

# VS\_GERICHTE F1 24 75 vom 7. August 2024

VS Kantonsgericht, 2024-08-07, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vs\\_gerichte\\_F1\\_24\\_75](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vs_gerichte_F1_24_75)

FR: VS\_GERICHTE F1 24 75 du 7 août 2024

IT: VS\_GERICHTE F1 24 75 del 7 agosto 2024

## Regeste

F1 24 75 (CCR 2023/40) ARRÊT DU 7 AOÛT 2024 Tribunal cantonal du Valais Cour de droit fiscal Composition : Frédéric Fellay, président ; Dr Thierry Schnyder, juge ; Christian Salamin, juge assesseur ; Julia Kamhi, greffière, en la cause X \_\_\_\_\_, Y \_\_\_\_\_ SA, recourante, représentée par Maître Dominique Morand, avocat, Oberson Abels SA, 1951 Sion contre COMMISSION D'IMPÔT DES PERSONNES MORALES, autorité attaquée (imposition pour les périodes fiscales 2016 à 2019) recours contre la décision sur réclamation du 13 avril 2023

## Erwägungen

### E. 1.1

Conformément à la loi réorganisant la juridiction fiscale du 11 mars 2022 (RCV 2022-102), la Cour de céans constitue désormais l'autorité ordinaire de recours contre les décisions des autorités fiscales (cf. not. art. 81a al. 1 LPJA et art. 8 LALIFD). Il lui appartient par conséquent de statuer sur le recours du 17 mai 2023, celui-ci n'ayant pas été tranché au 31 décembre 2023 par la CCR.

### E. 1.2

Le recours porte tant sur l'IFD que sur les ICC et peut être traité dans un seul arrêt (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). Il a été formé régulièrement, de sorte qu'il convient d'entrer en matière (art. 140 ss LIFD ; art. 50 al. 1 LHID ; art. 150 et 150a LF dans leur version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2023 ; art. 150 LF).

### E. 1.3

Le SCC a déposé son dossier. La requête correspondante de la recourante est ainsi satisfaite. Il n'y a pas lieu de requérir la production des factures liées à son chiffre d'affaires réalisé en Suisse alémanique, qui ne sont pas nécessaires à la résolution du litige, comme on va le voir ci-après (art. 150 al. 3 LF, 80 al. 1 let. d, 56 al. 1 et 17 al. 2 LPJA). II. Impôt fédéral direct

## E. 2

Dans un premier grief, la recourante conteste les reprises liées aux comptabilisations affectant ses comptes de charges, invoquant une violation des art. 57 et 58 LIFD.

### E. 2.1

Aux termes de l'art. 57 LIFD, l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net. Selon l'art. 58 al. 1 let. b LIFD, doivent être intégrés au bénéfice imposable 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. En

- 14 - font notamment partie les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (5ème tiret).

### **E. 2.2**

Selon la jurisprudence, sont des charges justifiées par l'usage commercial les dépenses qui, du point de vue de l'économie de l'entreprise, sont en relation immédiate et directe avec le revenu acquis. Tout ce qui, d'un point de vue commercial, peut être considéré de bonne foi comme faisant partie des frais généraux doit être reconnu fiscalement comme justifié par l'usage commercial. Peu importe en revanche que la société ait pu se passer des dépenses en question ou que celles-ci aient été conformes à une gestion rationnelle et orientée vers le profit (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_1026/2021 du 21 décembre 2022 consid. 7.1.3). 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. Tel n'est pas le cas des dépenses qui ne servent qu'à l'entretien de l'actionnaire ou à son propre plaisir. Dans ce cas, la société grève indûment son compte de résultats en prenant à sa charge des dépenses privées sous couvert de frais commerciaux (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_484/2019 du 6 novembre 2019 consid. 7.1 et les références). Pour juger si une dépense est justifiée commercialement, l'administration ne saurait substituer sa propre appréciation à celle du contribuable. Ce n'est donc que si la dépense ne peut objectivement pas être expliquée commercialement que les autorités fiscales sont en droit d'intervenir (DANON, in : NOËL/AUBRY GIRARDIN [édit.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2ème éd. 2017, n° 130 ad art. 57, 58 LIFD et les références). La question de savoir si une dépense est justifiée commercialement ne se pose que si une dépense comptabilisée comme charge est prouvée (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_775/2019 du 28 avril 2020 consid. 7.1 et les références).

