

VD_OMNI FI.2016.0046 vom 16. Februar 2017

VD Tribunal cantonal, 2017-02-16, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2016.0046

FR: VD_OMNI FI.2016.0046 du 16 février 2017

IT: VD_OMNI FI.2016.0046 del 16 febbraio 2017

Regeste

A. _____ c/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Prestation à un proche de l'actionnaire. La fixation du montant du loyer exigé du locataire de la société recourante ne repose pas sur des considérations objectives mais subjectives, soit uniquement sur les liens existant entre l'administrateur de la recourante et sa belle-sœur, locataire. Il est certain qu'un tiers locataire n'aurait jamais bénéficié de conditions aussi avantageuses. La recourante, qui trois ans auparavant retirait encore de cet objet un loyer de plus du double, a renoncé à réaliser un revenu en faveur d'un proche de ses actionnaires. Ce revenu équivaut à la différence entre le montant que la recourante aurait pu retirer de son bien, en le louant conformément au prix du marché, et le loyer de faveur concédé au proche locataire. Confirmation de la reprise.

Erwägungen

E. 1

Aux termes de l'art. 199 de la loi cantonale 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. Le recours ayant été interjeté dans la forme prescrite (art. 79 de la loi cantonale du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; RSV 173.36]) et le délai de trente jours (art. 95 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 et au capital imposables de la recourante, tels que déclarés par celle-ci durant les années 2004 à 2009. Il a trait exclusivement à l'impôt cantonal et communal sur le bénéfice et le capital. En effet, la recourante a son siège à ***** et est assujettie de façon illimitée dans le canton de Zurich. Son assujettissement dans le canton résulte de l'art. 86 al. 1 LI, aux termes duquel les personnes morales qui n'ont ni leur siège, ni leur administration effective dans le canton sont assujetties à l'impôt à raison de leur rattachement économique, lorsque, notamment, elles sont propriétaires d'un immeuble sis dans le canton ou lorsqu'elles ont sur un tel immeuble des droits de jouissance réels ou des droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels (let. c). Fondé sur un rattachement économique, l'assujettissement de la recourante est donc limité à la partie du bénéfice et du capital qui est imposable dans le canton (cf. art. 87 al. 2 LI). On rappelle sur ce point que 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.

E. 2.2

p. 197; 135 I 279 consid. 2.6.1 p. 285; 122 II 464; 120 V 357; Pierre Moor/Etienne Poltier, Droit administratif, Volume II, Les actes administratifs et leur contrôle, Berne 2011, ch.

