquences d'un manque de preuves, à moins qu'on ne puisse lui reprocher une violation de ses devoirs de collaboration (arrêts 2C_60/2013 du 14 août 2013 consid. 6.1; 2C_567/2012 du 15 mars 2013 consid. 6.3). Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (arrêts 2C_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.6; 2C_514/2009 du 25 mars 2010 consid. 3.2; 2C_47/2009 du 26 mai 2009 consid. 5.4, in RDAF 2009 II 489). Ces règles s'appliquent également aux procédures devant les autorités judiciaires (cf. arrêts 2C_1081/2013 du 2 juin 2014 consid. 5.5, in RF 69/2014 p. 720; 2A.105/2007 du 3 septembre 2007, consid. 4, in RDAF 2007 II 299). e) En vertu de la maxime inquisitoire applicable à la procédure de taxation, l'autorité de taxation n'est pas liée par les éléments imposables reconnus ou déclarés par le contribuable. Elle doit apprécier les preuves avec soin et conscience. Sous cette réserve, elle forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire (arrêts 2C_986/2013 du 15 septembre 2014 consid. 5.1.3; 2C_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5 et les références citées). Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (arrêts 2C_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5; 2C_421/2010 du 2 novembre 2010 consid. 3.4). Il peut arriver que, même après l'instruction menée par l'autorité, un fait déterminant pour la taxation reste incertain. Ce sont alors les règles générales sur le fardeau de la preuve qui s'appliquent pour déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un tel fait (arrêts 2C_1021/2013 du 28 mars 2014 consid. 5.2; 2C_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 10.2.2 et les références citées, non publié in ATF 140 I 68, mais in: Archives 82 p. 374; 2C_1201/2013 du 16 mai 2013 consid. 4.6).

E. 5

ème tirets, LIFD; 94 al. 2 let. b, 2 ème et 5 ème tirets, LI). Selon la jurisprudence, la justification commerciale d'une dépense dépend de son contexte. Sa nécessité effective pour

l'entreprise n'est pas déterminante. Il suffit qu'il existe un rapport de causalité objectif entre la dépense et le but économique de l'entreprise. Le lien de causalité existe lorsque la dépense aurait été consentie par un gestionnaire ordinaire faisant preuve de la diligence objective requise par le droit commercial (arrêts 2C_985/2012 du 4 avril 2014 consid. 2.2; 2A.473/2005 et 2P.195/2005 du 16 février 2006 consid. 3.2; 2P.153/2002 du 29 novembre 2002 in StE 2003 B 72.14.2 n° 31 consid. 3.2; arrêt 2A.461/2001 du 21 février 2002 in Revue fiscale 57/2002, p. 816, consid. 2; Archives 63 p. 208 consid. 2a p. 212 s.). 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 (Danon, *ibid.*, n° 65). Le bénéfice comprend en outre 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 (art. 58 al. 1 let. c, 1^{ère} phrase, LIFD et 94 al. 1 let. c, 1^{ère} phrase, LI). Les art. 64 LIFD et 101 LI ont trait au emploi des biens immobilisés nécessaires à l'exploitation de la personne morale. 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 (ATF 137 II 353 consid. 6.4.4 et 6.4.5 pp. 364/365; 136 II 88 consid.

E. 5.3

in fine, ainsi que 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 (arrêts FI.2011.0063, déjà cité, consid. 3d; FI.2006.0009 du 28 novembre 2006, consid. 3b).

E. 6

En la présente espèce, le débat a trait aux reprises opérées dans les comptes de l'exercice 2008 de la recourante. a) A titre préliminaire, l'on observe que la recourante n'a que très partiellement satisfait à l'obligation légale qui lui est faite de collaborer à la taxation. En effet, à plusieurs reprises, des renseignements ont été requis par l'autorité intimée en vain, tant de sa part que de celle de son mandataire, notamment sur les trois provisions constituées en relation avec les participations ici en cause, et cela aussi bien durant la procédure de taxation que durant la procédure de réclamation. Après rappel et sommation, des amendes ont du reste été prononcées à son encontre, pour défaut de collaboration, le 2 février 2015. La recourante a admis ce qui précède, puisque cette décision n'a pas été attaquée. b) En premier lieu, l'autorité intimée a refusé d'admettre comme charge la provision sur la participation que la recourante détenait dans H. _____, laquelle a, durant l'exercice 2008, été comptabilisée à hauteur de 273'510 francs. La recourante a tout d'abord expliqué avoir fait l'acquisition durant l'année 2007 d'une participation de 373'510 fr., qu'elle présente comme étant «à risques», dans une société étrangère, domiciliée à ******, active dans le domaine pétrolier. Or, à l'appui du recours, elle se prévaut d'un certificat émanant des autorités de ******, dont il ressort que H. _____ aurait été dissoute le 19 novembre 2009. Dans ses dernières écritures, la recourante explique qu'en réalité, elle avait consenti à cette société off-shore un prêt de 300'008,19 US\$. Elle a produit à cet égard un contrat de prêt daté du 12 janvier 2007. Le but recherché était de permettre à H. _____ de réaliser une opération dans le domaine du pétrole. Pour le cas où celle-ci aboutissait, la recourante devait recevoir, outre le remboursement du prêt, un intérêt de