### **E. 2.3**

Selon la jurisprudence, 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 (ATF 144 II 427 consid. 6.1 ; arrêt du Tribunal fédéral

- 15 - 2C\_877/2021 du 16 janvier 2023 consid. 6.1). Cette dernière condition signifie que la disproportion doit être objectivement reconnaissable, l'intention d'octroyer une distribution dissimulée de bénéfice n'étant pas nécessairement déterminante. L'élément subjectif est en effet objectivé par le caractère reconnaissable de la disproportion (DANON, op. cit., n° 215 ad art. 57, 58 LIFD ; LOCHER/GIGER/PEDROLI, Kommentar zum Bundesgesetz über direkte Bundessteuer, II. Teil, 2ème éd. 2022, n° 114 ad art. 58 LIFD et les références). Il y a notamment distribution dissimulée de bénéfices à un actionnaire lorsqu'une société prend en charge ses dépenses privées, par exemple lorsqu'elle comptabilise des dépenses qui concernent des véhicules de luxe utilisés pour des besoins privés (cf. arrêts du Tribunal fédéral 2C\_697/2014 du 1er mai 2015 consid. 3.5, 2C\_589/2013 et 2C\_590/2013 du 17 janvier 2014 consid. 7.3 ; DANON, op. cit., n° 221 et 223 ad art. 57, 58 LIFD). De même,

le loyer versé par une personne morale pour l'utilisation de locaux appartenant à ses actionnaires ne peut être porté en déduction du bénéfice imposable si la société ne parvient pas à démontrer que ces locaux sont réellement affectés à son activité commerciale (DANON, op. cit, n° 221 ad art. 57, 58 LIFD ; arrêt du Tribunal fédéral 2C\_795/2015, 2C\_796/2015 du 3 mai 2016 consid. 4).

#### **E. 2.4**

En matière fiscale, les règles générales du fardeau de la preuve ancrées à l'art. 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. 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 (ATF 146 II 6 consid. 4.2). En revanche, il appartient en principe au fisc de prouver l'existence de prestations appréciables en argent faites par la société, sans contre-prestation, à ses actionnaires. Le contribuable n'a donc pas à supporter les conséquences d'un manque de preuves à cet égard, à moins qu'on ne puisse lui reprocher une violation de ses devoirs de collaboration (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_484/2019 du 6 novembre 2019 consid. 7.2).

#### **E. 2.5.1**

En l'espèce, concernant les retraits d'argent en liquide, il ressort du rapport d'expertise qu'aucun document ne permettait d'identifier la cause de ces prélèvements. C'est donc à juste titre que le fisc a considéré que ces retraits n'étaient pas justifiés par

- 16 - l'usage commercial, à charge pour la société d'en apporter la preuve contraire. Or, cette dernière n'est pas parvenue à apporter d'élément suffisant à cet égard. L'ordonnance pénale dont elle se prévaut, rendue à l'encontre de son ancien employé K \_\_\_\_\_, ne retient aucun élément de fait relatif à des retraits d'argent en liquide sur un compte postal. De même, le fait que celui-ci était au bénéfice d'une procuration ne suffit nullement pour établir qu'il était à l'origine des prélèvements litigieux. L'on ne saisit pas non plus ce que la recourante entend démontrer au moyen des achats de timbres effectués par cet employé durant la période 2017. Ces achats ne sont en effet pas concernés par les reprises litigieuses, qui ne portaient que sur les prélèvements qui n'étaient justifiés par aucune quittance. L'on observe au demeurant que la recourante n'a pas contesté les constatations de la CIPM relatives au fait que la signature figurant sur les chèques postaux était celle de C \_\_\_\_\_. Partant, dans la mesure où aucun élément ne permet de justifier les charges comptabilisées au titre des retraits d'argent en espèces, il y a lieu de confirmer les reprises litigieuses. Le grief de la recourante y relatif doit en conséquence être rejeté.

