

VS_GERICHTE A1 05 63 vom 1. Juli 2005

VS Kantonsgericht, 2005-07-01, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vs_gerichte_A1 05 63](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vs_gerichte_A1_05_63)

FR: VS_GERICHTE A1 05 63 du 1 juillet 2005

IT: VS_GERICHTE A1 05 63 del 1 luglio 2005

Regeste

ACDP du 1er juillet 2005 X. SA c. Commission cantonale de recours en matière fiscale
Impôt sur le bénéfice net; déductibilité de frais de véhicules – notion de charges non justifiées par l’usage commercial (consid. 3a-b). – fardeau de la preuve (consid. 3c). – des comptes lacunaires ou illisibles sont sans valeur probante et habilitent le fisc à réintégrer dans le bénéfice des frais de véhicules qui paraissent excessifs au vu du chiffre d’affaires de la société et des marques des voitures (consid. 4). Gewinnsteuer; Abzugsfähigkeit von Fahrzeugkosten – Begriff des geschäftsmässig nicht begründeten Aufwands (E. 3a-b). – Beweislast (E. 3c). – unvollständige oder unlesbare Konten verfügen über keinen Beweiswert und berechtigen den Fiskus, aufgrund des Geschäftsumsatzes und wegen der benutzten Automarken als übermässig erscheinende Fahrzeugkosten dem Gewinn wieder aufzurechnen (E. 4). Faits A. Le Service cantonal des contributions (SCC) a procédé, en décembre 2002, au contrôle des comptes des exercices 1997 à 2001 de la société anonyme X. SA, active dans la diffusion d’articles ménagers. Les actionnaires de cette société sont A., B. et C., à raison respectivement de 46 %, 44 % et 10 % du capital social. Les deux premiers nommés exercent par ailleurs l’activité de représentants de

Erwägungen

E. 3

a) Selon les articles 1er alinéa 1 lettre b et 80 LF, les personnes morales acquittent notamment un impôt sur leur bénéfice net. Ce bénéfice comprend en premier lieu le solde du compte de résultat, compte tenu du solde reporté de l’exercice précédent (art. 81 al. 1 let. a LF). S’y ajoutent notamment les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat qui ne servent pas à couvrir les 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 (art. 81 al. 1 let. b LF). La loi fédérale sur l’impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD; RS 642.11) contient des dispositions similaires à ses articles 57 ss. Quant aux titres deuxième à sixième de la loi fédérale sur l’harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), auxquels les législations cantonales doivent être conformes à compter du 1er janvier 2001 (art. 72 al. 1 et 2 LHID), ils comportent un article 24 alinéa 1 lettre a qui pose lui aussi en principe la réintégration dans le bénéfice des personnes morales des charges non justifiées par l’usage commercial. b) Les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfices et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l’usage commercial recouvrent les prestations appréciables en argent faites par la société, sans contre-prestation équivalente, à ses actionnaires, aux membres de l’administration ou à d’autres organes, ou encore à toute personne la ou les touchant de près, et qu’elle n’aurait pas faites dans les mêmes circonstances à des tiers non parti-

cipants. L'avantage peut consister en ce que des rendements de la société ne sont pas comptabilisés comme tels, mais distribués directement à l'actionnaire ou à des personnes proches de la société, par le biais d'écritures comptables qui en dissimulent la nature exacte. Ces écritures peuvent en particulier prendre la forme de charges excessives portées au débit du compte de résultat (ATF 119 Ib 116, consid. 2 et les renvois; Steuerentscheid 1998 B 72.13.22, n° 37, également avec renvois; St. Kuhn / P. Brülisauer, in *Kommen- tar zum Schweizerischen Steuerrecht*, vol. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemein- den, 2e éd. 2002, n° 74 ad art. 24). 53