2.2.7.4). On peut toutefois renoncer à renvoyer l'affaire à l'autorité inférieure, même si la violation du droit d'être entendu est importante, lorsque cette mesure est dénuée de sens et conduirait à un rallongement de la procédure incompatible avec le droit des parties à recevoir une décision au fond dans un délai raisonnable (ATF 133 I 201 consid. 2.2 p. 204/205; 132 V 387 consid. 5.1 p. 390, et les références citées). b) Le droit de faire administrer des preuves suppose que le fait à prouver soit pertinent, que le moyen de preuve proposé soit nécessaire pour constater ce fait et que la demande soit présentée selon les formes et délais prescrits par le droit cantonal (ATF 119 Ib 492 consid. 5b/bb p. 505). Par ailleurs, cette garantie constitutionnelle n'empêche pas l'autorité de mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude qu'elles ne pourraient l'amener à modifier son opinion (ATF 136 I 229 consid. 5.3 p. 236). Ainsi, le juge peut renoncer à l'administration de certaines preuves offertes, lorsque le fait dont les parties veulent rapporter l'authenticité n'est pas important pour la solution du cas, que la preuve résulte déjà de constatations versées au dossier ou lorsqu'il parvient à la conclusion que ces preuves ne sont pas décisives pour la solution du litige, voire qu'elles ne pourraient l'amener à modifier son opinion. Ce refus d'instruire ne viole le droit d'être entendu des parties que si l'appréciation anticipée de la pertinence du moyen de preuve offert, à laquelle le juge a ainsi procédé, est entachée d'arbitraire (ATF 136 I 229 consid. 5.3 p. 236; 134 I 140 consid. 5.3 p. 148; 125 I 127 consid. 6c/cc in fine p. 135; 124 I 208 consid. 4a p. 211 et les arrêts cités, 241 consid. 2 p. 242; sur la notion d'arbitraire, voir ATF 127 I 54 consid. 2b p. 56, 60 consid. 5a p. 70). A cela s'ajoute qu'en vertu de la maxime inquisitoire, les autorités fiscales établissent d'office les faits pertinents, avec le concours du contribuable, lequel a un devoir de collaborer (cf. art. 172 al. 1, 176 al. 1 et 2, 180 al. 1 et 199 LI; 41, 63, 70, 89 LPA-VD). Ce devoir est limité par le principe de proportionnalité, qui exige que les renseignements demandés puissent présenter de l'importance pour la taxation du contribuable. En effet, les offres de preuves du contribuable doivent être acceptées, à condition qu'elles soient propres à établir des faits pertinents pour la taxation (162 LI). Il est ainsi possible de renoncer à l'administration de certaines preuves offertes lorsque le fait à établir est sans importance pour la taxation, qu'il résulte déjà de constatations ressortant du dossier ou lorsque le moyen de preuve avancé est impropre à fournir les éclaircissements nécessaires. L'appréciation anticipée des preuves ne constitue pas une atteinte au droit d'être entendu directement déduit de l'art. 29 Cst. (ATF 125 I 127 consid. 6c/cc p. 135 et les arrêts cités). Il faut en outre que la collecte des informations n'occasionne pas de frais déraisonnables (ATF 133 II 114 consid. 3.2-3.5 p. 116 ss ; arrêt 2C_819/2009 du 28 septembre 2010 consid. 2.2). c) Devant les autorités administratives et devant la CDAP, 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, recourir aux moyens de preuve suivants (art. 29 al. 1 LPA-VD): audition des parties (let. a); inspection locale (let. b); expertises (let. c); documents, titres et rapports officiels (let. d); renseignements fournis par les parties, des autorités ou des tiers (let. e); témoignages (let. f). Les autorités administratives et judiciaires ne sont toutefois pas liées par les offres de preuves formulées par les parties (art. 28 al. 2 LPA-VD); elles doivent 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). d) La recourante soutient, pour l'essentiel, que les conditions fixées par la doctrine et la jurisprudence pour que l'on retienne in casu une distribution dissimulée de

bénéfice ne sont pas réalisées. Elle fait valoir à cet égard que G. _____, non seulement ne fait pas partie de son actionnariat mais par surcroît, ne peut pas être considérée comme une proche des actionnaires, avec lesquels elle n'entreprendrait aucun lien personnel. Comme on le verra ci-dessous, le litige a trait, pour l'essentiel, à des questions d'ordre exclusivement juridique, que le Tribunal examine avec un plein pouvoir d'examen (cf. art. 98 LPA-VD). Au surplus, l'autorité intimée a produit son dossier complet et les faits sont établis. Par conséquent, les offres de preuve qui motivent la réquisition de la recourante ne sont pas déterminantes pour la résolution du litige. A cela s'ajoute que la recourante, vu sa qualité de contribuable, a le devoir de collaborer pour assurer une taxation complète et exacte (art. 176 al. 1 LI). L'on peut dès lors attendre de sa part qu'elle produise toutes les pièces qui motivent les éléments dont elle se prévaut durant la procédure de taxation et durant la procédure de réclamation pour réduire la créance fiscale (dans ce sens, arrêt PE.2015.0037 du 25 mai 2016). Par ailleurs, l'on constate que la recourante s'est longuement exprimée par écrit, que ce soit devant l'autorité de taxation ou l'autorité intimée. La faculté d'exposer et de développer les motifs à l'appui desquels elle conteste la réalisation des conditions permettant à l'autorité fiscale de considérer que le loyer exigé de G. _____ constituait une prestation de la société en faveur d'un proche de l'actionnariat lui a ainsi été conférée. Dans ces conditions, la décision attaquée échappe au grief de violation du droit d'être entendu. De même, par appréciation anticipée des preuves, il ne s'impose pas de faire droit aux réquisitions que la recourante a formulées et par conséquent, de tenir une audience et d'entendre des témoins, fussent-ils les actionnaires de celle-ci.

