

VD_OMNI FI.2018.0266 vom 17. Juli 2019

VD Tribunal cantonal, 2019-07-17, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2018.0266

FR: VD_OMNI FI.2018.0266 du 17 juillet 2019

IT: VD_OMNI FI.2018.0266 del 17 luglio 2019

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Confirmation, pour la partie taxation (la recourante ayant opté pour la procédure séparée), des reprises opérées par l'ACI sur le bénéfice imposable de la recourante. Les conditions d'un rappel d'impôts sont réunies, la recourante ayant été taxée d'office en relation avec la période fiscale déterminante (consid. 5). La recourante, entreprise générale de construction, a assumé les coûts de rénovation de l'immeuble de l'un de ses associés, sans enregistrer de contrepartie correspondante dans sa comptabilité. Reprise dans le bénéfice de la recourante des montants versés par la banque dans le cadre d'un crédit de construction (consid. 7a). Confirmation également de la reprise dans le bénéfice d'un versement de l'associé comptabilisé comme apport, la recourante n'ayant pu démontrer que son associé majoritaire disposait des fonds nécessaires (consid. 7b). Reprise dans le bénéfice d'une prestation appréciable en argent, la société ayant vendu un bien immobilier à un prix de faveur à l'un de ses associés (consid. 7c). Reprise enfin dans le bénéfice imposable des charges comptabilisées en relation avec des prestations prétendument accomplies par une société dont le siège principal se trouve aux Seychelles, la recourante n'ayant pu démontrer l'effectivité de ces charges alors qu'elle avait un devoir accru de collaborer (consid. 7d). Recours rejeté. Recours au TF rejeté (arrêt 2C_775/2019 du 28 avril 2020).

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; BLV 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; BLV 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

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 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH; RS 0.101) 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 138 IV 47 consid. 2.6.1 p. 51; 132 I 140 consid. 2.1 p. 145/146 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, la cour statue en deux étapes: elle rend un arrêt partiel sur la taxation, avant de se prononcer, par un arrêt séparé, sur les amendes. Avec l'accord des contribuables toutefois, elle peut adopter une procédure unifiée et rendre un arrêt unique statuant aussi bien sur la taxation que sur les amendes (arrêts FI.2011.0066 du 14 août 2012; FI.2003.0022 du 14 juin 2007; FI.2005.0206 du 12 juin 2006; FI.2004.0038 du 18 avril 2006). Avertie de cette possibilité, la recourante a opté pour une procédure séparée. Le présent litige portera dès lors sur la seule problématique de la taxation de la recourante relative aux périodes fiscales 2006, 2008, 2009 et 2010, à l'exclusion des amendes prononcées à son encontre.

E. 3

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, 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). b) En l'espèce, les questions à trancher sont les mêmes pour les deux catégories d'impôt. La problématique est réglée de manière identique en droit fédéral, en droit harmonisé et en droit cantonal. La cour 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. arrêts FI.2016.0013 du 14 novembre 2017 consid. 3; FI.2015.0069 du 11 juillet 2016 consid. 2; FI.2013.0033 du 8 janvier 2014 consid. 2 et les arrêts cités).

E. 3.2

p. 549; 138 II 57 consid. 2.2 p. 60 et les références citées, in RDAF 2012 II p. 299; arrêts TF 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; arrêts 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