#### **E. 2.5.2**

Concernant l'acquisition de la Porsche GT3 pour 178'200 fr., c'est également à juste titre que le fisc a présumé que cet achat n'était pas justifié par l'usage commercial, à charge pour la société d'en apporter la preuve contraire. En effet, le véhicule n'était pas immatriculé au nom de la société et avait été enregistré dans le canton où résidait son actionnaire. La recourante se prévaut pour sa part de l'obligation de conclure des contre-offres avec ses clients, alléguant que l'achat en question était lié à un contrat portant sur la construction d'un nouveau garage AA \_\_\_\_\_ à M \_\_\_\_\_ en 2016. Il apparaît toutefois que le

véhicule litigieux a été acheté en 2019, soit trois ans après la conclusion de ce mandat. En outre, tel que l'a observé l'autorité intimée, le chiffre d'affaires réalisé avec ce garage s'est monté à 250'000 fr. sur une période de 10 ans (2012 à 2022). Un achat à titre de contre-offre pour un prix atteignant 70% de ce montant est difficile à justifier commercialement, de surcroît s'agissant d'un véhicule qui n'a pratiquement pas été utilisé par la société, tel que celle-ci l'a allégué. La recourante se prévaut également du chiffre d'affaires réalisé avec le BB \_\_\_\_\_, auquel appartient le garage AA \_\_\_\_\_, sans toutefois étayer ses propos. Elle se réfère aussi à deux offres faites à ce groupe en 2022 et 2023, mais n'allègue ni n'établit leur lien concret avec le véhicule acheté en 2019. La recourante argue encore que ses actionnaires disposent de nombreux véhicules privés, de sorte qu'ils n'avaient pas l'utilité de posséder ce véhicule additionnel. Or, c'est précisément parce que X \_\_\_\_\_ est déjà propriétaire de plusieurs véhicules de luxe qu'il apparaît être le principal intéressé par cet achat. Du reste, le parc de véhicules de la recourante est essentiellement composé

- 17 - d'objets d'un standing inférieur. S'agissant enfin de la prétendue augmentation de valeur de la Porsche depuis son acquisition, l'on relèvera que la société n'avait pas comme but le placement de capitaux ou l'achat de véhicules durant les périodes litigieuses. Partant, la reprise à hauteur de 116'101 fr. doit être confirmée et le grief y relatif rejeté.

### **E. 2.5.3**

La recourante conteste la reprise liée aux frais de formation de 10'450 fr. de D \_\_\_\_\_ à l'école R \_\_\_\_\_ en 2016, faisant valoir qu'ils étaient justifiés par l'usage commercial. Il y a lieu à cet égard de rappeler que si la comptabilisation de tels frais est expressément prévue à l'art. 59 al. 1 let. e LIFD, le redressement des avantages appréciables en argent octroyés à des proches de la société demeure toutefois réservé (cf. Circulaire n° 42 de l'AFC « Traitement fiscal des frais de formation et de formation continue à des fins professionnelles », 2017, ch. 4.6). Or, l'on observe, d'une part, que les coûts de la formation litigieuse étaient notablement plus élevés que ceux financés par la recourante à ses autres employés, qui s'élevaient au maximum à quelques centaines de francs par personne. Ils s'ajoutaient de surcroît aux cours d'anglais payés la même année à D \_\_\_\_\_ – et admis par l'autorité intimée en tant que charge justifiée par l'usage commercial. D'autre part, l'autorité intimée a observé à juste titre que la formation en question était la première de l'intéressé, né en 1995, et qu'elle avait été effectuée dans une école privée. L'on ne saurait valablement retenir que d'autres employés en auraient également bénéficié. La recourante argue encore qu'elle employait déjà D \_\_\_\_\_ en 2016 et que cette formation était utile au vu des fonctions de celui-ci. Or, il apparaît que cette formation a été suivie antérieurement, puisque les diplômes obtenus par le prénommé sont datés des mois de mars et septembre 2016 et que les factures litigieuses prises en charge par la recourante en 2016 étaient, en réalité, des rappels de factures datant de 2014. Au vu de ce qui précède, la reprise doit être confirmée et le grief y relatif rejeté.