15'000 US\$ pour trois mois. En cas de défaillance, H. _____ a promis le remboursement du capital dans les douze mois, montant garanti par des clauses contenues dans des contrats séparés. L'opération n'ayant pas abouti, H. _____ étant dans l'incapacité de la rembourser, la recourante a ouvert, en relation avec cette opération, une provision de 273'510 fr., durant l'exercice 2008, qu'elle a augmentée de 100'000 fr., durant l'exercice suivant, cette participation étant enregistrée pour zéro franc à fin 2009. La recourante justifie la comptabilisation de cette provision du fait qu'elle n'aurait rien perçu en relation avec cette opération et que son investissement initial serait au final perdu. La recourante a, à plusieurs reprises, été requise de produire les comptes de cette participation pour les années 2007 à 2009 pour vérification et contrôle, ce qu'elle n'a jamais fait, ni durant la procédure de taxation, ni durant la procédure de réclamation. Elle a de plus présenté différentes versions de cette opération; dans un premier temps, elle a indiqué qu'il s'agissait d'un achat d'une participation, avant d'expliquer qu'il s'agissait en réalité d'un prêt participatif. C'est seulement à l'appui du recours qu'elle a fourni les explications requises sur cette écriture, en joignant un certificat attestant de la dissolution de H. _____ en novembre 2009. Ces dernières ont varié, puisque la recourante soutient en dernier lieu qu'il s'agit d'un prêt, dont le remboursement serait définitivement perdu, sa débitrice ayant entre-temps été dissoute. L'autorité intimée relève pour sa part que la recourante aurait pu produire ce certificat de dissolution lorsqu'elle a été requise de fournir des renseignements, ce qu'elle n'a jamais fait. Pour elle, la recourante ignorait encore, selon toute vraisemblance, le risque que sa créance ne soit en définitive jamais honorée lorsqu'elle a constitué cette provision en 2008. Elle en veut pour démonstration que la créance en relation avec cette opération figure encore dans les comptes de l'exercice 2013, dont elle a joint un extrait avec sa réponse. En outre, dans ses dernières écritures, l'autorité intimée relève qu'il existe toujours à ***** une société H. _____, dont les coordonnées sont les mêmes que la société apparemment dissoute à *****. Par ailleurs, par courrier électronique de son administrateur C. _____, la recourante a requis le 17 août 2007 le remboursement du capital et le versement des intérêts, suite au non-respect par H. _____ de ses obligations. Or elle disposait à ce moment-là d'une garantie du remboursement du capital d'une durée d'une année. Ainsi, il subsiste un doute sérieux sur le déroulement de l'origine des faits à l'appui desquels la provision litigieuse a été constituée. Quoi qu'il en soit, c'est seulement en novembre 2009 que la dissolution de la débitrice de la recourante a été prononcée. Par conséquent, la recourante ignorait encore à la fin 2008 que sa créance en remboursement du prêt consenti à H. _____ ne serait en définitive pas honorée. La recourante ne produit aucun document permettant de retenir qu'elle avait, déjà à ce moment-là, des raisons sérieuses de penser que sa débitrice ferait défaut; elle n'offre du reste pas de le prouver. Aucune raison commerciale ne lui commandait dès lors de comptabiliser cette écriture au 31 décembre 2008. La reprise opérée dans les comptes de la recourante à hauteur de la provision comptabilisée cette année-là, soit 273'510 fr., s'avère ainsi justifiée et échappe à la critique. c) L'autorité intimée a, en deuxième lieu, refusé d'admettre dans les charges de la recourante, la provision constituée en relation avec sa participation dans G. _____, comptabilisée à hauteur de 1'551'880 fr. au 31 décembre 2008. Il ressort de ses explications que la recourante a investi, entre 2004 et 2005, un montant total de 4'231'880 fr. dans cette société, également domiciliée à ***** et active à l'étranger dans le domaine immobilier. Avant 2004, la recourante avait vendu à l'ayant droit économique de G. _____, J. _____, un immeuble sis à *****. Dans ses dernières écritures, la recourante se réfère à la correspondance échangée avec les autorités fiscales du canton de *****,

