

VD_OMNI FI.2022.0020 vom 29. Dezember 2022

VD Tribunal cantonal, 2022-12-29, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2022.0020

FR: VD_OMNI FI.2022.0020 du 29 décembre 2022

IT: VD_OMNI FI.2022.0020 del 29 dicembre 2022

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Reprise de la cause suite à l'arrêt TF 2C_894/2020, annulant l'arrêt FI.2019.0192, dans la mesure où il porte sur la période fiscale 2007. La Reprise, dans le bénéfice d'une société, de prestations d'honoraires facturées par une société proche en matière d'informatique est confirmée. La recourante n'est pas parvenue à documenter suffisamment l'étendue de la charge qu'elle entend revendiquer en déduction de son bénéfice imposable. Recours rejeté.

Erwägungen

E. 1

La présente cause fait suite à un arrêt de renvoi du Tribunal fédéral. a) Il résulte de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF; RS 173.110) que l'autorité à laquelle la cause est renvoyée par le Tribunal fédéral, en application de l'art. 107 al. 2 LTF, doit se fonder sur les considérants de droit contenus dans l'arrêt de renvoi. Elle ne peut en aucun cas s'écarter de l'argumentation juridique du Tribunal fédéral. Le pouvoir de cognition de l'autorité inférieure est ainsi limité par le dispositif et les motifs de l'arrêt de renvoi, en ce sens qu'elle est liée par ce qui a déjà été jugé définitivement par l'autorité supérieure. Les considérants de l'arrêt retournant la cause lient l'autorité, les parties, ainsi qu'en cas de nouveau recours, le Tribunal. Le juge voit donc son pouvoir de cognition limité par les motifs de l'arrêt de renvoi et il est lié par ce qui a été déjà tranché définitivement et par les constatations de fait qui n'ont pas été attaquées devant lui ou l'ont été sans succès. La motivation de l'arrêt de renvoi détermine aussi bien le cadre du nouvel état de fait que celui de la nouvelle motivation juridique (ATF 135 III 334 consid. 2; 133 III 201 consid. 4.2; 131 III 93 consid. 5.2; 125 III 421 consid. 2a; arrêt TF 2D_33/2019 du 25 mars 2020 consid. 1.4; GE.2018.0200 du 12 mai 2020 consid. 1b; AC.2018.0380 du 17 février 2020 consid. 2 et les références). L'examen juridique se limite en conséquence aux questions laissées ouvertes par l'arrêt de renvoi, ainsi qu'aux conséquences qui en découlent ou aux problèmes qui leur sont liés (arrêt AC.2020.0149 du 9 juin 2021 consid.1). b) En l'occurrence, le dispositif de l'arrêt 2C_894/2020 annule l'arrêt rendu par la CDAP le 25 septembre 2020, tant en ce qui concerne l'IFD que l'ICC, en tant qu'il a trait au rappel d'impôt pour la période fiscale 2007. L'objet du litige est dès lors circonscrit à cet élément.

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, 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. entre autres arrêts FI.2020.0008 du 16 mars 2021 consid. 3; FI.2019.0177/178 du 8 septembre 2020 consid. 4 et FI.2018.0074 du 22 novembre 2018 consid. 2).