### **E. 2.5.4**

S'agissant des montants remboursés à C \_\_\_\_\_ en lien avec le fournisseur « F \_\_\_\_\_ » et des vêtements payés à D \_\_\_\_\_ dans la boutique G \_\_\_\_\_, c'est à juste titre que l'autorité intimée a considéré que ces charges n'étaient pas prouvées, dans la mesure où la recourante n'a produit aucun justificatif à cet égard. Les pièces permettant d'attester des réunions organisées à T \_\_\_\_\_ sont irrelevantes sur ce point. Partant, les

griefs liés à ces reprises doivent être eux aussi rejetés.

#### **E. 2.5.5**

S'agissant des loyers payés à X \_\_\_\_\_ pour la location de son appartement à H \_\_\_\_\_, l'autorité intimée a considéré que l'existence de cette charge n'avait pas été établie au vu notamment de la faible consommation d'électricité de ce logement,

- 18 - allant de 200 fr. et 300 fr. par an. La recourante se prévaut quant à elle d'attestations de deux employés pour démontrer qu'ils résidaient régulièrement dans cet appartement lorsqu'ils intervenaient en Suisse alémanique. L'on relèvera toutefois que ces attestations ont été établies plusieurs années après les périodes fiscales litigieuses (soit en avril 2021 et novembre 2022 s'agissant des déclarations de I \_\_\_\_\_, et en mai 2023 s'agissant de W \_\_\_\_\_) et qu'elles n'étaient donc destinées qu'à éviter une reprise opérée par le fisc. La recourante n'a produit aucun justificatif datant des périodes fiscales 2016 à 2018. En outre, les déclarations de ces deux employés ne sont pas concordantes : alors que I \_\_\_\_\_ a déclaré que les monteurs résidaient dans cet appartement plusieurs fois par semaine, les allégations de W \_\_\_\_\_ se réfèrent à une fréquence de plusieurs fois par mois. De toute manière, le contenu de ces pièces est insuffisant pour établir l'existence de charges justifiées commercialement. En effet, la recourante n'a produit aucun document plus détaillé indiquant les jours où ces employés avaient résidé dans l'appartement et le chantier sur lequel ils avaient travaillé. De telles indications s'imposaient pourtant pour que le loyer puisse être porté en charge dans la comptabilité, conformément au principe de régularité ancré à l'art. 957a al. 2 ch. 2 CO. L'on peut du reste s'interroger sur le fait que la recourante a versé à son actionnaire pratiquement l'intégralité du loyer mensuel estimé pour cet appartement (2500 fr.), alors que celui-ci était simultanément occupé par l'intéressé et son épouse à titre de résidence principale. En outre, à l'instar du fisc, l'on peine à concevoir que les actionnaires aient consenti à partager une, voire deux chambres de leur appartement à la fréquence alléguée uniquement pour que leur société en tire une économie annuelle de quelques milliers de francs. Partant, en l'absence d'éléments plus probants que les attestations précitées, il s'impose de retenir que la charge de loyer alléguée par la recourante n'a pas été prouvée. La décision attaquée ne consacre, dans ce contexte, pas de violation du droit d'être entendu (cf. art. 29 al. 2 Cst.), contrairement à ce qu'allègue la recourante en se plaignant d'une absence de prise en compte des attestations précitées. En effet, si le droit d'être entendu impose à l'autorité de motiver ses décisions, celle-ci n'a toutefois pas l'obligation de discuter tous les faits et moyens de preuves invoqués par les parties (ATF 143 III 65 consid. 5.2). La motivation peut également être implicite et résulter des différents considérants de la décision (ATF 141 V 557 consid. 3.2.1). Or, s'il est exact que l'autorité intimée n'a pas développé de considération précise au sujet des attestations produites, elle s'y réfère néanmoins dans sa motivation (décision attaquée, p. 10) et l'on comprend implicitement qu'elle a estimé ce moyen de preuve comme étant insuffisant au regard des autres éléments au dossier. Partant, la reprise liée au loyer de