La recourante requiert, pour établir la justification commerciale des charges de D. _____, l'audition de plusieurs témoins, soit: E. _____, employé de A. _____ entre 2007 et 2009, F. _____, qui a déclaré dans une attestation du 30 janvier 2018 avoir travaillé pour l'entreprise D. _____ à Payerne, Gollion et divers chantier pour le compte de la recourante, G. _____, C. _____, H. _____, I. _____ et J. _____. Le droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. (v. ég. l'art. 17 al. 2 Cst-VD) comprend notamment le droit pour l'intéressé de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique, d'avoir accès au dossier, de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 142 II 218 consid. 2.3; 142 III 48 consid. 4.1.1; 137 IV 33 consid. 9.2). L'autorité peut renoncer à procéder à des mesures d'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 que ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion (ATF 141 I 60 consid. 3.3 p. 64; 140 I 285 consid. 6.3.1 p. 299). On ne voit pas en l'occurrence ce que l'audition de F. _____, qui est supposé être un ancien employé de D. _____, est susceptible d'établir. Le dossier contient en effet déjà une attestation écrite rédigée par ses soins le 30 janvier 2018. Son éventuel témoignage ne saurait, par appréciation anticipée des moyens de preuve, palier l'absence de pièces susceptibles d'établir les relations contractuelles entre la recourante et la société D. _____, comme on le verra ci-après. E. _____ était quant à lui un ancien employé de la recourante. Il a attesté avoir constaté la présence de F. _____, représentant la société D. _____, sur divers chantiers, tout comme C. _____. On ne voit pas ce que leur audition permettrait d'établir, qui n'aurait pas été consigné par écrit dans leurs attestations respectives. Enfin, la recourante ne donne aucune indication quant aux faits que l'audition d'autres témoins permettrait d'établir. Dans de telles circonstances, il convient de renoncer, par appréciation anticipée des moyens de preuve, à la mise en oeuvre d'une audience destinée à l'audition de témoins.

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 TF 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

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 inquisitoire, 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^{ème} éd. Bâle 2017, n°6 ad art. 153 LIFD). b) En l'occurrence, dès lors que la recourante a été taxée d'office, l'ACI n'a eu nécessairement connaissance qu'ultérieurement des pièces utiles à sa taxation. Les conditions permettant de procéder à un rappel d'impôt sont dès lors manifestement réunies.

E. 5.2

et les références citées). 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). En ce qui concerne les prestations appréciables en argent faites par la société, sans contre-prestation, à ses actionnaires, c'est en principe à l'autorité fiscale qu'il appartient de les prouver. 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 TF 2C_567/2012 du 15 mars 2013 consid. 6.3; 2C_76/2009 du 23 juillet 2009 consid. 2.2). 7. Il convient d'examiner ci-après le bien-fondé des différentes reprises effectuées par l'autorité intimée dans le bénéfice de la recourante. a) La première des reprises litigieuses a trait au chiffre d'affaires que la recourante aurait indûment renoncé à comptabiliser au cours de la période fiscale 2006 (reprise 1.01). La reprise porte sur un montant total de 192'652 fr., qui concerne d'une part le remboursement, le 22 mars 2006, d'une brosse défectueuse par la maison ***** (2'152 fr.), et d'autre part, quatre bons de paiement versés par la banque UBS sur le compte de A. _____ au cours de l'année 2006, à concurrence d'un montant total de 190'500 fr. Seul ce dernier montant est contesté. C. _____, associé minoritaire de la recourante, et son épouse ont acquis le 15 mars 2005 une ferme à Sugnens, qu'ils ont entrepris de rénover. En vue du financement des travaux de