E. 3

Le litige porte sur la reprise, dans le bénéfice de la recourante, d'un montant de 155'059 fr. versé à la société F._____. 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, tels que les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés 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 141 II 83 consid. 3.1 p. 85; 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 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. 4.1 p. 92 s et les arrêts cités). La question de savoir s'il existe une correspondance entre la prestation fournie par la société et la contre-prestation qu'elle en retire se détermine au moyen d'une comparaison avec ce qui aurait été convenu entre personnes indépendantes (ATF 140 II 88 consid. 4.1p. 92s.; cf. également arrêt 2C_1082/2013 du 14 janvier 2015 consid. 5). 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. 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). 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 dans la transaction examinée. S'il n'existe pas de marché libre permettant une comparaison effective, il convient alors de procéder selon la méthode de la comparaison avec une transaction comparable (ou méthode du prix comparable), qui consiste à procéder à une comparaison avec le prix appliqué entre tiers dans une transaction présentant les mêmes caractéristiques, soit en tenant compte de l'ensemble des circonstances déterminantes (ATF 140 II 88 consid. 4.2 p. 93 s.; arrêt TF 2C_49 et 70/2018 du 23 avril 2019 consid. 4.2.2; 2C_1082/2013 du 14 janvier 2015 consid. 5.2 et autres références citées, in Archives 83 p. 611 et RF 70/2015 p. 432). b) Selon l'art. 123 LIFD, les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable. Le contribuable est tenu de faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (al. 1). A la demande de l'autorité de taxation, il est tenu de fournir des renseignements oraux ou écrits, de présenter ses livres comptables, les pièces justificatives et autres attestations ainsi que les pièces concernant ses relations d'affaires (al. 2). Les livres, relevés et pièces précités doivent être conservés pendant dix ans (cf. al. 3). Si, même après l'instruction menée par l'autorité, un fait déterminant pour la taxation reste incertain, ce sont alors les règles générales du 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. En matière fiscale, ce principe veut que l'autorité fiscale établisse 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 (cf. ATF 140 II 248 consid. 3.5). 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). Dans le domaine des prestations appréciables en argent, le fardeau de la preuve se répartit comme suit: les autorités fiscales doivent apporter la preuve que la société a fourni une prestation et qu'elle n'a pas obtenu de contre-prestation ou une contre-prestation insuffisante; si les preuves recueillies par l'autorité fiscale fournissent suffisamment d'indices révélant l'existence d'une telle disproportion, il appartient alors au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations contraires (ATF 138 II 57 consid. 7.1; arrêt TF 2C_343/2019 du 27 septembre 2019 consid. 5.2 et les arrêts cités).

E. 4

En relation avec la période fiscale 2007, l'autorité intimée a repris, dans le bénéfice imposable de la recourante, les honoraires versés le 1^{er} juin 2007 à la société F. _____, à concurrence de 155'059 francs. La comptabilisation de cette charge est liée à une facture n° 200'101'2007 du 12 mai 2007 adressée à A. _____, à teneur de laquelle F. _____ assume un mandat d'étude de faisabilité, qui porte notamment sur la maintenance et la mise à jour de base de données, le système de gestion clients, la programmation et le développement Script, l'étude de conversion des systèmes et le transfert de technologie. Le prix pour ce mandat a été fixé de manière forfaitaire à 21'400 francs par mois, payable d'avance pour sept mois. a) Pour l'autorité intimée, F. _____ n'était pas en mesure d'offrir

les services qu'elle s'est engagée à fournir, la société ayant été inscrite au registre du commerce la veille et n'était alors dotée d'aucun autre actif que les liquidités liées à l'apport de 100'000 fr. au capital-actions. Par ailleurs, la proximité entre la recourante et la société F. _____ serait démontrée par le fait que B. _____ était, à l'époque de l'établissement de la facture du 12 mai 2007, actionnaire unique et administrateur avec signature individuelle de ces deux sociétés. Au moment du paiement de cette facture, il n'était certes plus actionnaire de A. _____, mais en était toujours l'administrateur avec pouvoir d'engager la société par sa signature individuelle. Compte tenu de l'ampleur du mandat, l'autorité intimée considère qu'il est peu crédible qu'une société tierce indépendante s'engage sur la base d'une seule description sommaire du mandat d'étude de faisabilité. Elle relève par ailleurs qu'il n'existe pas d'autre pièce susceptible d'établir l'ampleur du mandat assumé par F. _____, alors que les deux sociétés concernées devaient conserver la documentation y relative durant dix ans, soit jusqu'en 2017, soit bien après la survenance du présent litige, qui trouve son origine dans la taxation relative à la période fiscale 2007 effectuée en 2010. L'attestation établie le 25 avril 2019 par B. _____, au nom de F. _____, ne permettrait pas de prouver l'existence et le bien-fondé de la charge revendiquée. Les explications qu'elle contient concernent en effet la " facture 200175 " relative à un " mandat de maintenance informatique ", précisant qu'il avait consisté à fournir le programme d'offres universel ***** que la société aurait développé. La recourante relève que F. _____ pouvait remplir son mandat sans avoir de substance particulière, dans la mesure où la majeure partie de l'activité requise se déroulait dans les locaux de la recourante et qu'elle avait des charges de personnel à la hauteur du mandat à assumer. Elle relève par ailleurs que les prestations fournies par F. _____ au cours de l'année 2008 n'ont donné lieu à aucune reprise. S'agissant de l'ampleur des tâches réalisées, elle relève avoir prouvé celle-ci au moyen de l'attestation du 25 avril 2019 et du descriptif du logiciel *****. La société F. _____ n'avait pas encore développé le logiciel lors de la demande d'acomptes du 12 mai 2007, cette prestation étant justement visée par le mandat. Elle soutient qu'il ne peut lui être fait le reproche de n'avoir pas conservé les pièces relatives aux honoraires versés en 2007, compte tenu de l'écoulement du délai de dix ans du Code des obligations. Dans son arrêt du 25 septembre 2020 (cause FI.2019.0192), le Tribunal cantonal a écarté l'existence d'une disproportion entre la contre-prestation de la société F. _____ et le montant des honoraires perçus, au seul motif que ce montant ne représentait qu'une part inférieure à 10% du chiffre d'affaires 2007 de ladite société. Dans ces conditions, un renversement du fardeau de la preuve au détriment de la recourante ne se justifiait pas, si bien qu'il était sans importance que cette dernière n'ait pas démontré l'ampleur de l'activité déployée par F. _____. La reprise litigieuse était partant annulée. Dans son arrêt 2C_894/2020 du 27 janvier 2022, le Tribunal fédéral a toutefois retenu ce qui suit: "Le refus de la reprise du montant de 155'059 fr. 80 dans le bénéfice imposable de la société intimée repose exclusivement sur un élément ne trouvant aucun appui dans le dossier de la cause, à savoir le chiffre d'affaires de F. _____ pour l'année 2007, en tant que celui-ci permettait, selon l'autorité précédente, d'écarter tout indice de disproportion de la contre-prestation fournie par F. _____. Cette constatation a indéniablement eu une influence sur le sort de la cause. Le grief d'établissement arbitraire (art. 9 Cst.) des faits doit donc être admis sur ce point. Il reste encore à rechercher si l'arrêt attaqué est arbitraire dans son résultat. A cet égard, dans la mesure où c'est sur la base d'un motif inexistant que le Tribunal cantonal a retenu que les indices relevés par l'autorité recourante ne permettaient pas de conclure à une disproportion, cette dernière ne peut donc être exclue. Dans ces

