

# VD\_OMNI FI.2018.0074 vom 22. November 2018

VD Tribunal cantonal, 2018-11-22, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2018.0074](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2018.0074)

FR: VD\_OMNI FI.2018.0074 du 22 novembre 2018

IT: VD\_OMNI FI.2018.0074 del 22 novembre 2018

## Regeste

A. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Confirmation de l'intégralité des reprises opérées par l'ACI dans le bénéfice et le capital imposable de la recourante. La prescription n'est pas atteinte (consid. 3) et les conditions du rappel d'impôt sont réunies pour la période fiscale ayant déjà fait l'objet d'une taxation définitive (consid. 4). Comptabilisation d'une part privée pour l'utilisation d'un véhicule (consid. 6a) et refus d'admettre une charge de sous-location pour un bureau au domicile de l'administrateur, non justifiées commercialement (consid. 6b). Reprise également d'un abandon de créance consenti en faveur d'une société apparentée à la recourante, non justifié commercialement (consid. 6c). Reprise d'une provision injustifiée, la recourante n'étant pas habilitée à y substituer une autre provision qu'elle aurait été par hypothèse fondée à comptabiliser (consid. 6d). Recours rejeté.

## Erwägungen

### E. 1

A teneur de l'art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), le contribuable peut s'opposer à la décision sur réclamation de l'autorité de taxation en s'adressant, dans les 30 jours à compter de la notification de la décision attaquée, à une commission de recours indépendante des autorités fiscales. Aux termes de l'art. 199 de la loi 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 (cf. art. 140 al. 2 LIFD et 79 de la loi cantonale du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; RSV 173.36]) et le délai de trente jours (cf. art. 140 al. 1 LIFD et 95 LPA-VD), il y a lieu d'entrer en matière.

### 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, les règles sur la prescription du droit de taxer, sur le rappel d'impôt et sur l'imposition du bénéficiaire étant similaires en droit fédéral et cantonal. 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.2016.0037 du 16 décembre 2016 consid. 2).

### **E. 2.1**

et 2.2, in RDAF 2011 II 70). Sont considérées comme 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. Les provisions pour les engagements de l'exercice au sens de l'art. 63 al. 1 let. a LIFD doivent reposer sur un contrat ou sur une loi. 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 (arrêt TF 2C\_490 et 491/2016 du 25 août 2017 consid. 5.2). bb) En l'occurrence, le libellé de la provision "réserve s/prêts et invest. ds opérations" ne laisse planer aucun doute sur le fait qu'était visé le risque de perte lié au remboursement des prêts accordés à d'autres sociétés. Cette interprétation est d'ailleurs corroborée par les premières déclarations de la recourante, qui n'a de surcroît pas contesté avoir accordé des prêts à des sociétés du groupe. Le droit fiscal suisse ne connaissant pas de régime spécial pour les groupes de sociétés, les opérations entre les sociétés d'un groupe doivent intervenir comme si elles étaient effectuées avec des tiers dans un environnement de libre concurrence. Cela vaut tant pour le choix des formes juridiques que pour la fixation des montants (ATF 119 Ib 116 consid. 2 p. 119; arrêt TF 2A.355/2004 du 20 juin 2005 consid. 2.2). Le fait d'octroyer un prêt dont le remboursement n'est pas concevable constitue typiquement une prestation appréciable en argent (arrêt TF 2C\_895/2008 du 9 juin 2009 consid. 4.2). La recourante n'expose en l'occurrence pas pour quelles raisons les provisions litigieuses ont été constituées. On doit ainsi en déduire que l'amortissement des prêts ne se justifiait pas commercialement. La recourante tente désormais de justifier la constitution de ladite provision pour des raisons de garantie. Tel n'est toutefois manifestement pas le sens de la provision constituée en 2007, puis augmentée en 2008. En vertu du principe de l'autorité du bilan commercial, la recourante ne saurait substituer à une provision non justifiée, une autre provision qu'elle aurait été par hypothèse fondée à comptabiliser. Dans ces circonstances, la liste des pertes encourues par la recourante entre 2006 et 2009, qui concerne des sociétés qui ne sont pas visées par les prêts concédés par la recourante, ne lui est d'aucune utilité. L'autorité intimée était par conséquent fondée à reprendre, dans le bénéfice de la recourante (périodes fiscales 2007 et 2008), les montants relatifs à la provision injustifiée comptabilisée. e) L'ensemble des reprises doivent en conséquence être confirmées. C'est dès lors à juste titre que l'autorité intimée a réintégré au bénéfice de la recourante les charges dont elle a indûment grevé son résultat. 7. Conformément à l'art. 29 al. 1 et 2 LHID, les art. 112 et 113 LI prévoient que l'impôt sur le capital a pour objet le capital propre et que le capital propre imposable des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives comprend le capital-actions ou le capital social libéré, les réserves ouvertes et les réserves latentes constituées au moyen de bénéfices imposés. Les reprises dans le bénéfice en relation avec l'amortissement injustifié de