rénovation, ils ont obtenu un crédit de construction auprès de l'UBS portant sur un montant de 255'000 fr. Les virements y afférents, portant sur un montant total de 250'500 fr., ont été acquittés par l'UBS en faveur de A. _____, sur la base d'ordres de paiement provenant du bureau d'architecture N. _____, mandaté par les époux C. _____ et M. _____. Les versements de la banque auraient ensuite été rétrocédés à C. _____ par le biais de versements cash portant sur le même montant de 250'500 fr. La recourante a néanmoins comptabilisé un chiffre d'affaires de 60'000 fr., correspondant au premier versement de la banque, de sorte que seule la comptabilisation en tant que chiffre d'affaires du solde du versement de la banque, soit 190'500 fr., est litigieux. La recourante soutient qu'elle n'a déployé aucune activité en relation avec le chantier de Sugnens, ce que l'autorité intimée conteste en relevant que plusieurs charges grevant la comptabilité de la recourante ont trait à ce chantier. Dans une explication écrite du 6 septembre 2011, la recourante a admis avoir payé diverses factures, pour un montant total de 60'201,65 fr., en faveur de C. _____, s'agissant de son chantier à Sugnens. Dans un courrier ultérieur de sa mandataire du 30 juin 2016, la société a expliqué que plusieurs factures (notamment celles de *****) avaient été adressées directement à C. _____, mais avaient en réalité été payées par A. _____ pour le compte de C. _____ et avec les fonds versés par ce dernier à A. _____ dans le cadre des demandes d'acomptes. La recourante a tenté ainsi d'établir la justification commerciale d'une charge globale de 110'000 fr., comptabilisée le 30 juin 2006 dans le compte 3010 "Achats marchandises, sous-traitants". La recourante a listé diverses factures relatives à la période du 1^{er} juillet 2005 au 30 juin 2006, pour un montant total de 127'898,50 fr. (respectivement 133'147,60 fr. si l'on tient compte des quelques dépenses antérieures et postérieures à l'exercice commercial). Les factures mentionnées dans ce décompte, qui pour la plupart concernent expressément le chantier de Sugnens, sont distinctes de celles indiquées dans le précédent courrier du 6 septembre 2011. Dans le décompte du 30 juin 2016, figuraient par ailleurs deux montants de respectivement 400 fr. et 900 fr., comptabilisés vraisemblablement à double, puisqu'ils grevaient également le compte 4790 de la recourante à concurrence de 1'300 fr. Compte tenu de ces explications et des pièces figurant au dossier, l'autorité intimée pouvait admettre que la société recourante avait bien comptabilisé des charges en relation avec le chantier de Sugnens. Compte tenu de l'ampleur des dépenses consenties par la recourante, il était logique qu'elle comptabilise une contrepartie aux prestations fournies sur le chantier privé de C. _____ et de son épouse dans son chiffre d'affaires. Cela était d'autant plus justifié que l'ACI a accepté de déduire les charges en question du bénéfice de la recourante, dont en particulier les frais évalués globalement à 110'000 fr. Dans sa réplique, la recourante a soutenu que le montant de 60'201,25 fr. correspondait à des marchandises facturées à la recourante pour faire profiter C. _____ du rabais dont elle pouvait bénéficier en sa qualité de professionnelle de la construction. Ces explications ne modifient toutefois rien au fait que la recourante a assumé des frais en relation avec le chantier de Sugnens, qu'elle devait répercuter sur ses débiteurs, à concurrence d'un montant de 60'201,25 fr. L'autorité intimée a de surcroît pu établir que plusieurs autres factures non mentionnées par la recourante ou sa mandataire, pour un montant total de 10'069,65 fr., faisaient directement référence au chantier de Sugnens et ont été inscrites aux comptes 3010 "Achats marchandises, sous-traitants" et 3020 "Sous traitants" dans la comptabilité de la recourante. A l'ensemble des frais qui peuvent être rattachés, pièces à l'appui, au chantier de C. _____ et de son épouse (181'571,30 fr. = 60'201,65 + 110'000 + 1'300 + 10'069,65), s'ajoutent les autres frais qui ne peuvent être directement attribués à ce chantier, à défaut d'une facture détaillée, comme l'a retenu à juste

