

VD_OMNI FI.2016.0037 vom 16. Dezember 2016

VD Tribunal cantonal, 2016-12-16, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2016.0037

FR: VD_OMNI FI.2016.0037 du 16 décembre 2016

IT: VD_OMNI FI.2016.0037 del 16 dicembre 2016

Regeste

A. _____ c/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Annulation de la décision de l'ACI concernant des reprises dans le bénéfice d'une société active dans le placement de personnel durant les périodes fiscales 2001 à 2007. Il n'appartenait pas à la contribuable d'établir le contenu de la comptabilité d'une société sous-traitante active au Royaume-Uni dans le recrutement de personnel, l'éventuelle proximité entre les deux sociétés n'étant pas suffisamment établie par l'ACI. Sur la base des résultats réalisés par la société recourante, les charges pour le recrutement de personnel, résultant de prestations facturées par la société sise au Royaume-Uni, apparaissent cohérentes. La seule localisation de ce partenaire commercial hors de Suisse n'a pas pour effet de mettre le fardeau de la preuve à la charge exclusive de la recourante. Recours admis et annulation des amendes prononcées à l'encontre de la société recourante pour soustraction d'impôt.

Erwägungen

E. 1

En l'absence d'une réglementation expresse contraire, le droit applicable à la taxation est celui en vigueur pendant la période fiscale en cause (cf. ATF 2C_620/2012 du 14 février 2013 consid. 3.1, in RDAF 2013 II 197; 2A.209/2005 du 3 novembre 2005 consid. 3.2). Le rappel d'impôt relevant du droit matériel, le droit applicable obéit aux mêmes règles (cf. ATF 2C_416/2013 consid. 5.1 non publié in ATF 140 I 68 mais in RDAF 2014 II 40, et les arrêts cités). Le litige a trait en l'espèce aux reprises opérées par l'autorité intimée dans les comptes d'A. _____, afin de déterminer le bénéfice imposable de cette dernière durant les périodes de taxation 2001 à 2007. 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^{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. Le présent litige portant sur les périodes fiscales 2001 à 2007, c'est par conséquent le droit comptable antérieur à la révision du 23 décembre 2011 (RO 2012 6679) qui est applicable.

E. 2

a) Les tribunaux cantonaux, lorsqu'ils se prononcent sur une question relevant tant de l'impôt fédéral direct que de l'impôt cantonal et communal, comme en l'occurrence, doivent en principe rendre deux décisions – qui peuvent toutefois figurer dans le même arrêt –, l'une pour l'impôt fédéral direct et l'autre pour l'impôt cantonal et communal, avec des motivations séparées et des dispositifs distincts, ou du moins un dispositif distinguant

expressément les deux impôts. Cette exigence se justifie par le fait qu'il s'agit d'impôts distincts, qui reviennent à des collectivités différentes et font l'objet de procédures et de taxations séparées (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262, et les références citées). Il y a lieu cependant de relativiser cette jurisprudence lorsque la question juridique à trancher par l'autorité cantonale de dernière instance est réglée de la même façon en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé et peut, partant, être soumise à un raisonnement identique. Dans un tel cas, il est admissible de statuer sur le litige par un seul arrêt, sans que le dispositif ne distingue entre les deux catégories d'impôt; encore faut-il que la motivation de l'arrêt permette de saisir clairement que l'arrêt vaut aussi bien pour un impôt que pour l'autre (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262/263). b) En l'espèce, les questions à trancher sont les mêmes pour les deux catégories d'impôt. La jurisprudence rendue en matière d'impôt fédéral direct et de répartition du fardeau de la preuve en matière fiscale est en effet également valable pour l'application des dispositions cantonales harmonisées correspondantes. Le Tribunal statuera dès lors en un seul arrêt, sans distinguer entre l'impôt fédéral direct, d'une part, et l'impôt cantonal et communal, d'autre part, comme la jurisprudence qui vient d'être rappelée lui permet de le faire (cf. arrêt FI.2013.0033 du 8 janvier 2014 consid. 2).

