

# VD\_OMNI FI.2020.0058 vom 8. Juli 2021

VD Tribunal cantonal, 2021-07-08, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2020.0058](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2020.0058)

FR: VD\_OMNI FI.2020.0058 du 8 juillet 2021

IT: VD\_OMNI FI.2020.0058 del 8 luglio 2021

## Regeste

A. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Recours dirigé contre la décision de l'ACI d'effectuer diverses reprises dans le bénéfice de la recourante. Le droit d'être entendu de la recourante n'a pas été violé, la LIFD ne conférant pas une protection plus étendue que l'art. 29 al. 2 Cst. S'agissant de l'ICC, le contribuable a bien un droit à être entendu oralement; il suppose toutefois une requête en ce sens. L'absence d'une proposition de règlement ne constitue pas un vice rédhibitoire. Confirmation des reprises opérées dans le bénéfice de la recourante (part privée pour frais de véhicule, loyer excessif, frais d'entretien non justifiés commercialement, frais de voyage et de représentation non justifiés, amortissement d'un actif fictif). Prescription non atteinte en l'occurrence, s'agissant tant de la procédure de taxation que de la procédure de rappel d'impôt. Recours rejeté. Recours au TF partiellement admis (arrêt du 8 juillet 2021 2C\_116/2021).

## 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

a) Les tribunaux cantonaux, lorsqu'ils se prononcent sur une question relevant tant de l'impôt fédéral direct que de l'impôt cantonal et communal, comme en l'occurrence, doivent en principe rendre deux décisions – qui peuvent toutefois figurer dans le même arrêt –, l'une pour l'impôt fédéral direct et l'autre pour l'impôt cantonal et communal, avec des motivations séparées et des dispositifs distincts, ou du moins un dispositif distinguant expressément les deux impôts. Cette exigence se justifie par le fait qu'il s'agit d'impôts distincts, qui reviennent à des collectivités différentes et font l'objet de procédures et de taxations séparées (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262, et les références citées). Il y a lieu cependant de relativiser cette jurisprudence lorsque la question juridique à trancher par l'autorité cantonale de dernière instance est réglée de la même façon en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé et peut, partant, être soumise à un raisonnement identique. Dans

un tel cas, il est admissible de statuer sur le litige par un seul arrêt, sans que le dispositif ne distingue entre les deux catégories d'impôt; encore faut-il que la motivation de l'arrêt permette de saisir clairement que l'arrêt vaut aussi bien pour un impôt que pour l'autre (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262/263). b) En l'espèce, les questions à trancher sont les mêmes pour les deux catégories d'impôt. La notion de distribution dissimulée de bénéfice sous l'angle de l'ICC est en effet traitée de manière identique à celle qui prévaut en matière d'IFD. 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. 3**

LI doit ainsi être écarté.

### **E. 4**

La recourante ne contestant pas que les conditions permettant à l'autorité intimée de procéder à un rappel d'impôt soient réunies, il convient d'examiner si les reprises opérées par l'autorité intimée sur son bénéfice imposable sont justifiées. a) En droit fédéral, comme en droit cantonal, l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net (art. 57 LIFD; art. 24 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]; art. 93 LI). Le bénéfice net imposable comprend le solde du compte de résultats (art. 58 al. 1 let. a LIFD; art. 94 al. 1 let. a LI), tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial, avant le calcul du solde du compte de résultats, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial, tels que les amortissements et les provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial ou les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (art. 58 al. 1 let. b LIFD; art. 94 al. 1 let. b LI), ainsi que les produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de résultats (art. 58 al. 1 let. c LIFD; art. 94 al. 1 let. c LI). Les art. 58 al. 1 let. a LIFD et 94 al. 1 let. a LI énoncent le principe de l'autorité du bilan commercial (ou principe de déterminance), 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 ne peut donc s'écarter du bilan remis par le contribuable que lorsque des dispositions impératives du droit commercial sont violées, tels que les principes régissant l'établissement régulier des comptes annuels (art. 958c CO), ou que des normes fiscales correctrices l'exigent (ATF 141 II 83 consid. 3.1; ATF 137 II 353 consid. 6.2 p. 359; 132 I 175). L'art. 58 al. 1 let. b LIFD et son équivalent en droit cantonal font partie de ces règles fiscales correctrices (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). Selon la jurisprudence, le point de savoir si une charge est justifiée par l'usage commercial s'examine au regard de la connexité objective existant entre cette dépense et l'activité commerciale, en ce sens qu'il doit s'agir de frais qui sont en relation immédiate et directe (organique) avec les bénéfices réalisés par l'entreprise (arrêts TF 2C\_916/2014 et 2C\_917/2014 du 26 septembre 2016 consid. 3; 2C\_862/2011 consid. 2.3 et les références citées). Cette condition est satisfaite lorsque la dépense aurait été consentie par un gestionnaire ordinaire faisant preuve de la diligence requise par le droit commercial. Peu importe en revanche que la dépense soit effectuée dans l'intérêt de l'entreprise ou qu'elle ait été réellement nécessaire (arrêt TF