titre l'autorité intimée. C. _____ et son épouse n'ont pu démontrer s'être acquitté d'un quelconque montant en faveur de la société. Les frais qu'ils disent avoir assumé à titre personnel, par 39'452,95 fr., se recourent à concurrence de 38'051 fr. avec les factures mentionnées en annexe au courrier du 30 juin 2016 précité, qui ont été acquittées par la société. Dans ces circonstances, l'autorité intimée n'a pas abusé de son pouvoir d'appréciation en considérant que les bons de paiement de l'UBS devaient être considérés, dans le chef de la société recourante, comme du chiffre d'affaires destiné à la rémunérer pour l'activité qu'elle a déployée en faveur de son associé minoritaire et de son épouse. Un montant de 60'000 fr., correspondant au premier versement de la banque, ayant déjà été comptabilisé à ce titre, la reprise correspond à la différence entre le montant total versé par la banque (250'500 fr.) et le premier versement déjà enregistré comme produit (60'000 fr.), soit 190'500 fr. Ainsi que l'a relevé à juste titre l'autorité intimée, il est peu probable que la société, se sachant débitrice de son associé minoritaire, ait renoncé à cette source de revenu, sans lui adresser par ailleurs une facture en relation avec l'activité déployée dans le cadre de son chantier privé. Il n'est ainsi pas établi que la recourante aurait restitué à C. _____ la totalité des versements provenant des acomptes de la banque. La reprise n°1.01, pour un montant total de 192'652 fr. en relation avec la période fiscale 2006, doit ainsi être confirmée. b) La deuxième reprise litigieuse a trait à d'autres revenus que la recourante aurait renoncé à comptabiliser, à concurrence d'un montant de 17'086 fr., au cours de la période fiscale 2010. Est en cause l'écriture passée le 4 juin 2010, par laquelle B. _____ aurait apporté à la caisse une somme de 22'500 fr., comptabilisée au crédit de son compte courant. Le libellé de l'écriture comptable est le suivant: "Versement acpte K. _____, propre fonds". La recourante soutient que ces fonds correspondent à un apport de B. _____. L'autorité intimée a pour sa part considéré que B. _____ n'était pas parvenu à démontrer qu'il disposait de cette somme, admettant toutefois que deux prélèvements prouvés de respectivement 200 et 4'130 euros (ce qui correspondait à un total de 5'414 fr. au cours en vigueur à la date déterminante) sur le compte Raiffeisen Bank Kosovo pouvaient être considérés comme un apport. Les rapports de la recourante avec l'entreprise K. _____ sont détaillés dans une facture finale du 28 juin 2010. Il ressort de cette pièce que la recourante s'est acquittée, en faveur de l'entreprise K. _____, d'acomptes d'un montant total de 100'000 fr., le solde dont elle demeurait débitrice, soit 10'000 fr., ayant été acquitté le 30 juin 2010. La recourante a prouvé s'être acquittée d'un acompte de 30'000 fr. le 8 décembre 2009 par virement bancaire, ainsi que d'un acompte de 35'000 fr. le 29 mars 2010 par virement bancaire. Elle affirme par ailleurs s'être acquittée, le 4 juin 2010, d'un montant de 35'000 fr. versé en liquide. Les fonds nécessaires à cet acompte proviennent, aux dires de la recourante, pour 12'500 fr. de retraits liquides provenant de son compte, et pour 22'500 d'un apport en liquide de l'associé gérant sous forme de prêt en compte courant. L'autorité intimée ne remet pas en cause la relation de la recourante avec sa cocontractante l'entreprise K. _____ et ne conteste en particulier pas qu'un versement en espèces est bien intervenu le 4 juin 2010. Elle soutient toutefois que l'associé gérant ne disposait pas de fonds librement disponibles suffisants pour consentir un prêt de 22'500 fr. à la société recourante. Dans le cadre de la procédure devant l'autorité intimée, la recourante a varié dans ses explications. Elle a d'abord soutenu qu'il s'agissait de liquidités conservées à titre privé, avant de déclarer que l'argent provenait de retraits sur son compte Raiffeisen Bank au Kosovo. A l'appui de son recours, la recourante n'a pas démontré par d'autres pièces que l'associé gérant était en possession des fonds litigieux. Elle s'est contentée d'affirmer qu'il y avait à l'époque en cause beaucoup d'argent liquide, produisant un décompte des retraits

cash sur les comptes détenus par la société recourante. Ces prélèvements sur des comptes de la société ne permettent en aucun cas de prouver la disponibilité de fonds privés de l'associé gérant. La recourante n'étant pas parvenue à démontrer qu'elle était en mesure de consentir un apport en liquide à la société, il convient d'admettre que le versement effectué par l'associé gérant le 4 juin 2010 doit bien être comptabilisé comme chiffre d'affaires. La reprise n°1.02, pour un montant de 17'086 fr., doit ainsi être confirmée. c) La troisième reprise litigieuse a trait à la comptabilisation d'une prestation appréciable en argent en faveur de C._____, en raison du fait qu'un immeuble lui a été vendu à un prix de faveur (reprise 2.04). La recourante a acquis un immeuble à Payerne et l'a transformé en une propriété par étages de cinq lots, vendus entre 2009 et 2010 aux prix suivants:

Lot	Surface en m2	Prix de vente
152-1	117	150 265
152-2	114	150 265
152-3	200'000	210'000
152-4	210'000	380'000
152-5	3'968	3'276