E. 3

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 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 (arrêts FI.2005.0206 du 12 juin 2006; FI.2005.0003 du 21 juin 2005). Le recourant reste toutefois libre de renoncer à la protection que lui apporte l'art. 6 CEDH et accepter que la procédure relative à la taxation et aux amendes soit menée de manière unifiée. Interpellé sur ce point à l'audience, la recourante a opté pour la procédure unifiée. Le présent arrêt portera ainsi sur la taxation et sur les amendes.

E. 4

La recourante requiert, à titre de moyen de preuve, la mise en œuvre d'une audience en vue de procéder à l'audition en tant que témoin de HH._____. Elle demande également la mise en œuvre d'une expertise, en vue de démontrer que le prix des prestations facturées par S._____ est conforme au marché. a) Les parties ont le droit d'être entendues (art. 29 al. 2 Cst., 27 al. 2 Cst./VD et 33 al. 1 de la loi du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative - LPA-VD; RSV 173.36). Cela inclut pour elles le droit de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à leur détriment, d'avoir accès au dossier, de proposer et fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur la décision, d'en prendre connaissance, de participer à leur administration et de se déterminer à leur propos (ATF 142 III 48 consid. 4.1.1 p. 52/53; 141 V 557 consid. 3.1 p. 564; 140 I 99 consid. 3.4 p. 102/103, 285 consid. 6.3.1 p. 299, et

les arrêts cités). L'autorité reste toutefois libre de mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de forger sa conviction et que, procédant de manière non arbitraire à une appréciation anticipée de la valeur probante des mesures proposées, elle a acquis la certitude que celles-ci ne modifieraient pas son opinion (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1 p. 299; 134 I 140 consid. 5.3 p. 148; 131 I 153 consid. 3 p. 157, et les arrêts cités). b) Selon les explications de la recourante, l'audition de HH. _____ doit permettre d'établir l'actionnariat de la société D. _____, durant les périodes fiscales litigieuses. L'établissement de ce fait n'est toutefois pas nécessaire pour l'issue du litige, compte tenu des considérants qui suivent. Il en va de même, en ce qui concerne la réalisation de l'expertise demandée par la recourante. L'autorité intimée ne conteste en effet pas que les conditions pratiquées par S. _____ sont conformes au marché, mais estime que l'ampleur des prestations facturées n'est pas justifiée. Par appréciation anticipée des moyens de preuve, il peut dès lors être renoncé à sa mise en œuvre.

E. 5

Les reprises qui portent sur les périodes fiscales 2001 à 2005 concernent des taxations qui sont désormais entrées en force. a) 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) (ATF 2C_1218/2013 *ibidem* ; 2C_911/2013 *ibidem* ; 2A.370/2004 du 11 novembre 2005 consid. 4.2, in Archives 77 p. 257; Peter Locher, *op. cit.*, n° 21 ad art. 58 LIFD; Danielle Yersin, Les corrections et modifications apportées par une entreprise à sa comptabilité et leurs conséquences fiscales, RDAF 1977 p. 371, p. 377; Robert Danon, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2008, n° 38 ad art. 57-58 LIFD; Markus Berger, Probleme der Bilanzberichtigung, Archives 70 p. 539, p. 554 ss). D'après l'art. 151 LIFD, lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts. Le rappel d'impôt n'est soumis qu'à des conditions objectives: il implique qu'une taxation n'a, à tort, pas été établie ou est restée incomplète, de sorte que la collectivité publique a subi une perte fiscale; il suppose aussi l'existence d'un motif de rappel. Ce motif peut résider dans la découverte de faits ou de moyens de preuve inconnus jusque-là, soit des faits ou moyens de preuve qui ne ressortaient pas du dossier dont disposait l'autorité fiscale au moment de la taxation. Il n'est pas nécessaire que le contribuable ait commis une faute (ATF 2C_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 8.1, non publié in ATF 140 I 68 ; 2C_104/2008 du 20 juin 2008 consid. 3.3; 2A.300/2006 du 27 février 2007 consid. 3.3 et les références citées, RF 62/2007 p. 369). Le rappel d'impôt ne représente pas une prétention fiscale de nature différente de la créance primitive d'impôt. En outre, la fixation de ce montant ne se fait pas selon des critères de calcul particuliers et ne fait pas l'objet d'une majoration. Le contribuable doit ainsi s'acquitter de l'impôt primitivement dû qui n'a pas été taxé correctement ou qui n'a pas été taxé du tout. Le rappel d'impôt n'a donc pas de caractère pénal ou de réparation; il porte uniquement sur l'obligation fiscale primitive qui ne s'est pas encore éteinte (ATF 121 II 257 consid. 4b p. 264 s. et les références citées; Hugo Casanova, Le rappel d'impôt, in RDAF 1999 II p. 3, p. 9). Les droits et les obligations du contribuable sont les mêmes que lors de la procédure de taxation (art. 153 al. 3 LIFD). Les