conditions, il conviendrait d'examiner si les allégations contraires de l'intimée, dont il lui appartiendrait de démontrer l'exactitude (cf. supra consid. 5.2), permettent de conclure au caractère commercialement justifié des prestations en cause. Or, en l'occurrence, il n'est pas possible à la Cour de céans de procéder elle-même à un tel examen, qui dépend en grande partie de l'établissement de faits ne ressortant pas de l'arrêt attaqué. Il convient dès lors de renvoyer la cause au Tribunal cantonal, afin qu'il instruisse et statue à ce sujet, étant précisé que, dès lors que l'existence même d'une contre-prestation par F._____ n'est pas remise en cause par l'autorité recourante sous l'angle de l'arbitraire conformément aux exigences de l' art. 106 al. 2 LTF , l'examen du Tribunal cantonal ne portera pas sur cet aspect." A la demande du juge instructeur, F._____, qui a indiqué ne plus être en mesure de fournir les pièces requises, a produit ses comptes 2009, qui contiennent, à titre comparatif, les extraits de la comptabilité de F._____ en lien avec l'exercice 2007/2008 (qui s'est étendu du 11 mai 2007 au 31 décembre 2008). A teneur de ce document, il ressort que F._____ a réalisé un chiffre d'affaires de 605'198 fr. lors de l'exercice 2007/2008, dont 290'102,35 fr. résultent des ventes (presque exclusivement le logiciel *****) et 281'198,80 fr. en lien avec des prestations, notamment informatiques. La comptabilité permet d'établir que F._____ était déficitaire au cours de l'exercice 2007/2008. b) En l'occurrence, il convient de relever à titre liminaire que la recourante ne conteste pas sa proximité avec la société F._____. La recourante reconnaît également que, lors de l'établissement de la facture n°200'101'2007 du 12 mai 2007, la société F._____ venait d'être constituée et n'était dotée que des liquidités libérées lors de la création de la société. La recourante ne prétend en particulier pas que la société F._____ aurait repris une exploitation ou d'autres actifs d'une entreprise, poursuivant ainsi l'activité précédemment déployée par celle-ci. L'engagement pris par la recourante à l'égard de F._____ représentait à lui seul près de 6,5% de son chiffre d'affaires (de 2'3930691,65 fr. en 2007). On ne saurait, dans ces circonstances, admettre qu'un tel engagement, de surcroît en faveur d'une société proche, puisse être documenté par une simple facture énonçant de manière sommaire cinq objets d'un mandat d'étude de faisabilité. Les soupçons de l'existence d'une disproportion des prestations convenues étaient d'autant plus légitimes que la recourante, qui a acquitté en sa faveur un montant de 241'139,80 fr. (155'059,80 fr. + 86'080 fr. liés à la facture finale de 2008), rien qu'en relation avec le mandat de maintenance informatique, constituait vraisemblablement le client principal de F._____, qui a réalisé un chiffre d'affaires de 605'198 fr. au cours de l'exercice 2007/2008. Ces éléments permettaient à l'autorité intimée de considérer qu'il existait suffisamment d'indices révélant l'existence d'une disproportion entre les prestations fournies par F._____ et le montant acquitté par la recourante. Ce constat s'impose d'autant plus que l'activité de F._____ était déficitaire en 2007. Or, pour un engagement portant sur un mandat d'un montant de 155'059,80 fr., reposant sur des prestations fournies de manière forfaitaire, la production d'un contrat, dans le cadre duquel sont décrits les engagements réciproques des parties, est indispensable pour déterminer si le prix facturé correspond à celui du marché. Si la recourante soutient que F._____ a œuvré mensuellement à raison de 160 heures pour son compte, aucune pièce du dossier ne permet d'établir que F._____ a bien déployé une activité d'une telle ampleur au cours de l'année 2007. La seule autre pièce qui se rapporte à l'activité de la société F._____ consiste en une attestation établie le 25 avril 2019 par l'administrateur de F._____. De cette attestation, il ressort que F._____ a fourni le programme d'offre universel ***** que la société dit avoir développé, puis adapté aux besoins de la recourante, avec en annexe un mode d'emploi du programme *****. Le courrier adressé par F._____