Le dernier lot (152-5) a été vendu à C._____ pour le prix de 290'000 fr. Constatant que le prix de vente au m2 de cet appartement était considérablement moins élevé que celui obtenu pour les autres lots, l'autorité intimée a considéré que la vente de l'objet immobilier à l'associé avait été consenti à un prix de faveur. Une expertise immobilière du 28 mars 2013 produite par A._____ fixait la valeur vénale du bien en question entre 380'000 et 400'000 fr., sur la base d'une estimation des surfaces habitables de 85 m2. En retenant la valeur la plus basse, l'autorité intimée n'a manifestement pas abusé de son pouvoir d'appréciation en fixant le montant de la reprise à 90'000 fr., soit 380'000 fr. moins le prix payé de 290'000 fr. Certes, l'une des données prises en compte par l'expert pour calculer la valeur vénale a subi une modification. En effet, le montant mensuel du loyer perçu pour le logement n'est plus de 1'590 fr., mais de 1'500 fr. depuis le 1 er mars 2018, ce qui devrait conduire l'expert à adapter la valeur de rendement, qui peut ainsi être établie à 327'272 fr. (au lieu de 347'000 fr.), si une nouvelle expertise devait être réalisée. Cette valeur n'a été pondérée qu'à raison d'un tiers pour le calcul de la valeur vénale, la valeur intrinsèque, pondérée à 2/3, demeurant identique, soit 431'730 fr. On obtient ainsi une valeur vénale de 396'910 fr. (2 x 431'730 + 327'272). Un tel résultat est encore supérieur au prix de vente considéré comme admissible par l'autorité intimée. A l'appui de son recours, la recourante expose par ailleurs que l'appartement en question a été revendu au prix de 340'000 fr., ce qui démontrerait que le prix de 380'000 fr. retenu par l'autorité intimée était manifestement surfait. Cet acte, conclu huit ans après la vente initiale, ne saurait toutefois revêtir une force probante déterminante, ce d'autant plus qu'il contraint son acquéreur à reprendre le bail à loyer existant sur l'immeuble. La reprise n°2.04 de 90'000 fr. doit ainsi être intégralement confirmée. d) L'autorité intimée a finalement repris dans le bénéfice imposable de la recourante diverses charges comptabilisées en relation avec l'activité déployée par la société D._____ (reprise 1.03 relative aux périodes fiscales 2006, 2008, 2009 et 2010). Elle a considéré que l'existence de cette société n'était pas démontrée dans les faits. Les factures émises par cette société devaient ainsi être tenues pour fictives et les charges comptabilisées à ce titre devaient être annulées. aa) On peut en l'occurrence 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 (arrêt TF 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 (arrêt TF 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; cf. également arrêt FI.2016.0037 du 16 décembre 2007 consid. 8b). En cas de paiements à l'étranger, le contribuable ne peut se contenter d'indiquer seulement le destinataire du paiement; il doit au contraire exposer l'ensemble des circonstances de ce paiement. Il peut ainsi être exigé des contribuables qu'ils produisent les contrats, la correspondance et le détail des relations bancaires (arrêts TF 2C_1113/2018 du 8 janvier 2019 consid. 2.2.3; 2C_942/2017 du 1^{er} février 2018 consid. 3.3 et les références citées). bb) La société D._____ a son siège social à *****, aux Seychelles, où elle est inscrite au registre du commerce sous le n°***** depuis le 26 juin 2007. Elle a constitué une succursale en Suisse le 19 juillet 2007, succursale qui a été radiée d'office du registre du commerce le 24 septembre 2012 en application de l'art. 135 ORC. L'administrateur de la succursale était L._____. La succursale en Suisse n'étant pas dotée de la personnalité juridique, les rapports contractuels en cause ont été noués par la société recourante avec une société des Seychelles. Ce pays n'a pas signé avec la Suisse de Convention de double imposition. Elle n'a signé que le 24 février 2015 la Convention élaborée par l'OCDE et le Conseil de l'Europe concernant l'assistance administrative mutuelle en matière fiscale. Ce n'est ainsi que récemment et postérieurement aux périodes fiscales en cause que les Seychelles ont entrepris des démarches pour satisfaire aux standards actuels de l'OCDE en matière d'échange de renseignements (cf. OCDE, Country-by-Country reporting-compilation of peer review reports (phase 1), 2018, p. 637 à 641 concernant les Seychelles). Dans ces circonstances, il est admissible d'accroître de manière générale le degré de preuve exigé de la recourante. L'autorité intimée a en l'occurrence pu mettre en doute, au moyen de nombreux indices, la vraisemblance des prestations fournies par D._____. Cette société n'a en particulier jamais déposé de déclaration d'impôt, tous les courriers qui lui ont été adressés ayant été retournés. La société était en effet inconnue à l'adresse de son siège. La société n'a par ailleurs établi aucun décompte TVA et n'a pas non plus adressé de décompte à la caisse de compensation. Certes, ces manquements ne sont pas imputables à la recourante. En contractant toutefois avec une entreprise dont le siège principal était situé aux Seychelles, la recourante se devait d'observer des précautions particulières. Or, les seules preuves de ses relations avec la société D._____ sont les factures éditées par cette dernière, faisant mention de la sous-traitance d'ouvriers pour le compte de l'entreprise A._____ ou décrivant sommairement les travaux réalisés et le chantier concerné. La recourante n'a pu produire aucun contrat conclu avec D._____ et ne dispose pas de la preuve de ses versements en sa faveur, effectués au moyen d'argent comptant selon ses dires. Elle n'a pas été en mesure de remettre un quelconque document attestant des heures effectuées par les ouvriers de D._____. Les acomptes versés entre janvier et juin 2006, de même que la facture du 27 juin 2006 sont en outre antérieurs à la constitution de la société D._____. On ne peut, dans ces circonstances, qu'avoir de sérieux doutes quant à la réelle implication de la société en question sur les chantiers de la recourante. L'autorité intimée a pu par ailleurs mettre en évidence qu'il n'était pas possible de corréler les prélèvements bancaires et les prétendus versements en espèces à D._____. Ni la société, ni son associé majoritaire, ne disposaient de moyens financiers librement disponibles suffisants pour s'acquitter des