contribuables doivent notamment faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 3 LIFD). En d'autres termes, la procédure de rappel d'impôt sert à mettre le contribuable dans la situation qui aurait dû être la sienne si, lors de la procédure de taxation ordinaire, l'autorité avait eu connaissance de tous les faits et moyens de preuve pertinents. b) En l'occurrence, l'ACI a eu connaissance à l'occasion d'un contrôle de la comptabilité de la société recourante portant sur les périodes fiscales 2006 et 2007, des faits qui ont justifié le rappel d'impôt. Avant l'audition de E. _____ le 19 août 2009, l'ACI n'avait pas de raison de mettre en doute le bien-fondé des prestations fournies par la sous-traitante S. _____ à A. _____. Aucun élément du dossier ne permettait en effet d'établir l'existence d'éventuels liens entre ces deux sociétés.

E. 6

Le litige a trait aux reprises effectuées par l'ACI dans le bénéfice de la société recourante. Le bénéfice imposable des sociétés anonymes se détermine d'après le solde du compte de résultats (art. 58 al. 1 let. a LIFD; art. 94 al. 1 let. a LI). L'art. 58 al. 1 let. a LIFD énonce le principe de l'autorité du bilan commercial ("Massgeblichkeitsprinzip"), selon lequel le bilan commercial est déterminant en droit fiscal. 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 137 II 353 consid.

E. 6.2

p. 359; 132 I 175 ; 2C_1218/2013 du 19 décembre 2014 consid. 3.1, destiné à la publication; 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). Selon ce principe, le contribuable est lié à la situation patrimoniale de la période fiscale, telle qu'elle ressort des livres de compte régulièrement établis. D'après les art. 58 al. 1 let. b LIFD et 94 al. 1 let. b LI, sont ajoutés au solde du compte de résultat tous les prélèvements opérés avant le calcul de celui-ci, qui ne servent pas à couvrir des frais généraux justifiées par l'usage commercial. Parmi les prélèvements opérés avant le calcul du solde du compte de résultats figurent les "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, 5^{ème} tiret, LIFD; art. 94 al. 1 let. b, 5^{ème} tiret, LI). Il y a distribution dissimulée de bénéfice lorsque les quatre conditions cumulatives suivantes sont remplies: 1) la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante; 2) cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le ou la touchant de près; 3) elle n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers; 4) la disproportion entre la prestation et la contre-prestation est manifeste de telle sorte que les organes de la société auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient (ATF 140 II 88 consid. 4.1 p. 92s.; 138 II 57 consid. 2.2 p. 59s.; 131 II 593 consid. 5.1 p. 607).