E. 3

La recourante se plaint d'une violation par l'autorité intimée de son droit d'être entendue, dans la mesure où le président de son conseil d'administration, B. _____, a requis en vain de pouvoir être entendu durant la procédure de réclamation. Elle a requis en outre la tenue d'une audience, aux fins de faire entendre ce dernier et faire auditionner des témoins, à savoir G. _____, locataire de l'appartement dont elle est propriétaire, ainsi que ses deux actionnaires, H. _____ et I. _____. a) La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu découlant de l'art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 (Cst.; RS 101), en particulier le droit pour le justiciable de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, celui de fournir les preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision (ATF 137 IV 33 consid. 9.2 p. 48 s.; 125 V 332 consid. 3a p. 335 et les références citées), celui d'avoir accès au dossier (ATF 126 I 7 consid. 2b p. 10), ainsi que celui de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos lorsque celles-ci sont de nature à influencer la décision à rendre (ATF 137 II 266 consid.

E. 3.2

p. 270; 137 IV 33 consid. 9.2 p. 48/49; 135 I 279 consid. 2.3 p. 282; 127 I 54 consid. 2b p. 56; 126 I 15 consid. 2a/aa; 124 I 49 consid. 3a). Le droit d'être entendu comprend en outre l'obligation pour l'autorité de motiver sa décision, afin que l'intéressé puisse la comprendre, l'attaquer utilement s'il y a lieu et que l'autorité de recours puisse exercer son contrôle (cf. ATF 135 V 65 consid. 2.6 p. 73; 134 I 83 consid. 4.1 p. 88). Cette garantie étant de nature formelle, l'intéressé n'a pas à prouver que s'il avait été entendu, la décision aurait été différente, mais il suffit qu'il établisse n'avoir pu exercer son droit (ATF 137 I 195 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 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11] 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/Silvia Hunziker, in : Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2b, Zweifel/Beusch [éds], 3^{ème} édition, Bâle 2017, n° 2 ad 130 LIFD; Isabelle Althaus-Houriet, in : Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Yersin/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. 4.1