2'750'000 fr. en 2008 (position 1.03) et les provisions injustifiées comptabilisées en 2007 et 2008 (positions 2.01), augmentant les fonds propres de la recourante, entraîne logiquement la reprise des bilans 2007 à 2009 pour ce qui est de l'impôt sur le capital. Il en résulte que les reprises doivent également être confirmées en tant qu'elles portent sur la détermination du capital imposable en vertu de l'ICC.

### **E. 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 du paiement de l'impôt; 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 de soustraction d'impôt consommée ou de délit fiscal.

#### **E. 3.2**

p. 549; 138 II 57 consid. 2.2 p. 60 et les références citées, in RDAF 2012 II p. 299; arrêt 2C\_644/2013 du 21 octobre 2013 consid. 3.1). 2C\_798 et 799/2015 du 26 septembre 2016. b) 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; arrêt TF 2P.215/2002 et 2A.479/2002 du 7 avril 2003 consid. 4.1). En matière fiscale, les règles générales du fardeau de la preuve ancrées à l'art.

### **E. 4**

Pour la période fiscale 2006, qui a fait l'objet d'une taxation définitive et exécutoire, la reprise est soumise aux conditions du rappel d'impôt, qui seul autorise la réouverture par l'autorité fiscale d'une taxation entrée en force. a) D'après les art. 151 al. 1 LIFD et 53 al. 1 LHID, ainsi que l'art. 207 al. 1 LI, 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 est le pendant, en faveur du fisc, de la révision en faveur du contribuable (cf. arrêt TF 2C\_640/2010 du 11 décembre 2010 consid. 4.3). Cette procédure porte sur la perception d'impôts qui n'ont pas pu être prélevés par l'administration cantonale au cours de la taxation ordinaire. 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 (arrêts TF 2C\_258/2017 du 2 juillet 2018 destiné à la publication, consid. 4.5.1; 2C\_676/2016 du 5 décembre 2017 consid. 4.1; 2C\_662/2014 du 25 avril 2015 consid. 6.3, in RDAF 2015 II 267; 2C\_724/2010 du 27 juillet 2011 consid. 8.1, in RDAF 2012 II 37). L'autorité fiscale peut, en principe, considérer que la déclaration d'impôt est exacte et complète et elle n'est pas tenue, à défaut d'indices correspondants, de rechercher des informations complémentaires. En raison de la maxime inquisitoriale, l'autorité doit cependant procéder à une analyse plus approfondie, lorsqu'il ressort manifestement du dossier que les faits déterminants sont incomplets ou peu

clairs. Lorsque l'autorité fiscale aurait dû se rendre compte de l'état de fait incomplet ou inexact, le rapport de causalité adéquate entre la déclaration lacunaire et la taxation insuffisante ou incomplète est interrompu et les conditions pour procéder ultérieurement à un rappel d'impôt font défaut (cf. arrêts TF 2C\_258/2017 du 2 juillet 2018 destiné à la publication, consid. 4.5.1; 2C\_676/2016 du 5 décembre 2017 consid. 4.1; 2C\_632/2012 du 28 juin 2013 consid. 3.4; 2C\_1225/2012 du 7 juin 2013 consid. 3.1; 2C\_104/2008 du 20 juin 2008 consid. 3.3 et les références citées). Il incombe au contribuable de démontrer que l'autorité de taxation aurait, le cas échéant, dû connaître l'élément nouveau qu'elle invoque à l'appui du rappel (Hugo Casanova/Claude-Emmanuel Dubey, in : Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Noël/Aubry Girardin [éds], 2<sup>ème</sup> éd. Bâle 2017, n°6 ad art. 153 LIFD). 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 2007 à 2009, des faits qui ont justifié le rappel d'impôt. L'ACI n'avait auparavant pas de raison de retenir la nécessité de comptabiliser une part privée pour l'utilisation d'un véhicule, ni la pertinence de la comptabilisation des charges de sous-location du domicile de l'administrateur de la recourante. Les conditions permettant de procéder à un rappel d'impôt sont dès lors réunies.