qu'elle a produite. Elle explique que le président de son conseil d'administration, C._____, qui lui-même avait également investi 2'200'000 fr. dans G._____, aurait cherché à obtenir des informations sur ces participations, cela dès la fin 2005. Compte tenu de la faiblesse des informations alors obtenues, la recourante a comptabilisé une provision de 1'500'000 fr. au 31 décembre 2005, qu'elle a augmentée de 51'880 fr. au 31 décembre 2006. Au 31 décembre 2008, la provision se montait donc à 1'551'880 francs. Par la suite, la recourante n'a plus eu aucune nouvelle de J._____; elle a augmenté la provision de 1'622'030 fr. au 31 décembre 2009 et de 1'057'970 fr. au 31 décembre 2011. Durant cet exercice, la participation a ainsi été enregistrée pour zéro franc. Des informations que la recourante a ultérieurement pu recueillir sur la place financière de Londres, il est ressorti que la plupart des sociétés appartenant à J._____ auraient été mises en faillite. Une procédure pénale est actuellement pendante auprès du Ministère public du canton de _____, suite à une plainte de K._____ contre J._____, en relation avec l'acquisition de l'immeuble de _____. Sur ce point également, la recourante fait valoir, à l'appui de cette écriture, que son investissement doit être considéré comme étant définitivement perdu. Pour l'autorité intimée, ces explications n'établissent pas en quoi la recourante avait de sérieuses raisons, au 31 décembre 2008 et antérieurement, de considérer que sa participation dans G._____ devait être dévaluée à hauteur de 1'551'880 francs. Des pièces produites, il ne ressort pas que la recourante ait entrepris des démarches auprès de J._____ ou de G._____ pour obtenir un retour de son investissement; de même, aucune pièce n'atteste de ce que cette dernière société aurait été mise en liquidation. La recourante indique sur ce point avoir renoncé à ouvrir une procédure contre les intéressés, au vu du coût des frais judiciaires auxquels elle aurait été exposée. Elle tente de s'abriter derrière l'explication selon laquelle ce type de placement était, par définition, risqué. Au vu de l'ampleur de sa participation, de 4'231'880 fr., ses explications sont pour le moins audacieuses, cela d'autant plus que la recourante détenait 25% de G._____. Elles ne sont pas conformes à la diligence objective que requiert d'un gestionnaire ordinaire le droit commercial (cf. consid. 5a, supra). Cette dernière circonstance ne permettait cependant pas à la recourante de s'affranchir des règles applicables en matière de constitution de provision, lesquelles ne sont pas réunies en l'occurrence. Le risque imminent de perte au 31 décembre 2008 n'est en effet pas établi. La recourante indique, dans ses dernières écritures, que la procédure pénale ouverte dans le canton de _____ contre J._____ pourrait faire ressortir des éléments expliquant la perte de son investissement dans G._____. Certes, cette éventualité ne peut être exclue; on relève cependant que cette procédure a été ouverte suite à la plainte de K._____, établissement ayant financé l'acquisition de l'immeuble de _____ par J._____. La recourante n'apparaît pas comme étant plaignante; mise hors de cause, selon ses explications, elle n'est d'ailleurs plus partie dans cette procédure pénale, dont elle n'a pas requis l'apport dans la présente procédure. La reprise opérée dans les comptes de la recourante à hauteur de la provision comptabilisée, soit 1'551'880 fr., s'avère ainsi justifiée et échappe à la critique. d) En outre, une charge, désignée sous rubrique «perte sur participation» et comptabilisée à hauteur de 44'674 fr., en relation avec la vente des participations dans E._____, a été reprise dans les comptes de la recourante. Dans le courant de l'année 2006, la recourante a acquis une participation de 24,5% dans la société anonyme précitée, dont le siège est à _____, pour un montant de 238'920 francs. Le 8 mai 2007, elle a accordé un prêt de 50'067 fr. à cette société. Des discussions ont été échangées par la suite entre la recourante, un autre actionnaire et L._____, pour la reprise par ce dernier de leurs participations, en