p. 92; 138 II 57 consid. 2.2 p. 59 s.; 131 II 593 consid. 5.1 p. 607; 119 Ib 116 consid. 2 p. 119; v. ég. arrêt 2C_394/2013 du 24 octobre 2013 consid. 5.1). A cela s'ajoute qu'il y a une prestation appréciable en argent dans la mesure où la société accorde à un actionnaire ou à une personne le touchant de près des avantages qu'elle n'aurait pas consentis à des tiers. Il faut retenir un avantage en faveur de l'actionnaire également lorsqu'un proche de celui-ci en bénéficie (Yves Noël, in : Commentaire romand, ad art. 20 LIFD, n. 84). Selon la jurisprudence, lorsque l'actionnaire permet à une personne de disposer de la société qu'il détient comme de la sienne propre, celle-ci doit être qualifiée de personne le touchant de près (arrêts 2C_557/2010 du 4 novembre 2010 consid. 2.2, in : Revue fiscale 66/2011 p. 62; 2A.192/1996 du 5 mars 1999 consid. 2, in : Archives de droit fiscal 68 p. 596). Selon la jurisprudence, il y a aussi un avantage appréciable en argent lorsque des produits qui auraient dû être comptabilisés dans le chef d'une personne morale ne le sont pas, ou que cette dernière renonce à réaliser un revenu en faveur de l'actionnaire ou d'un proche (cf. notamment arrêts 2C_377/2014 du 26 mai 2015 consid. 9.4 à 9.4.3; 2C_88/2011 du 3 octobre 2011 consid. 2.2 à 2.2.3, traduit in RDAF 2012 II 131; 2A.347/2002 du 2 juin 2003 consid. 4.2; 2A.102/1994 du 12 octobre 1995 consid. 3a, in : RDAF 1996 p. 87; 2A.248/1994 du 4 avril 1995 consid. 7, in RDAF 1996 p. 172). Par conséquent, si, dans le cadre de cette mise à disposition, la société effectue des prestations appréciables en argent, celles-ci pourront être imposées auprès de l'actionnaire conformément à l'art. 20 al. 1 let. c LIFD (arrêt 2C_476/2014 du 21 novembre 2014 consid. 7.2). Font partie des avantages appréciables en argent au sens de cette dernière disposition les attributions de la société aux détenteurs de parts auxquelles ne correspond aucune contre-prestation ou une contre-prestation insuffisante et qui ne seraient pas effectuées ou dans une moindre mesure en faveur d'un tiers non participant (ATF 138 II 57 consid. 2.2 p. 59; 119 Ib 116 consid. 2 p. 119; arrêts 2C_927/2013 du 21 mai 2014 consid. 5.1; 2C_644/2013 du 21 octobre 2013 consid. 3.1; 2C_797/2012 du 31 juillet 2013 consid. 2.1, in : StE 2013 B 72.14.2 Nr. 41). 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" ; cf. arrêt 2C_644/2013 du 21 octobre 2013 consid. 3.1; v. en outre 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 (arrêt 2A.588/2006 du 19 avril 2007 consid.

E. 4.2

et les références citées; Peter Brülisauer/Marco Mühlemann, in : Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a, 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). Ainsi, le prêt qu'une société de capitaux accorde à son actionnaire ou à un proche constitue une prestation appréciable en argent qui doit être ajoutée au revenu de son bénéficiaire conformément à l'art. 20 al. 1 let. c LIFD si l'opération s'écarte des conditions qui prévaudraient entre tiers (ATF 138 II 57 consid. 3.1 p. 60; arrêt 2C_927/2013 du 21 mai 2014 consid. 5.2). De même, lorsqu'une société accorde des avances sans intérêt ou contre un intérêt insuffisant à ses porteurs de parts ou à des tiers qui leur sont proches, elle leur concède une prestation appréciable en argent au sens de l'art. 58 al. 1 let. b LIFD (ATF 140 II 88 consid. 5 p. 94). 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.). Selon la jurisprudence, la société qui perçoit de son actionnaire et locataire un loyer insuffisant lui accorde une prestation appréciable en argent, correspondant à la différence entre les loyers réduits à la couverture des frais et les loyers plus élevés, généralement payés sur le marché du logement (ATF 102 Ib 166 consid. 1 p. 168; arrêts 2C_605/2014 du 25 février 2015 consid. 6.2.1; 2A.368/1995 du 24 avril 1996 consid. 3). Il appartient à l'administration d'estimer le loyer que la société aurait pu encaisser en concluant avec des tiers. Cette valeur doit avoir été évaluée en fonction des éléments caractéristiques des locaux en cause et tenir compte de l'état du marché immobilier (ATF 107 Ib 325 consid. 4 p. 332; arrêts 2P.250/2004 du 13 juin 2005 consid. 3.3; 2A.39/2003 du 26 novembre 2003 consid. 3.3). Il convient de déduire de cette valeur les intérêts hypothécaires effectivement versés par l'actionnaire locataire pour l'année fiscale en question (cf. arrêt 2A.39/2003 du 26 novembre 2003 consid. 3.3). c) 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 (cf. 959 aCO; 958c 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). 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. arrêt 2A.248/1994 du 4 avril 1995, in : RDAF 1996, p. 172). d) Conformément aux règles générales sur le fardeau de la preuve, il appartient à la société contribuable d'établir que la prestation constitue une charge justifiée par l'usage commercial. Certes, il ne saurait être question que les autorités fiscales se prononcent sur l'opportunité de tel poste de charges, en substituant leur propre appréciation à celle de la direction de l'entreprise. Néanmoins, la société contribuable doit prouver que les prestations en question sont justifiées par l'usage commercial, afin que les autorités fiscales puissent s'assurer que seuls des motifs commerciaux, et non les étroites relations personnelles et économiques entre la société et le bénéficiaire de la prestation, ont conduit à la prestation (ATF 119 Ib 431 consid. 2c p. 435; arrêts 2C_386/2012 du 16 novembre 2012 consid. 5; 2A.249/2003 du 14 mai 2004 consid. 3.2).