- 19 - l'appartement de H \_\_\_\_\_ et à ses charges (électricité et ménage) doit être confirmée et le grief y relatif rejeté.

#### **E. 2.5.6**

L'autorité intimée a fixé les reprises liées aux parts privées aux frais de véhicule à 15'000 fr. pour les périodes 2018 et 2019, considérant qu'il découlait des montants comptabilisés les années précédentes que les véhicules de la société étaient partiellement utilisés par les

actionnaires à titre privé. Ce seul motif ne permet cependant pas de redresser le bénéfice déclaré. En effet, dans le cas contraire, la recourante serait systématiquement liée pour l'avenir par les estimations effectuées les périodes fiscales antérieures, sans possibilité de les réajuster en cas d'erreur d'appréciation. Or, elle a précisément allégué que la prise en compte d'une part privée lors des périodes 2016 et 2017 résultait d'une décision de sa fiduciaire, qui ne s'est pas avérée justifiée compte tenu des caractéristiques de la société. Elle a également exposé que ses actionnaires avaient de nombreux véhicules de luxe et utilisaient peu ceux de la société, qui étaient d'un standing inférieur, ce qui est par ailleurs établi. Les époux X \_\_\_\_\_ et C \_\_\_\_\_ résidaient au domicile dans le canton de E \_\_\_\_\_ durant les périodes fiscales litigieuses. Quant au fait que le parc de véhicules de la société n'a pas diminué en 2018 et 2019 par rapport aux périodes précédentes, cet élément ne permet pas d'établir que les véhicules étaient effectivement utilisés par les actionnaires pour des besoins autres que ceux de la société. Partant, il s'impose de constater que le fisc n'a pas apporté les preuves suffisantes pour retenir que les actionnaires utilisaient les véhicules de la société également à titre privé. Les reprises doivent donc être annulées sur ce point et le grief y relatif admis.

#### **E. 2.5.7**

Concernant les honoraires liés à l'acquisition d'une halle pour X \_\_\_\_\_, la recourante admet la reprise de 10'632 fr. en qualité de charge non déductible, mais la conteste à titre de prestation appréciable en argent. Elle soutient à cet égard qu'elle pensait avoir acquis la halle en question à son nom, alors que le contrat de vente avait été conclu au nom de l'actionnaire. Si une telle erreur peut paraître surprenante s'agissant d'un contrat conclu par acte notarié, elle n'est de toute manière pas déterminante. En effet, comme on l'a vu plus haut, la conscience d'avoir obtenu un avantage appréciable en argent n'est pas une condition pour que la reprise soit qualifiée de distribution dissimulée de bénéfice. En outre, en faisant preuve de plus de diligence, les parties au contrat pouvaient à l'évidence se rendre compte que la halle n'était pas acquise au nom de la société. La recourante a elle-même déclaré dans son recours que les frais d'honoraires comptabilisés constituaient « clairement » une charge non justifiée commercialement, puisque l'immeuble avait été acquis par l'actionnaire. Partant,

- 20 - l'existence d'une prestation sans contrepartie correspondante était parfaitement reconnaissable, de sorte que l'erreur alléguée est irrelevante sur ce point. Le fisc a dès lors correctement qualifié la reprise de prestation appréciable en argent, de sorte que le grief y relatif doit être rejeté.