E. 7

La procédure de taxation est régie par la maxime inquisitoriale (ATF 92 I 253 consid. 2). Cette maxime est également applicable dans le cadre de la procédure de recours en matière fiscale, à défaut d'une disposition contraire de la loi fiscale (cf. art. 142 al. 4 LIFD; art. 199 LI et 28 al. 1 LPA-VD; ATF 2P.215/2002 et 2A.479/2002 du 7 avril 2003 consid. 4.1). L'autorité doit vérifier la déclaration (cf. art. 123 et 126 LIFD; art. 172 et 176 LI). Elle doit

déterminer d'office tous les éléments pertinents en vue de la taxation, même en cas de violation de son obligation de coopérer par le contribuable. Il appartient ainsi à l'autorité d'établir les faits qui fondent la créance d'impôt ou qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATF 133 II 153 consid. 4.3; 121 II 257 consid. 4c/aa). Quand des indices clairs et précis rendent vraisemblable l'état de fait établi par l'autorité, il revient ensuite au contribuable de réfuter, preuves à l'appui, les faits avancés par celle-ci; les parties ont en effet l'obligation de collaborer à l'établissement de la taxation (art. 126 al. 1 LIFD et 176 al. 1 LI), et ce également dans le cadre de la procédure de rappel d'impôt (cf. art. 153 al. 3 LIFD et 209 al. 3 LI; ATF 2C_239/2013 et 2C_240/2013 du 27 mai 2014 consid. 5.1). La justification commerciale des dépenses revendiquées en déduction d'une recette doit en conséquence 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 (cf. ATF 2C_1081/2013 et 2C_1164/2013 du 2 juin 2014 consid. 5.5 et les références). 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. L'autorité de recours apprécie les preuves apportées par les parties avec un large pouvoir d'appréciation (ATF 120 Ia 31 consid. 4b et les références; 2P.185/2006 et 2A.429/2006 du 27 novembre 2006 consid. 8.1; arrêt FI.2009.0005 précité, consid. 3b).

E. 8

Les reprises opérées par l'autorité intimée concernent exclusivement les prestations fournies par S._____. L'autorité intimée estime avoir apporté la preuve qu'A._____ et S._____ sont des sociétés sœurs. La recourante nie l'existence d'un quelconque lien, précisant qu'elle a, avec cette société dont le siège se trouvait au Royaume-Uni, uniquement des relations commerciales. a) Pour établir la proximité entre les sociétés A._____ et S._____, l'autorité intimée se réfère notamment à deux courriers, adressés par A._____ le 16 novembre 1999 à l'assurance ***** et le 22 mars 2000 à C._____. Il y est mentionné que C._____ touche, en sus du salaire versé par A._____, une rémunération de S._____, dont il est précisé qu'il s'agit d'une société sœur dans le courrier destiné à l'assurance *****. Dans le cadre d'une audition du 19 août 2009, E._____ a indiqué que la structure de S._____ avait été mise en place en 2000 par Messieurs B._____ et C._____. E._____ aurait hérité de l'organisation ainsi mise en place, sans connaître les ayants droits économiques de S._____. La recourante a soutenu que les deux courriers précités représentaient des documents de complaisance. A l'audience, elle a encore produit une déclaration de B._____ du 28 juillet 2016, confirmant que les deux attestations précitées avaient été établies dans le seul but de permettre à C._____ de bénéficier de crédits bancaires, visant à l'acquisition d'un bien immobilier. En ce qui concerne le courrier du 16 novembre 1999, B._____ a précisé qu'il n'était pas signé et qu'il avait été établi à son insu par la secrétaire, à la demande de C._____. L'ACI se réfère également à un document intitulé "tableau de bord de commission 2002", qui évoquerait des commissions versées par S._____. Pour la recourante, il s'agirait uniquement d'un document de travail, ne faisant pas partie de sa comptabilité. Selon ses explications, l'ancien administrateur de la société, B._____, aurait établi ce document à titre de proposition de rémunération de E._____ par le biais