E. 5

ème tirets, LIFD; 94 al. 2 let. b, 2ème et 5ème tirets, LI). 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). Cette connexité existe lorsque la dépense aurait été consentie par un gestionnaire ordinaire faisant preuve de la diligence objective requise par le droit commercial (ATF 136 II 88 consid. 3.1 p. 92). Tel n'est pas le cas en revanche des dépenses encourues pour l'entretien et l'amortissement de biens acquis par la société qui ne servent qu'à l'entretien de l'actionnaire ou à son propre plaisir. Dans ce cas, la société grève indûment son compte de résultats en prenant à sa charge des dépenses privées sous couvert de frais commerciaux (arrêts 2P.195/2005 du 16 février 2006 consid. 3.2; 2P.153/2002 du 29 novembre 2002 consid. 3.2, StE 2003 B 72.14.2 n° 31; voir aussi, pour des exemples, arrêts 2C_273/2013 du 16 juillet 2013 consid. 3.2; 2A.573/2004 du 13 juin 2005 consid. 3.1). La connexité n'est dans ce cas pas reconnue par le droit fiscal et les dépenses consenties, dépourvues de justification commerciale, seront réintégrées au bénéfice net imposable conformément à l'art. 58 al. 1 let. b LIFD (cf. Markus Zweifel/Silvia Hunziker, *Steuerverfahrensrecht, Beweislast*,

Drittvergleich, "dealing at arm's length", Art. 29 Abs. 2 BV, Art. 58 DBG, in : Archives 77 p. 657 ss, not. 659 s.). Cela vaut tant pour le choix des formes juridiques que revêtent ces actes que pour la fixation des montants objets des transactions (arrêt 2C_724/2010 du 27 juillet 2011, consid. 7.1 in RDAF 2012 II 37; ATF 119 Ib 116 consid. 2 p. 119; arrêt 2A.346/1992, Archives 65 p. 51/57, StE 1995 B 72.11 no 3 consid. 3b). Comptent au nombre des prélèvements qui entrent dans le calcul du solde du compte de profits et pertes les "libéralités en faveur de tiers" (l'art. 58 al. 1 let. b 5^{ème} tiret LIFD parle d' "avantages procurés à des tiers"). D'après la doctrine et la jurisprudence, la notion de "libéralités en faveur de tiers" comprend notamment les prestations appréciables en argent faites par la société, sans contre-prestation, à ses actionnaires, aux membres de l'administration ou à d'autres organes, ou encore à toute personne la touchant de près et qu'elle n'aurait pas faites dans les mêmes circonstances à des tiers non participants. De telles prestations ne sont pas justifiées par l'usage commercial et doivent être réintégrées au bénéfice imposable de la société, car elles n'ont pas le caractère de frais généraux (ATF 119 Ib 116 consid. 2; 115 Ib 111 consid. 5a et les références citées). b) De jurisprudence constante, 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.