2C\_862/2011 du 13 juin 2012 consid. 2.3; ég. Robert Danon, in Noël/Aubry Girardin [éds], Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct [CR LIFD], 2<sup>ème</sup> éd., Bâle 2017, ad art. 59 LIFD N 3). En matière fiscale, les règles générales du fardeau de la preuve ancrées à l'art.

## E. 8

CC, destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, ont pour effet que l'autorité fiscale doit établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATF 133 II 153 consid. 4.3; 121 II 257 consid. 4c/aa; 92 I 253 consid. 2; arrêt TF 2C\_722/2017 du 13 décembre 2017 consid. 5.2 et les références citées). 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 (arrêt TF 2C\_722/2017 du 13 décembre 2017 consid. 5.2 et les références citées).

5. La recourante conteste en premier lieu l'ampleur de la part privée déterminée par l'autorité intimée en relation avec les frais de véhicules comptabilisés entre 2008 et 2011. a) 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%, respectivement 9,6% depuis la période fiscale 2007 du prix d'achat des véhicules (arrêts FI.2018.0074 du 22 novembre 2018 consid. 6a; FI.2014.0080 du 28 octobre 2015 consid. 7d et les références citées). b) En l'occurrence, la recourante ne conteste pas que les deux véhicules mis à disposition de son actionnaire sont également utilisés pour ses besoins privés. Elle a d'ailleurs elle-même comptabilisé une part privée à cet effet à compter de l'exercice commercial 2008. La valeur d'acquisition des véhicules, de respectivement 35'000 fr. pour la BMW 750i immatriculée VD \*\*\*\*\* acquise fin 2007 et 68'258 fr. pour la Jeep Grand Cherokee immatriculée VD \*\*\*\*\* prise en leasing le 28 mars 2006, n'est pour le surplus pas remise en cause. L'autorité intimée pouvait dès lors, sans abuser de son pouvoir d'appréciation, calculer la part privée sur la base d'une valeur d'acquisition de 100'000 fr. S'agissant du montant et à défaut d'un décompte kilométrique distinguant l'utilisation commerciale et professionnelle, il convient d'admettre que l'autorité intimée pouvait évaluer forfaitairement la part privée, en retenant un taux de 9,6% à compter de la période fiscale 2008 (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 des véhicules utilisés par l'actionnaire de la recourante doivent dès lors être confirmées.

6. L'autorité intimée a par ailleurs repris dans le bénéfice imposable de la recourante une partie des charges de loyer et