#### **E. 4.1**

p. 92 s.; 138 II 57 consid. 2.2 p. 59 s.; 131 II 593 consid. 5.1 p. 607; 119 Ib 116 consid. 2 p. 119; arrêt 2C\_394/2013 du 24 octobre 2013 consid. 5.1). Il convient ainsi d'examiner si la prestation aurait été accordée dans la même mesure à un tiers étranger à la société, soit si la transaction a respecté le principe de pleine concurrence ("Dealing at arm's length"; ATF 138 II 545 consid.

#### **E. 5**

La recourante conteste le bien-fondé de l'ensemble des reprises opérées dans son bénéfice imposable s'agissant des périodes fiscales 2006 à 2009. a) Aux termes de l'art. 57 LIFD, l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net. Selon l'art. 58 al. 1 LIFD, le bénéfice net imposable de la société comprend en particulier le solde du compte de résultats (let. a; cf. également art. 94 al. 1 let. a LI), ainsi que tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial (let b; cf. également art. 94 al. 1 let. b 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 en revanche 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. 6.2 p. 359; 132 I 175). Au nombre des prélèvements visés par l'art. 58 al. 1 let. b LIFD figurent notamment les amortissements et les provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (let. b 2<sup>ème</sup> tiret) et les distributions dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (let. b 5<sup>ème</sup> tiret). Il y a distribution dissimulée de bénéfice lorsque quatre conditions cumulatives 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 (cf. par exemple ATF 140 II 88 consid.

## E. 5.2

et les références citées) et ce également dans le cadre de la procédure de rappel d'impôt (cf. art. 153 al. 3 LIFD et 209 al. 3 LI; arrêt TF 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 de ces principes, être établie par le contribuable (cf. arrêt TF 2C\_1081/2013 et 2C\_1164/2013 du 2 juin 2014 consid. 5.5 et les références). 6. Il convient d'examiner ci-après le bien-fondé des différentes reprises effectuées par l'autorité intimée dans le bénéfice de la recourante. a) Part privée véhicule aa) Les frais de véhicules font partie des dépenses nécessaires pour la marche de l'entreprise; ils ne sont toutefois admis en déduction du résultat que s'ils sont justifiés par l'usage commercial, à l'exclusion de la couverture des besoins privés de l'actionnaire ou de proches de ce dernier (art. 58 al. 1 lit. b LIFD, a contrario; art. 94 al. 1 let. b LI, a contrario). Il appartient dans cette situation au contribuable de prouver que tous les frais comptabilisés ont effectivement été assumés à titre professionnel. La mise à disposition d'un véhicule de l'entreprise à l'actionnaire ou à un proche de celui-ci implique en contrepartie la comptabilisation d'une part privée. En pareil cas, lorsque la reprise dans les comptes de l'entreprise d'une part privée sur les frais de véhicules de l'entreprise se justifie, il a été admis que l'autorité fiscale puisse se conformer à sa pratique en reprenant un montant correspondant selon la norme TVA à 12% du prix d'achat des véhicules (arrêt FI.2014.0080 du 28 octobre 2015 consid. 7d et les références citées). bb) La recourante a contracté le 23 décembre 2005 un leasing pour le véhicule BMW X5 3.0 d (immatriculé VD \*\*\*\*\*). Elle a versé un premier acompte de 40'000 fr., puis des mensualités de 940,40 fr. L'autorité intimée a estimé que le prix d'achat de ce véhicule neuf s'élevait à 75'000 fr. Elle a dès lors calculé une part privée de 9'000 fr. pour l'année 2006 suivant l'acquisition (12% de 75'000 fr.). Pour les années suivantes, l'autorité intimée a appliqué un taux de 9,6% à 75'000, pour fixer la reprise à 7'200 fr. La recourante ne démontre pas, comme elle le soutient, que le véhicule BMW X5 serait utilisé à des seules fins professionnelles. La seule affirmation de l'administrateur de la société, qui a indiqué disposer de son propre véhicule immatriculé en son nom personnel, n'est pas suffisante pour justifier une utilisation commerciale exclusive, ce d'autant plus que la recourante avait admis, dans ses prises de position des 23 novembre 2012 et 31 mars 2014, la comptabilisation d'une part privée relative à l'utilisation du véhicule pour les années fiscales 2006 à 2009. Ce n'est en effet qu'à l'occasion de sa réclamation du 10 mars 2016 que la recourante a pour la première fois contesté le bien-fondé de cette reprise, sans pour autant fournir des explications permettant d'établir l'affectation du véhicule en cause aux besoins de l'activité commerciale. La recourante ne saurait pour le surplus soutenir qu'une reprise pour le véhicule BMW X5 a déjà été effectuée dans les comptes de la société H. \_\_\_\_\_, le véhicule visé par cette reprise disposant de plaques d'immatriculation différentes. Dans ces circonstances, la reprise litigieuse ne peut être que confirmée dans son principe. S'agissant du montant et à défaut d'un décompte kilométrique distinguant l'utilisation commerciale et professionnelle du véhicule BMW X5, il convient d'admettre que l'autorité intimée pouvait évaluer forfaitairement la part privée, en retenant un taux de 12 % de la valeur d'acquisition pour 2006 (pourcentage qui ressort de la notice 03 de l'AFC intitulée "Simplification de l'imposition des parts privées, des prélèvements en nature et de la subsistance du personnel", dans sa version en vigueur du 1er janvier 2001 au 31 décembre 2007), puis un taux de 9,6% à compter de la période fiscale 2007, au cours de laquelle a été introduit le nouveau certificat de salaire, modifiant à cette occasion les règles