#### **E. 2.5.8**

L'autorité intimée a refusé d'admettre le paiement de frais de représentation forfaitaires de 12'000 fr. à X \_\_\_\_\_ au motif qu'une telle déduction nécessitait un règlement, et qu'elle était limitée au 5% du salaire brut du concerné et aux dépenses inférieures à 50 francs. Ces considérations ne prêtent pas le flanc à la critique, dans la mesure où elles sont conformes aux directives de la Conférence suisse des impôts (cf. CSI, « Modèle de règlement des remboursements de frais pour les entreprises et les organisations à but non lucratif », 2014, pp. 2 et 8). C'est également à juste titre que le fisc a considéré qu'il n'y avait pas lieu d'admettre un forfait pour des frais déjà pris en compte au titre des frais effectifs (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C\_810/2017 du 16 août 2018 consid. 7.3). La recourante fait quant à elle valoir qu'au moment du contrôle fiscal effectué en 2012, la

possibilité d'allouer un forfait annuel de 12'000 fr. avait été admise par le fisc et systématiquement appliquée par la suite. Or, selon la jurisprudence constante, les décisions de taxation n'ont en principe d'effet que pour la période fiscale qu'elles concernent et ne lient pas l'autorité de taxation pour les périodes ultérieures (ATF 140 II 157 consid. 8). Ainsi, le fait que l'autorité de taxation ait potentiellement pu admettre, lors de périodes fiscales antérieures, un forfait pour des frais de représentation ne constitue pas une assurance qu'il en irait toujours de même (arrêt du Tribunal fédéral 2C\_810/2017 précité consid. 7.3). Les reprises litigieuses doivent donc être confirmées et le grief y relatif rejeté.

#### **E. 2.5.9**

Le fisc a refusé d'admettre le paiement d'une facture de 675 fr. établie par un dénommé « J \_\_\_\_\_ » au motif que celui-ci n'était pas identifiable. Or, nonobstant l'absence de précision quant à l'identité de ce prestataire sur la quittance produite par la recourante, celle-ci indique les jours, les lieux et le nombre d'heures de travail effectuées par le concerné. Partant, la charge en question doit être considérée comme prouvée et la reprise y relative annulée. Le grief de la recourante doit donc être admis sur ce point.

#### **E. 2.5.10**

Concernant la reprise liée au prêt de 9285 fr. octroyé à la société CC \_\_\_\_\_ et passé en charge, la recourante l'admet en qualité de charge non déductible mais la conteste au titre de prestation appréciable en argent. Il convient de lui donner raison sur ce point, aucun élément au dossier ne permettant de retenir que l'actionnaire aurait profité de ce prêt ou que la société débitrice était une personne proche de la recourante. Le grief y relatif doit donc être admis.

- 21 -

#### **E. 2.5.11**

En définitive, il convient d'annuler les reprises liées aux parts privées aux frais de véhicules (15'000 fr. pour les périodes 2018 et 2019) et à la facture de l'indépendant « J \_\_\_\_\_ » (675 fr. pour la période 2016). En outre, la qualification de prestation appréciable en argent du prêt passé en charge (9285 fr. pour la période 2019) doit être annulée. Les reprises contestées doivent être confirmées pour le surplus.

### **E. 3**

Dans un second grief, la recourante conteste les reprises opérées s'agissant des produits non comptabilisés (encaissements et débiteurs).

#### **E. 3.1**

Conformément à l'art. 58 al. 1 let. c LIFD, le bénéfice net comprend également les produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de résultat. Cette disposition concrétise les principes d'intégralité et de sincérité du bilan, qui imposent une correction en cas de non-comptabilisation de certains rendements (DANON, op. cit., n° 137 ad art. 57,58 LIFD).