de plusieurs sources, dont une rémunération complémentaire calculée sur les marges versées à S._____. Ces pièces du dossier peuvent constituer des indices de l'existence d'une certaine proximité entre la recourante et S._____. S'y ajoute le fait que certaines personnes actives pour le compte de la recourante, l'ont été également pour celui de S._____. Il en va ainsi de L._____, qui percevait des commissions de S._____ en sa qualité de responsable clientèle, tout en étant en relation d'affaires avec la recourante et les sociétés qui lui sont apparentées. L'ACI a en effet mis en évidence que L._____ a été en relation d'affaires avec C._____, par la détention successive de parts dans la société J._____; C._____ a en effet racheté les parts initialement détenues par son épouse, qui était alors l'associée de L._____. Ce dernier aurait par ailleurs touché des honoraires de la société I._____, dont il est vraisemblable qu'il s'agit d'une société sœur d'A._____ (cf. rapport de l'AFC du 15 juin 2010). Selon une note d'entretien du 11 juillet 2005 de l'AFC, L._____ a été présenté comme actionnaire de D._____, ce que la recourante n'a pas contredit. Cela ne permet pas encore d'établir qu'A._____ et S._____ sont des sociétés sœurs, dont l'actionnariat se confondrait, comme le soutient l'ACI. Il n'existe de surcroît aucune preuve du fait que des actionnaires de la recourante ou de toute société lui étant apparentée auraient bénéficié, par le truchement de S._____, d'un quelconque versement. S'agissant en particulier de C._____, l'enquête menée à son sujet sur le plan privé par l'ACI n'a pas permis d'en établir l'existence. b) On peut néanmoins s'interroger sur l'existence d'une éventuelle obligation "particulièrement qualifiée" de collaboration de la recourante, s'agissant de prestations fournies dans le cadre de relations juridiques internationales. Un tel devoir existe surtout lorsque les transactions sont effectuées auprès d'un pays étranger sans convention de double imposition ou lorsque celle-ci ne satisfait pas encore les standards actuels de l'OCDE en matière d'échange de renseignements (ATF 2C_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2.5.2, publié et traduit in : RDAF 2016 II 110 p. 118). Le degré d'exigence de preuves et du devoir de renseigner est également accru si le contribuable déduit un quelconque avantage de la relation internationale, soit en particulier lorsque la partie cocontractante est résidente d'un Etat dont l'ordre juridique favorise, comme l'expérience le prouve, la constitution de sièges fictifs de personnes morales (ATF 2C_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2.5.2 et les références citées, publié et traduit in : RDAF 2016 II 110 p. 118, en ce qui concerne la Principauté du Liechtenstein). La société S._____ avait son siège à Londres, au Royaume-Uni. Si Londres représente incontestablement une place financière attractive pour de nombreuses sociétés, on ne saurait pour autant en déduire d'emblée que la constitution de sièges fictifs y est favorisée, ce qui aurait pour conséquence d'accroître de manière générale le degré de preuve exigé de la recourante. Un certain nombre d'indices permettent certes de douter de l'effectivité du siège de S._____ au Royaume-Uni. Il est en effet surprenant de constater que la plaquette d'information de S._____ ne mentionne que le territoire suisse. L'activité de cette société se déroule dans un appartement, ce qui peut constituer un indice supplémentaire du fait que le siège de S._____ à Londres est fictif. L'adresse de la société à Londres – ***** – est d'ailleurs identique à celle de la société G._____ (UK) Ltd, dont HH._____ était le directeur entre 1999 et 2014. A cela s'ajoute que W._____, qui a également été directeur de G._____ (UK) Ltd, représente S._____ lors de la signature du contrat relatif à la vente du logiciel ***** du 15 janvier 2002. Or, depuis 2007, D._____, société qui détenait la majorité des actions d'A._____, avait son siège auprès de la société G._____, à *****. L'actionnariat de S._____ était, durant les années fiscales qui font l'objet de la présente procédure, détenu par la société