relatives au calcul de la part privée d'utilisation d'une voiture de fonction (cf. circulaire 25 de la Conférence suisse des impôts [CSI], du 18 janvier 2008, intitulée "Modèle de règlement des remboursements de frais pour les entreprises et les organisations à but non lucratif" et guide d'établissement du certificat de salaire et de l'attestation de rentes, édité par la CSI et l'AFC [formulaire 11; voir aussi l'info TVA 08]). Les reprises relatives à la part privée aux frais du véhicule BMW X5 doivent dès lors être confirmées. b)

Sous-location logement à \*\*\*\*\* aa) La recourante a versé à son administrateur un loyer de 1'000 fr. par mois (soit 12'000 fr. par année) pour l'utilisation d'un bureau au domicile de ce dernier à \*\*\*\*\* en 2006. Le loyer a augmenté au mois de mars 2007 à 1'060 fr. Il a été versé jusqu'au mois de septembre 2007, ce qui correspond à un loyer annuel de 9'420 fr. (2 x 1'000 + 7 x 1'060). D'après l'autorité intimée, ces charges ne se justifieraient pas, dès lors que la recourante dispose déjà de locaux à \*\*\*\*\*. Dans sa prise de position du 31 mars 2014, la recourante avait admis la reprise des loyers en cause. A l'appui de sa réclamation, elle a en revanche indiqué que l'administrateur de la recourante travaillait tôt le matin et tard le soir à son domicile, de sorte qu'une partie du domicile de l'administrateur était dédiée à l'activité commerciale de la recourante. bb) 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. En l'occurrence, la recourante ne démontre pas que les locaux de \*\*\*\*\* étaient inadaptes, en raison de leur taille ou de leur configuration, pour l'activité qu'elle déploie, notamment sur le plan administratif. Il convient dès lors de retenir que la recourante n'est pas parvenue à établir la nécessité de disposer, au domicile privé de l'administrateur, d'une pièce réservée aux activités professionnelles. Cette nécessité ne saurait se déduire du seul chiffre d'affaires réalisé par la société recourante. Enfin, les arguments de la recourante, en relation avec le fait que la localisation de l'appartement de \*\*\*\*\* dans la zone industrielle ne s'expliquerait que par la nécessité de pouvoir gérer les affaires de la société, tombent à faux. Le logement de \*\*\*\*\* se situe en effet, contrairement aux allégations de la recourante, en zone résidentielle, dans un appartement manifestement voué à l'habitation, d'après les pièces qui figurent au dossier. La reprise relative aux frais de sous-location d'une partie du domicile de l'administrateur de la recourante doit, partant, être également confirmée. c) Construction de Praz Simon aa) Cette reprise est liée à une promotion immobilière dénommée "\*\*\*\*\*", réalisée par la société G.\_\_\_\_\_. A.\_\_\_\_\_ assumait, pour cette construction, le mandat d'entreprise générale. Trois comptes ont été enregistrés dans la comptabilité de la recourante: le compte d'actif 1187 dénommé "\*\*\*\*\*", le compte de charge 4057 dénommé "Construction \*\*\*\*\*" et le compte de produit 3057 intitulé "Ventes \*\*\*\*\*". D'un point de vue comptable, la recourante a versé, en 2007, deux montants à G.\_\_\_\_\_, de respectivement 1'800'680 fr. et 949'320 fr., soit un total de 2'750'000 fr. Selon les explications de la recourante, la somme de 2'750'000 fr. aurait été allouée sous forme de prêt à G.\_\_\_\_\_. Ces explications sont corroborées par le libellé des écritures comptables, dont l'une se réfère expressément à la terminologie de prêt. Le 31 décembre 2008, la recourante a enregistré une charge de 2'750'000 fr. dans le compte 4057. L'écriture comptable y relative est libellée comme suit: "Vrmt créance \*\*\*\*\*". La pièce justificative à laquelle cette écriture se rapporte est une note de crédit adressée à G.\_\_\_\_\_, portant sur le remboursement d'un montant de 2'750'000 suite à une "Diminution pour correction du projet initial selon nos