contrepartie d'une augmentation du capital. Ces discussions ont abouti et la recourante a abandonné une partie de sa créance à hauteur de 29'997 €. Au cours de sa séance du 8 décembre 2008, dont la recourante a produit une copie en annexe à ses dernières écritures, le conseil d'administration de E. _____ a accepté la cession par la recourante (ainsi que par l'autre actionnaire) de la totalité de ses participations dans cette société à L. _____. Le 29 décembre 2008, le compte bancaire de la recourante a été crédité par ce dernier d'un montant de 244'312 fr.70, en contrepartie de la reprise des actions de E. _____ et de la créance résultant du prêt octroyé à cette société. Dans ses comptes 2008, la recourante a sorti cette participation à sa valeur comptable, soit 238'920 fr., et a réduit le prêt de 5'392 francs. Elle a amorti le solde de sa créance, soit 44'674 fr., ce qui constitue un abandon de créance comme on le verra ci-dessous, par la comptabilisation, à tort, d'une charge intitulée «perte sur participation». Durant la procédure de réclamation, l'autorité intimée a considéré que la recourante avait en réalité consenti à un abandon de créance contre sa société-fille, laquelle a été vendue quelques jours auparavant. La recourante n'ayant produit aucune pièce permettant de justifier, au regard de l'usage commercial, cet abandon de créance et par conséquent, l'amortissement comptabilisé à hauteur de 44'674 fr., l'autorité intimée a confirmé la reprise au bénéfice de cette charge. Dans sa réponse, elle maintient sa position, en expliquant que la recourante n'avait fourni aucun document permettant de juger de l'état de la solvabilité de E. _____, au jour de l'abandon de créance consenti. L'autorité intimée a en outre requis de la recourante l'identité du débiteur de la somme de 244'312 fr.70, afin de vérifier le bien-fondé de l'amortissement comptabilisé. La recourante s'est exécutée en indiquant qu'il s'agissait de L. _____; elle a produit une attestation écrite de ce dernier, confirmant le versement de ladite somme. On rappelle à cet égard que, dans un groupe, les opérations entre sociétés doivent intervenir comme si elles avaient lieu avec des tiers dans un environnement de libre concurrence (principe du " dealing at arm's length " ou du "Drittvergleich"). En d'autres termes, la société qui passe des actes juridiques avec ses actionnaires ou toute personne la ou les touchant de près doit le faire dans les mêmes conditions que celles auxquelles elle aurait accepté de traiter avec des tiers dans les mêmes circonstances, faute de quoi l'opération est contraire au principe susmentionné et ne s'explique que par les relations privilégiées entre les parties (cf. sur ce point: ATF 140 II 88 consid. 4.1 p. 92; 138 II 545 consid. 3.2 p. 549; 57 consid. 2.2 p. 60; arrêts 2C_985/2012 du 4 avril 2014 consid. 2.3; 2C_644/2013 du 21 octobre 2013 consid. 3.1; et les références citées). Dans les relations commerciales, on peut ainsi admettre qu'il est douteux qu'un prêteur renonce à tout ou partie de sa créance s'il n'a pas la preuve de l'insolvabilité de son débiteur. On peut même sérieusement penser, à l'image de l'autorité intimée, que cet abandon s'inscrit dans le cadre d'une relation commerciale future avec E. _____. Or, dans la présente espèce, la recourante ne fournit aucune explication permettant de justifier, d'un point de vue commercial, qu'elle ait renoncé à une créance de 44'674 fr. en contrepartie du rachat de ses parts et du remboursement du prêt concédé à E. _____, dont elle était actionnaire. En outre, cet abandon a été décidé par le conseil d'administration de la société débitrice, ce qui est inusuel, comme le fait observer l'autorité intimée. Sans doute, l'opération globale au cours de laquelle la recourante a cédé sa participation s'inscrit dans le cadre d'une augmentation du capital de cette société. Il ne ressort toutefois ni des pièces produites, ni des explications de la recourante que la situation financière de E. _____ justifiait à ce moment-là qu'elle renonçât à sa créance en remboursement du prêt consenti un an plus tôt. Dans ces conditions, la charge comptabilisée à hauteur de 44'674 fr. ne répond pas aux usages commerciaux. La reprise opérée dans les comptes de la recourante

doit dès lors être confirmée. Comme l'observe l'autorité intimée, la recourante a reçu la somme de 244'312 fr.70, soit un excédent de 5'392 fr. par rapport à la valeur comptable des actions, soit 238'920 francs. Or cet excédent aurait dû être comptabilisé en tant que produit exceptionnel dans le compte de résultat (cf. art. 959b al. 2 ch. 9 CO). A défaut, il en résulte une compensation non admise entre les actifs et les passifs, ainsi que les produits et les charges (v. Manuel suisse d'audit, op. cit., p. 263). L'autorité intimée ayant toutefois renoncé à réformer la décision attaquée au détriment de la recourante, cette question sera laissée indécise. e) Ces reprises au bénéfice, qui totalisent 1'870'065 fr., seront par conséquent confirmées. Toutes ont trait à des actifs inscrits au bilan de la recourante au 31 décembre 2008. Par conséquent, c'est à juste titre qu'elles ont, par surcroît, été ajoutées au capital imposable de celle-ci.

E. 7

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. Le sort du recours commande de mettre les frais de justice à la charge de la recourante (art. 49 al. 1, 91 et 99 LPA-VD). En outre, pour le même motif, l'allocation de dépens ne saurait entrer en considération (art. 55 al. 1, 91 et 99 LPA-VD).

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