V. _____ (devenue V. _____ en janvier 2006), dont W. _____ est l'administrateur unique et qui a son siège au Tessin. On peut déduire de ces circonstances que l'activité de S. _____ visait essentiellement le marché suisse, voire italien. Cela ne dit en revanche rien d'une éventuelle proximité entre la recourante et S. _____, à tout le moins avant 2007, lorsque D. _____ a déplacé son siège social auprès de G. _____. On ne peut en outre exclure l'intérêt d'une localisation de la société S. _____ au Royaume-Uni, pour ce qui a trait notamment à la recherche de personnel spécialisé en informatique. Les nombreux CV portant l'en-tête de S. _____ concernent des candidats issus de nationalités diverses. On peut concevoir qu'en raison de la variété et de la technicité des profils recherchés, le choix d'implanter une société active dans la recherche de personnel à Londres est crédible.

c) L'autorité intimée ne conteste d'ailleurs plus l'existence de prestations fournies par S. _____ en matière de recrutement de personnel, notamment par l'intermédiaire de L. _____. Les prestations fournies dans ce cadre n'excéderaient toutefois pas 20% du montant total des charges invoquées par la recourante. Du dossier, il ressort que les prestations de S. _____ sont rémunérées de deux manières: une part fixe due mensuellement et une part variable, rétribuée proportionnellement au nombre d'heures effectuées par les personnes dont le profil a été proposé à la recourante et placées auprès de clients de la recourante. A cet égard, il est précisé qu'A. _____ a pour principale activité le placement de personnel spécialisé en informatique auprès de ses clients. Le personnel mis à disposition dans ce contexte est en principe rémunéré par la recourante, qui facture des honoraires à ses clients, calculés sur la base du nombre d'heures consacrées à la mission par les personnes placées. Alternativement, les candidats proposés par la recourante peuvent être directement engagés par les clients de la recourante; dans ce cas de figure, A. _____ facture une commission à son partenaire commercial. Le dossier contient les contrats signés par la recourante avec S. _____ et les factures établies par S. _____. La recourante a également produit un classeur contenant des CV de candidats et des échanges d'email entre les représentants de la recourante et L. _____. La recourante n'a en revanche pas été en mesure de produire d'autres preuves de ses relations avec S. _____. Des différents contrats signés par la recourante, il ressort qu'il lui incombe de communiquer à S. _____ l'intégralité des éléments permettant de déterminer le montant de la commission à facturer. La recourante n'a pu produire aucune de ces pièces. Il est par ailleurs difficile d'établir dans quelle mesure S. _____ a effectivement présenté la candidature ayant donné lieu à la perception des commissions facturées, la plupart des CV imprimés avec l'en-tête de S. _____ ne correspondant pas à des personnes ayant été rémunérées par la recourante. Il manque également de nombreuses informations, permettant de justifier le montant acquitté à titre de commission, lequel est uniquement fixé par défaut dans les contrats signés par la recourante avec S. _____. Le contrôle de l'ACI a débuté en 2009 et a d'emblée porté sur les relations entre la recourante et S. _____. La recourante ne peut dès lors, de bonne foi, se prévaloir de l'écoulement du temps pour justifier son impossibilité de prouver les faits litigieux. Reste dès lors à examiner si les pièces produites par la recourante suffisent à établir l'importance de la rémunération versée à S. _____. La recourante a produit différents tableaux, en vue d'établir le chiffre d'affaires réalisé en lien avec le placement auprès de sa clientèle du personnel proposé par S. _____. On peut mettre en évidence les valeurs qui suivent: Chiffre d'affaires réalisé par A. _____ en lien avec l'activité de S. _____ Honoraires fixes annuels versés à S. _____ Honoraires variables annuels versés à S. _____ Salaires bruts payés par A. _____ Marge brute (CA – Honoraires – salaires) en Fr. en % 2002 1'995'479,12 420'000 235'195,76 1'018'971,15 321'312,21 16,1