diverses discussions": L'analyse de la comptabilité de G. \_\_\_\_\_ a par ailleurs permis de constater une diminution, en 2008, des créances à concurrence d'un montant de 2'750'000 fr. au sein de cette société. bb) D'emblée, il convient de relever que la recourante ne conteste pas l'existence d'une proximité avec la société G. \_\_\_\_\_. Dans un groupe, les opérations entre sociétés doivent intervenir comme si elles avaient lieu avec des tiers dans un environnement de libre concurrence. 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 (arrêt FI.2016.0036 du 26 septembre 2016 consid. 6d). Dans les explications qu'elle a fournies à l'appui de son recours, la recourante, sans contester l'existence d'un prêt conclu en 2007, a précisé que la créance avait été compensée avec sa propre dette à l'égard de G. \_\_\_\_\_, société à laquelle elle avait facturé des travaux qui n'avaient finalement pas été réalisés. L'ACI a mis en évidence que les acomptes facturés à G. \_\_\_\_\_ s'élevaient, en fin d'année 2008, à 7'667'886 fr. En parallèle, les charges de constructions assumées au cours de la même période par la recourante s'élevaient à 7'737'976 fr. (soit les charges ressortant du compte 4057 en 2007 de 117'966 fr. et celles de 2008 à concurrence d'un montant de 7'620'010 fr. après déduction du montant de 2'750'000 fr. qui fait l'objet de la reprise litigieuse). Dans de telles circonstances, les explications de la recourante semblent, comme l'a retenu à juste titre l'autorité intimée, peu plausibles. La seule lecture de la comptabilité de la recourante permet en effet de nier l'existence d'une surfacturation. On ne peut ainsi parvenir qu'à la conclusion que la recourante a concédé, à G. \_\_\_\_\_, un abandon de créance. Reste dès lors à examiner si l'amortissement de la créance était justifié d'un point de vue commercial. La recourante évoque à cet égard les difficultés financières rencontrées par G. \_\_\_\_\_. L'autorité intimée a relevé de manière convaincante que l'insolvabilité de G. \_\_\_\_\_ n'était pas avérée au 31 décembre 2008, dans la mesure où cette société avait pu assumer l'ensemble de ses engagements financiers au cours de l'année 2008. Les revers financiers de G. \_\_\_\_\_, auxquels se réfère la recourante, ont eu lieu en juillet 2010, soit près d'une année et demi plus tard. Il s'ensuit que la recourante n'avait pas de raison, en fin d'année 2008, de douter de la solvabilité de la société G. \_\_\_\_\_. Un abandon de créance n'était dès lors pas justifié et doit être repris dans le bénéfice de la recourante. d) Provisions sur prêts aa) La recourante a enregistré en 2007 une provision de 1'150'000 fr, qu'elle a augmentée à 1'200'000 fr. en 2008. Selon l'art. 63 al. 1 LIFD, des provisions au bilan 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). D'après l'art. 63 al. 2 LIFD, les provisions qui ne se justifient plus sont ajoutées au bénéfice imposable. Pour être admise en droit fiscal, la provision doit avoir été dûment comptabilisée (arrêt TF 2C\_392/2009 du 23 août 2010 consid. 2.1, in RDAF 2011 II 70; Robert Danon, ad art. 63 LIFD, in Commentaire romand IFD, 2e éd., 2017, n° 9 p. 1234 s.),

être justifiée par l'usage commercial et porter sur des faits dont l'origine se déroule durant la période de calcul (arrêts TF 2C\_490 et 491/2016 du 25 août 2017 consid. 5.2; 2C\_945/2011 du 12 octobre 2012 consid. 2.2; 2C\_392/2009 du 23 août 2010 consid.

#### **E. 8**

Le recours doit ainsi être rejeté et la décision attaquée confirmée. Les frais sont mis à la charge de la recourante, qui succombe. Il n'est pas alloué de dépens.

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