#### **E. 3.2**

En l'occurrence, s'agissant des encaissements non comptabilisés entre 2016 et 2019, le fisc a opéré une reprise au motif qu'il n'y avait pas lieu de déduire les soldes négatifs des montants encaissés. La recourante conteste ce raisonnement, faisant valoir que le fait de garder ouvert des soldes négatifs ne signifie pas que les montants sont acquis définitivement à la société. Selon elle, ces derniers auraient pu être comptabilisés comme produits

encaissés d'avance, avec une influence sur le bilan, mais non sur le bénéfice imposable. Elle ne produit toutefois aucune pièce à l'appui de ces allégations. Il ressort au demeurant de ses déclarations durant la procédure de réclamation qu'elle ne parvenait pas à s'expliquer ces produits non comptabilisés. Le grief y relatif doit donc être rejeté et les reprises litigieuses confirmées.

### **E. 3.3**

Concernant les débiteurs non comptabilisés durant la période fiscale 2019, la recourante réclame uniquement que soit déduit de la reprise le montant relatif aux créances datant de 2005 et antérieurement, ce que l'autorité intimée a refusé au motif que celles-ci étaient déjà prescrites au 31 décembre 2015 et que les corrections y relatives auraient dû être portées en charge lors des exercices précédents.

#### **E. 3.3.1**

En vertu de l'art. 960 al. 2 CO, la valeur de tous les éléments de l'actif ne peut figurer au bilan pour un chiffre dépassant celui qu'ils représentent pour l'entreprise à la date du bilan. En matière d'évaluation des actifs, un des principes les plus importants est celui de la prudence. Il implique que, dans le doute, les comptes seront présentés sous la forme la moins favorable à l'entreprise (ATF 137 II 353 consid. 6.2). Ainsi, lorsqu'un risque de perte est admis sur une créance, une correction de valeur doit obligatoirement être enregistrée dans les comptes (ATF 137 II 353 consid. 6.2 ; cf. ég.

- 22 - les art. 62 et 63 LIFD). Le défaut de comptabilisation d'un élément nécessaire revient en principe à violer une norme impérative du droit commercial et justifie une correction du bilan par les autorités fiscales (ATF 137 II 353 consid. 6.4.4)

#### **E. 3.3.2**

Le principe de la périodicité, découlant des art. 79 al. 1 et 2 et 58 al. 1 let. a LIFD, exige que la totalité du bénéfice et des frais tombant dans une période donnée lui soient attribués temporellement (ATF 137 II 353 consid. 6.4.4). Il défend à l'entreprise de compenser entre eux les résultats des différentes périodes de calcul, de sorte à augmenter ou diminuer ceux afférents à une période déterminée en faveur ou à charge d'une autre période fiscale (ATF 137 II 353 consid. 6.4.4 ; DANON, op. cit., n° 82 ad art. 57, 58 LIFD). Ainsi, les corrections de bilan qui doivent cas échéant être opérées ne doivent pas « récompenser » les omissions comptables qui sont imputables au contribuable. Par ailleurs, l'art. 127 al. 2 Cst., qui garantit le respect du principe de la capacité économique, ne saurait s'interpréter comme autorisant un contribuable à déterminer son bénéfice imposable à sa guise (ATF 137 II 353 consid. 6.4.4). Ainsi, le principe de la périodicité doit, de manière générale, être appliqué et s'oppose, du point de vue fiscal, à la comptabilisation tardive de corrections au bilan. Toutefois, au regard du principe de la capacité économique, on ne peut pas dans l'absolu refuser de tenir compte d'un amortissement extraordinaire lié à une créance devenue irrécupérable au motif que le contribuable a négligé de la provisionner alors que son recouvrement n'était qu'incertain. De tels amortissements peuvent être pris en compte fiscalement s'ils sont comptabilisés durant la période où le créancier devait de bonne foi admettre que la dette était devenue durablement irrécupérable (ATF 137 II 353 consid. 6.4.5). Cette question s'examine en fonction des circonstances de l'espèce. Il faut que le moment choisi par le contribuable pour amortir sa créance soit justifiable et ne trahisse pas un objectif purement fiscal (ibidem).