% 2003 2'321'857,38 697'000 271'479,84 1'144'373,30 209'004,24

E. 9

L'autorité intimée a également repris dans le bénéfice et le capital imposable de la recourante, les charges liées à l'acquisition et à l'amortissement d'un logiciel fourni par S._____. Elle soutient qu'il s'agit d'un actif fictif. a) La notion d'actif fictif regroupe les actifs qui, en violation du principe de sincérité ou de vérité du bilan commercial, "n'existent pas" (Pierre-Marie Glauser, Apports et impôt sur le bénéfice, 2005, p. 55); il s'agit donc d'une "non-valeur", qui peut notamment prendre la forme d'une acquisition d'un actif à un prix surfait (Robert Danon, ad art. 57-58 LIFD, in Commentaire IFD, 2008, n. 160 p. 761, citant notamment l'ATF 2P.40/2002 du 1er mai 2002 consid. 3.1; Peter Locher, Kommentar zum DBG, vol. II, 2004, n. 112 p. 293), et qui revient, en somme, à établir un faux bilan en y faisant figurer des valeurs comptables (partiellement) inexistantes (cf. ATF 2C_589/2013 et 2C_590/2013 du 17 janvier 2014 consid. 8.1; A.425/81 du 5 avril 1984 consid. 3b/cc, in: ASA 53 p. 279, 287). L'art. 62 al. 1 LIFD prévoit que les amortissements des actifs justifiés par l'usage commercial sont autorisés, à condition que ceux-ci soient comptabilisés ou, à défaut d'une comptabilité tenue selon l'usage commercial, qu'ils apparaissent dans un plan spécial d'amortissements. D'après l'art. 62 al. 2 LIFD, en général, les amortissements sont calculés sur la base de la valeur effective des différents éléments de fortune ou doivent être répartis en fonction de la durée probable d'utilisation de chacun de ces éléments. Selon la jurisprudence, un amortissement - qui constitue en droit fiscal la constatation définitive d'une diminution de valeur d'un actif - est justifié par l'usage commercial dans la mesure où il permet de tenir compte d'une véritable moins-value d'un poste au bilan. En principe, les amortissements sont progressifs; un amortissement unique - on parle alors d'amortissement extraordinaire - est toutefois admissible à titre exceptionnel (cf. ATF 137 II 353 consid. 6.4.1 p. 361 et les références citées). b) Un lien de proximité n'ayant pas pu être établi entre la recourante et S._____, on ne peut reprocher à la recourante d'avoir été dans l'incapacité de fournir la comptabilité de S._____. Selon l'ACI, S._____ n'aurait pas la structure nécessaire au développement de logiciels. A l'audience, la recourante a expliqué que S._____ était la distributrice du logiciel *****. Cela explique qu'elle n'ait qu'un nombre limité de personnel. Quoiqu'il en soit, l'autorité intimée n'a pas non plus démontré que la recourante avait pour sa part les moyens à disposition pour développer le logiciel litigieux. Dans ces circonstances, il convient d'admettre que la reprise calculée par l'ACI est également injustifiée.

E. 10

Les reprises effectuées par l'autorité intimée sur le bénéfice et le capital imposable de la recourante ne se justifiant pas, il y a lieu également d'annuler la décision de l'autorité intimée, en tant qu'elle prononce des amendes pour soustraction fiscale en relation avec les années 2001 à 2007.

E. 11

Le recours doit ainsi être admis et la décision attaquée annulée. Le dossier est renvoyé à l'autorité intimée pour nouvelle décision s'agissant des périodes fiscales 2006 et 2007, qui n'ont pas encore été définitivement taxées. Il n'est pas perçu de frais. L'autorité intimée versera à la recourante une indemnité de dépens réduite, pour tenir compte du fait qu'un avocat n'est intervenu que tardivement dans la procédure, après l'audience.

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