dans le cadre de la présente procédure ne permet pas non plus de déterminer l'ampleur de l'activité de F. _____ au profit de la recourante. On ne voit pas, dans ce contexte, ce que l'audition de B. _____ ou la mise en œuvre d'une expertise permettrait d'établir, dans la mesure où la documentation sur laquelle repose le mandat confié à F. _____ est lacunaire. Enfin, l'argumentation de la recourante, selon laquelle le versement de 155'059,80 fr. ne constituerait qu'un acompte, pris en compte dans le cadre de la facture finale d'un montant de 86'080 fr., qui n'a au demeurant pas été versée au dossier par la recourante, n'est pas non plus déterminante. La recourante n'ayant pu démontrer l'ampleur de l'activité déployée par la société F. _____, l'autorité intimée pouvait dès lors considérer qu'elle avait échoué à prouver l'étendue de la contre-prestation fournie par F. _____. c) La recourante prétend encore que la preuve de l'étendue de l'activité déployée par F. _____ ne peut être apportée, du fait de l'écoulement du délai de dix ans de conservation des pièces, dont elle ne serait pas responsable. Il est vrai que l'autorité intimée disposait, en octobre 2013, de l'ensemble des pièces dont elle avait requis la production auprès de la recourante. On ne discerne pour le surplus pas une attitude dilatoire de la recourante, qui pourrait expliquer l'écoulement de près de six ans entre la demande de production de pièces et la décision rendue sur réclamation. Cela étant, la recourante ne saurait, de bonne foi, soutenir avoir détruit les pièces susceptibles d'établir le bien-fondé d'une charge revendiquée en déduction de son bénéfice imposable, dans la mesure où elle savait, avant l'échéance habituelle de conservation des comptes pendant une période de dix ans (cf. art. 958f CO), que la charge litigieuse était contestée par l'autorité intimée. Elle se devait au contraire de conserver toute pièce apte à établir l'étendue de la charge revendiquée en déduction de son bénéfice imposable, s'agissant d'un élément susceptible de réduire la charge d'impôt. Il s'ensuit que l'autorité intimée était légitimée à reprendre, dans le bénéfice imposable de la recourante, une charge de 155'059 fr. en relation avec la période fiscale 2007.

E. 5

Il suit de ce qui précède que la décision sur réclamation de l'autorité intimée du 4 novembre 2019 doit être confirmée en lien avec la période fiscale 2007. La recourante succombe en définitive en lien avec la période fiscale 2007. Il se justifie de mettre à sa charge des frais judiciaires à concurrence de 1'000 francs. L'allocation de dépens ne se justifie pas.