### **E. 3.3.3**

En l'occurrence, les créances que l'autorité intimée a refusé de déduire de la reprise étaient déjà prescrites avant les périodes fiscales litigieuses, soit en 2015 et auparavant. Elles auraient donc déjà dû faire l'objet d'un amortissement ou à tout le moins d'une provision, comme on l'a vu plus haut. Le seul fait qu'elles existaient encore en tant qu'obligations naturelles ne suffisait pas pour dispenser la recourante de procéder à la correction. La recourante n'a en particulier fait valoir aucun autre motif permettant d'attester que les créances étaient récupérables malgré le fait que la prescription était acquise. En outre, elle n'a opté pour leur amortissement qu'au cours de la procédure de taxation, afin de réduire la reprise opérée par le fisc. Une telle manière de procéder est justement prohibée par la jurisprudence, comme rappelé ci-

- 23 - dessus. La recourante doit donc se laisser opposer ses omissions comptables des années précédentes. Il convient ainsi de confirmer la reprise telle qu'opérée par le fisc et de rejeter le grief y relatif.

### **E. 3.4**

Sur le vu de ce qui précède, les griefs relatifs aux encaissements et débiteurs non comptabilisés doivent également être rejetés. III. Impôts cantonaux et communaux

### **E. 4**

L'art. 24 al. 1 let. a LHID prévoit que l'impôt sur le bénéfice a pour objet l'ensemble du bénéfice net, y compris les charges non justifiées par l'usage commercial portées au débit du compte de résultat. Cette règle est concrétisée en droit cantonal par l'art. 81 al. 1 LF qui correspond à l'art. 58 al. 1 let. a, b et c LIFD. Il s'ensuit que la jurisprudence rendue en matière d'impôt fédéral direct est également valable pour l'application des dispositions cantonales harmonisées correspondantes (ATF 140 II 88 consid. 10). Il en va de même du principe de la périodicité, qui s'applique de manière générale aux cantons (ATF 137 II 353 consid. 6.1). Il peut ainsi être renvoyé, s'agissant de l'impôt cantonal et communal, à la motivation développée en matière d'impôt fédéral direct. IV. Conclusion, frais et dépens

### **E. 5**

En définitive, le recours est rejeté tant en matière d'IFD que d'IFC s'agissant de la période fiscale 2017. Il est très partiellement admis en matière d'IFD et d'ICC pour les périodes 2016, 2018 et 2019. La décision sur réclamation de la CIPM doit être réformée en ce sens que les reprises relatives aux parts privées aux frais de véhicules et à la facture de 675 fr. de l'indépendant « J \_\_\_\_\_ » sont annulées et que la reprise liée au prêt de 9285 fr. passé en charge n'est pas qualifiée de prestation appréciable en argent. Ce prononcé est pour le reste confirmé (art. 150 al. 3 LF ; 80 al. 1 let. et 60 al. 1 LPJA).

### **E. 6.1**

Le sort du procès commande de faire supporter à la recourante un émolument de justice réduit d'un quart, à 1500 fr. (art. 144 LIFD ; art. 8 LALIFD ; art. 150 al. 3 LF ; art. 88 al. 2, 89 al. 1 LPJA ; art. 3 al. 3, 11, 13 al. 1 et 25 LTar).

### **E. 6.2**

La recourante, qui a pris une conclusion dans ce sens, a droit à des dépens réduits à la charge du fisc (art. 150 al. 3 LF ; art. 144 al. 4 LIFD et 64 al. 1 PA ; art. 91 al. 1 LPJA). Cette indemnité est fixée à 650 fr. (débours et TVA inclus) au vu notamment du

- 24 - travail effectué par le conseil juridique de la recourante, qui a consisté principalement en la rédaction d'un mémoire de recours de 25 pages (art. 150 al. 3 LF et 4, 27 et 39 LTar).

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