E. 6

a) A titre préliminaire, on rappelle, pour répondre aux interrogations de la recourante, que la créance de l'autorité fiscale n'est pas prescrite. On rappelle à cet égard le texte de l'art. 170 LI: « 1 Le droit de procéder à la taxation se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale. Les articles 208 et 254 sont réservés. 2 La prescription ne court pas ou est suspendue: a. pendant la durée des procédures de réclamation, de recours ou de révision; b. aussi longtemps que la créance d'impôt est garantie par des sûretés ou que le recouvrement est ajourné; c. aussi longtemps que le contribuable ou une personne solidairement responsable avec lui du paiement de l'impôt n'a pas de domicile en Suisse. 3 Un nouveau délai de prescription commence à courir : a. lorsque l'autorité prend une mesure tendant à fixer ou faire valoir la créance d'impôt et en informe le contribuable ou une personne solidairement responsable avec lui; b. lorsque le contribuable ou une personne solidairement responsable avec lui reconnaît expressément la dette d'impôt; c. lorsqu'une demande en remise d'impôt est déposée; d. lorsqu'une poursuite pénale est introduite ensuite d'une soustraction d'impôt consommée ou d'un délit fiscal. 4 La prescription du droit de procéder à la taxation est acquise dans tous les cas quinze ans après la fin de la période fiscale.» En l'occurrence, l'autorité de taxation a procédé, pour chaque période fiscale, dans le délai de cinq ans prescrit à l'art. 170 al. 1 LI. Les procédures de réclamation et de recours ont eu pour effet de suspendre ce délai, conformément à l'art. 170 al. 2 let. a LI. Au surplus, la prescription de la première période concernée par la présente procédure ne sera pas acquise avant le 1^{er} janvier 2020, vu l'art. 170 al. 4 LI. b) L'autorité de taxation a repris, dans le rendement de l'immeuble dont la recourante est propriétaire, la différence entre le montant du loyer dont s'acquitte G. _____ depuis le 1^{er} juin 2004 (6'000 fr. par an) et le loyer qui, selon ses explications, serait exigé d'un tiers locataire et correspondrait à la valeur du marché du logement (12'350 fr. par an). L'autorité de taxation, suivie en cela par l'autorité intimée, a estimé que le loyer réglé par G. _____, veuve de E. _____, en

contrepartie de la jouissance d'un appartement de trois pièces de 70m², constituait un loyer de faveur. Elle a relevé, par comparaison, qu'en 2001, soit trois ans auparavant, un montant de 12'350 fr. avait été comptabilisé par la recourante dans son état locatif, ce qui n'est pas contesté. Il n'était donc pas nécessaire pour l'autorité intimée de se livrer à d'autres comparaisons pour établir la valeur de rendement du bien de la recourante. Pour l'autorité intimée le montant de la reprise, soit 6'350 fr., trouve sa justification dans le fait que G. _____, belle-sœur de B. _____, est une proche de la recourante et de ses actionnaires. La recourante conteste ce qui précède, expliquant en substance que ses actionnaires actuels, soit les deux enfants de B. _____, n'entretiennent aucun lien particulier avec leur tante par alliance, G. _____. Cette explication ne peut cependant être retenue et le raisonnement de l'autorité intimée ne prête guère le flanc à la critique. Il ressort en effet du contenu du recours qu'avant de décéder, E. _____ avait prié son frère, B. _____, président du conseil d'administration de la recourante, d'assister son épouse à l'avenir. La recourante elle-même indique avoir, pour cette raison, conclu avec G. _____ un contrat de bail, d'une durée équivalant à la durée de vie de cette dernière (soit quasiment un bail emphytéotique, ce qui n'est guère courant) et dont le loyer se monte à 500 fr. par mois. La recourante admet ainsi implicitement que ce montant est inférieur au prix du marché pour cet objet. Par ailleurs, il n'est nullement allégué que ce loyer aurait été déterminé à un montant aussi bas en raison de l'état de la chose louée ou de sa situation défavorable. La fixation du montant du loyer exigé de G. _____ ne repose donc pas sur des considérations objectives mais subjectives, soit uniquement sur les liens existants entre le président du conseil d'administration de la recourante et sa belle-sœur. Il est certain qu'un tiers locataire n'aurait jamais bénéficié de conditions aussi avantageuses. Force est ainsi d'admettre que la recourante, qui trois ans auparavant retirait encore de cet objet un loyer de 12'350 fr. a renoncé à réaliser un revenu en faveur d'un proche de ses actionnaires. Ce revenu équivaut à la différence entre le montant que la recourante aurait pu retirer de son bien, en le louant conformément au prix du marché, à tout le moins au montant qu'elle en retirait encore en 2001, et le loyer de faveur concédé à G. _____. Au vu de ce qui précède, c'est à juste titre que l'opération a été traitée comme une distribution dissimulée du bénéfice de la recourante. Dans ces conditions, la reprise effectuée au bénéfice déclaré par la recourante durant les années 2004 à 2009 ne peut qu'être confirmée. c) La recourante se plaint de ce que l'autorité fiscale puisse réintégrer dans ses comptes un revenu auquel il a été renoncé, sans qu'elle-même ne puisse, en contrepartie, invoquer des dépenses non comptabilisées en déduction dudit revenu. On rappelle sur ce point que le droit comptable et le droit fiscal poursuivent des objectifs différents, le premier étant orienté avant tout sur la protection des créanciers et le second recherchant une présentation qui fasse ressortir au mieux le résultat effectif et la réelle capacité contributive de l'entreprise (cf. Pierre-Marie Glauser, Apports et impôt sur le bénéfice, Genève/Zurich/Bâle 2005, p. 96). L'autorité fiscale peut s'écarter du bilan remis par le contribuable si le droit comptable n'est pas respecté ou si une base légale fiscale le prévoit (cf. arrêts 2C_499/2011 du 9 juillet 2012 consid. 4.4; 2C_741/2011 du 19 janvier 2012 consid. 2.3; Glauser, op. cit., p. 125). Comme on l'a dit plus haut, de jurisprudence constante, il ressort des articles 57 et 58 LIFD, 93 et 94 LI que le droit fiscal renvoie au droit comptable pour déterminer le bénéfice net imposable et que les comptes établis conformément aux règles du droit comptable lient les autorités fiscales, à moins que des normes impératives du droit commercial ne soient violées ou que des normes fiscales correctrices ne l'exigent (principe de l'autorité du bilan commercial ou de déterminance [«Massgeblichkeitsprinzip»]; cf. notamment ATF 137 II