frais d'immeuble dont elle s'est acquittée notamment en faveur de son actionnaire majoritaire. La recourante soutient que l'appartement sis à l'avenue \*\*\*\*\*, ainsi que l'une des trois places de parc sises à proximité, servent exclusivement à son activité commerciale. a) Il n'est en l'occurrence pas contesté que l'appartement en question appartient à la fortune privée de l'actionnaire de la recourante. Est litigieuse la question de savoir si le loyer payé par la société recourante à son actionnaire correspond à l'usage qu'elle en fait. La recourante se contente à ce titre d'alléguer à l'appui de son recours qu'elle utilise intégralement l'appartement, composé de huit pièces et d'une place de parc, sis à l'avenue \*\*\*\*\*. Elle s'est acquittée à cet effet, en faveur de B. \_\_\_\_\_ et de sa sœur, d'un loyer mensuel de 3'750 fr. jusqu'au 30 septembre 2006, puis de 4'100 fr. du 1<sup>er</sup> octobre 2006 au 30 juin 2011. Une part privée de 240 fr. par mois a été comptabilisée en déduction du salaire de B. \_\_\_\_\_ pour tenir compte de l'utilisation privée qu'il faisait de l'appartement. L'argumentation de la recourante est en contradiction avec ses précédentes déclarations. Dans le cadre de la procédure de taxation, elle avait en effet reconnu que son actionnaire majoritaire usait à titre privé de trois pièces dans l'appartement sis à l'avenue \*\*\*\*\*. L'autorité intimée a par ailleurs établi que ledit actionnaire y avait son domicile privé principal. Il n'est pour le surplus pas contesté que des bureaux et salles de conférence sont à disposition de la recourante dans les locaux de l'école. Tout porte ainsi à croire que l'affectation principale du logement loué par la recourante est bien de nature privée, la recourante n'étant en particulier pas parvenue à établir l'utilisation effective et la nécessité de disposer de cet espace de travail en sus de ses propres locaux. En admettant que la recourante occupait tout de même 25% du logement litigieux en dépit de l'absence de toute pièce de nature à établir cette utilisation, l'autorité intimée n'a manifestement pas abusé de son pouvoir d'appréciation. Elle pouvait ainsi retenir que le loyer payé par la société recourante à son actionnaire était excessif eu égard à l'utilisation qui en est effectivement faite. On peut même se demander si cet élément ne pourrait pas justifier une réforme de la décision attaquée en défaveur de la contribuable, ce à quoi le Tribunal renoncera à examiner plus avant. b) En ce qui concerne les frais d'entretien comptabilisés durant la période fiscale 2008, la recourante n'a été en mesure de fournir aucun justificatif, alors qu'il s'agit d'un montant total de 63'800 fr. On ne saurait suivre la recourante, lorsqu'elle soutient qu'il serait notoire qu'un appartement occupé à des fins professionnelles implique des frais d'entretien et de nettoyage qui ne feraient pas l'objet d'une facture. La comptabilisation d'une charge sans aucune pièce justificative contrevient au principe de régularité (art. 957a al. 2 ch. 2 CO). En sa qualité de locataire, la recourante n'a en outre à prendre en charge que les « menus travaux de nettoyage et de réparation indispensables à l'entretien normal de la chose » (cf. art. 259 CO). Les frais qu'elle a comptabilisés sortent de toute évidence de ce cadre, de par leur ampleur. En l'absence de toute pièce justificative susceptible d'établir la nature des frais comptabilisés tels qu'une facture ou une attestation de salaire versé au personnel d'entretien ou de nettoyage, l'autorité intimée pouvait à juste titre considérer que leur justification commerciale n'était pas démontrée. c) Les reprises ayant trait aux charges de loyer et aux frais d'entretien comptabilisés doivent dès lors être confirmées. 7. L'autorité intimée a également repris dans le bénéfice imposable de la recourante divers frais de voyage comptabilisés. a) La recourante ne peut se prévaloir des états financiers remis aux autorités fiscales que si ceux-ci ont été établis conformément au droit comptable (art. 957a ss CO). Or, le principe de régularité exige la justification de chaque enregistrement par une pièce comptable (art. 957a al. 2 ch. 2 CO). S'agissant des frais de représentation, cela implique la mention des personnes présentes et du but commercial de l'invitation (cf.

Circulaire no 25 de la CSI "Modèle de règlement des remboursements de frais pour les entreprises et les organisations à but non lucratif" ch. 5.1). En l'absence d'indication sur les factures du but commercial du voyage et du nom des clients, la prise en charge par la société de tels frais doit être refusée (arrêt FI.2017.0072 du 21 novembre 2019 consid. 9f/aa). b) Les charges relatives aux frais de voyage et de représentation reprises dans le bénéfice de la recourante concernent des frais pour lesquels la recourante n'a pas été en mesure de fournir des justificatifs. S'agissant de ces frais, évalués pour la plupart forfaitairement par la recourante, on ne saurait reprocher à l'autorité intimée d'avoir considéré qu'ils n'étaient pas démontrés, la question de savoir si une dépense est justifiée commercialement ne se posant que si une dépense comptabilisée comme charge est prouvée (ATF 144 II 427 consid. 2.3.2 p. 434). Quant aux relevés de carte de crédit, dans la mesure où ils ne permettent ni de déterminer la nature commerciale du voyage, ni de connaître le nom des clients rencontrés, ils ne satisfont manifestement pas aux exigences de comptabilisation régulière et ne peuvent par conséquent pas être admis en déduction du bénéfice imposable de la recourante. La recourante ne peut pas se contenter d'affirmer de manière générale que les voyages effectués à l'étranger constitueraient une nécessité absolue dans le cadre de son activité. Elle ne peut pas non plus être suivie lorsqu'elle soutient qu'il conviendrait de renoncer aux exigences de justification pour les frais consentis à l'étranger. Au contraire, lorsque les dépenses sont en lien avec des prestataires à l'étranger, les moyens d'investigation de l'autorité fiscale sont nécessairement restreints. Il en découle alors un devoir de collaboration accru de la part du contribuable, qui doit non seulement indiquer le destinataire du paiement mais également l'ensemble des circonstances qui ont conduit au paiement en cause. Il est ainsi requis de sa part qu'il produise les contrats, la correspondance ainsi que le détail des relations bancaires (ATF 144 II 427 consid. 2.3.2 p. 434; arrêts 2C\_32/2018 du

## **E. 11**

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.