c) En l'absence de dispositions particulières de la LF sur le far- deau de la preuve, il incombe par ailleurs au contribuable de démon- trer les faits qui sont de nature à lui procurer un avantage et au ■sc de prouver ceux qui imposent à celui-ci une obligation (ATF 105 Ib 308; ATAC W. du 15 décembre 1988, consid. 2.2). La maxime d'of■ce, appli- cable notamment en droit ■scal, impose certes aux autorités de taxa- tion l'obligation d'établir les faits nécessaires à une taxation complète et exacte (F. Gygi, *Bundesverwaltungsrechtsp■ege*, 2e éd., p. 207). Tout en allégeant la tâche du contribuable, elle n'en laisse pas moins cependant subsister à sa charge le fardeau de la preuve lorsque celle- ci lui incombe selon les principes précités (F. Gygi, *op. cit.*, p. 208 ss, et la jurisprudence citée).

E. 4

a) La preuve que les montants présentement en cause sont déductibles du béné■ce en tant que charges justi■ées par l'usage commercial, c'est-à-dire nécessaires à la réalisation du béné■ce (cf. J.-M. Rivier, *Droit ■scal suisse*, 2e éd. 1998, p. 348), incombe en l'espèce à la recourante, en vertu des règles précitées. Cette preuve résulte avant tout, pour une personne morale, de ses comptes (art. 81 al. 1 let. a LF). Ceux-ci n'ont cependant de valeur probante que s'ils sont tenus selon les règles de la comptabilité commerciale ■xées par les articles 957 ss du Code des obligations (CO). Ils doivent en parti- culier être «complets, clairs et faciles à consulter, a■n que les inté- ressés puissent se rendre compte aussi exactement que possible de la situation économique de l'entreprise» (art. 959 CO). Tel n'est pas le cas en l'occurrence, où les «grands livres» font défaut ou sont illisi- bles pour trois des cinq exercices considérés, avec pour consé- quence une impossibilité de comparaison et de suivi pour les deux autres exercices. Les comptes produits n'ont dès lors, qu'une valeur probante très limitée. b) Les précédentes autorités étaient par conséquent habilitées à s'en écarter et à établir par appréciation la part des frais de véhicu- les non justifiés par l'usage commercial, en l'absence de données vérifiables (en particulier sur le kilométrage des déplacements nécessaires à l'exploitation) leur permettant de les établir a poste- riori par un complément d'instruction. Le choix de la méthode d'é- valuation est une question d'opportunité, que le Tribunal cantonal ne revoit qu'en cas d'excès ou d'abus du pouvoir d'appréciation. La décision de la CCR, à l'examen de laquelle doit se limiter la Cour de céans, confirme à cet égard qu'une «part privée» - d'un montant glo- 54

bal de 12'000 fr. pour les exercices 1997, 1998, et 1999, de 9'500 fr. pour l'exercice 2000 et de 6'000 fr. pour l'exercice 2001 - doit être imputée aux actionnaires comme distribution dissimulée de béné- fice, en raison, d'une part, de la forte proportion des frais de véhi- cules par rapport au chiffre d'affaires et, d'autre part, du type des véhicules utilisés (de marque Mercedes notamment), même sans tenir compte de la «Ferrari». Cette double argumentation repose sur des constatations objectives, résistant au reproche d'excès ou d'a- bus du pouvoir d'appréciation. Le montant annuel de l'ensemble des «frais de véhicules», des «leasing

véhicules» et des «frais de déplacement» (entre 46'000 fr. et 70'000 fr. en chiffres ronds) est, en premier lieu, effectivement très élevé par rapport à l'ensemble des charges (de l'ordre de 680'000 fr. à 800'000 fr. par année). En second lieu et surtout, il est inusuel que les représentants d'une entreprise au chiffre d'affaires modeste, telle que X. SA, mette à la disposition de ses représentants certains véhicules de haut de gamme de type «Mercedes». Cette particularité ne s'explique que par la qualité d'actionnaires desdits représentants. La différence entre les coûts d'exploitation de ces automobiles et ceux des véhicules ordinaires qui eussent été mis à la disposition de collaborateurs non actionnaires constitue dès lors une prestation dissimulée de bénéfice, dont la précédente autorité a à bon droit confirmé la réintégration. 55

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