353 consid. 6.2 p. 359 s.; 136 II 88 consid. 3.1 p. 92). L'art. 94 al. 2 let. b LI, appliqué dans le cas d'espèce et qui a la même portée que l'art. 58 al. 1 let. b LIFD, fait partie de ces règles fiscales correctrices (cf. arrêts 2C_768/2014 du 31 août 2015 consid. 11.1 et 2C_508/2014 du 20 février 2015 consid. 5.3.1). Son application permettait dès lors en l'occurrence à l'autorité intimée de s'écarter des comptes de la recourante, afin de corriger le montant déclaré par celle-ci au titre de bénéficiaire, ce montant n'étant pas justifié d'un point de vue commercial, comme on l'a vu ci-dessus. Une autre conséquence du principe de déterminance est que le contribuable astreint à tenir une comptabilité est lié par le contenu de celle-ci; une écriture ne peut en principe être prise en compte fiscalement que lorsqu'elle est enregistrée dans les comptes commerciaux (cf. Glauser, op. cit., pp. 76/77, références citées). En la présente espèce, l'autorité intimée s'est sans doute écartée de ce principe, mais en faveur de la recourante; elle a admis des frais non comptabilisés à hauteur de 2'344 fr. pour l'année 2004 et de 662 fr. pour l'année 2005, en déduction du loyer que la recourante aurait pu retirer de son immeuble. C'est à juste titre que les autres frais revendiqués par la recourante ont en revanche été écartés, dans la mesure où ils ont trait à des périodes postérieures à celles concernées par la présente procédure (principe de périodicité). Quant aux montants dont la recourante se serait acquittée en faveur de D. _____, leur prise en considération n'entre pas en considération ici puisqu'ils n'ont aucun rapport avec la reprise opérée dans ses comptes, dans lesquels des frais administratifs ont déjà été comptabilisés, par surcroît.

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.