factures de D._____. La recourante le conteste, soutenant qu'il ne peut être raisonnablement exigé d'elle qu'elle apporte la preuve de la corrélation entre prélèvements bancaires et versements cash. Elle ne fournit toutefois aucune explication pouvant justifier les mouvements de fonds litigieux. L'autorité intimée a enfin pu établir que les marges réalisées en relation avec les chantiers sur lesquels D._____ était intervenue (promotions de Gollion et de Payerne) étaient notablement inférieures aux marges habituellement dégagées par la recourante. Pour la période 2006, il n'était par ailleurs pas possible de mettre en relation les factures de D._____ et celles adressées aux clients de la recourante. La recourante ne conteste pas les observations de l'autorité intimée. Elle se contente en effet de relever que la refacturation n'est pas une condition pour l'admission d'une charge et soutient qu'il appartient à l'autorité intimée d'apporter la preuve de l'inexistence des travaux sous-traités à D._____. La recourante ne peut toutefois être suivie. Compte tenu du contexte international particulier dans lequel s'est inscrit le paiement de la charge litigieuse, la recourante se devait d'établir, de manière accrue, les circonstances entourant son paiement. Cela se justifiait d'autant plus que les montants en cause sont élevés et grèvent dans une importante mesure le résultat de la recourante. N'ayant pu produire ni un contrat, ni d'autres correspondances que les factures émises par D._____, ni la preuve de ses paiements, la recourante échoue à démontrer la justification des charges qu'elle a comptabilisées en relation avec l'activité prétendument déployée par sa sous-traitante. Le tableau des ratios coût du personnel/chiffre d'affaires avec ou sans D._____ transmis par la recourante ne saurait pallier l'absence des preuves précitées. La reprise calculée à cet égard par l'autorité intimée doit dès lors être également confirmée (reprise 1.03).

E. 6

Le litige a trait à diverses reprises opérées par l'autorité intimée dans le bénéfice imposable de la recourante. 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). L'art. 58 al. 1 let. b LIFD fait partie de ces règles fiscales correctrices (cf. arrêts TF 2C_419/2015 du 3 juin 2016 consid. 4.1.2, non publié in ATF 142 II 355; 2C_520/2015 du 28 décembre 2015 consid. 3.1; 2C_768/2014 du 31 août 2015 consid. 11.1). Au nombre des prélèvements visés par l'art. 58 al. 1 let. b LIFD figurent notamment les distributions dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (let. b, 5^{ème} 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. 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.