

TCVS A1 05 63

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 habilent 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 l'entreprise. Daté du 10 mars 2003, le rapport de ce contrôle indique que la société tient elle-même ses comptes, sur la base desquels une fiduciaire procède au bouclage. Il note que les grands-livres des exercices 1999 et 2000 n'ont pas été retrouvés et que celui de l'exercice 1998 est «quasi illisible». Les grands-livres des exercices 1997 et 2001 sont en revanche jugés satisfaisants par le contrôleur, de sorte que la vérification a porté sur ces deux derniers exercices, la faible variation des montants des fascicules récapitulatifs laissant présumer que les «problèmes rencontrés en 1997 et 2001 étaient également existants en 1998, 1999 et 2000. S'agissant des charges du compte d'exploitation, le rapport relève des frais de véhicule de 52'496 fr., 44'840 fr., 44'888 fr., 36'982 fr. et 34'575 fr., respectivement pour les exercices 1997, 1998, 1999, 2000 et 2001. Compte tenu par ailleurs de l'achat de 16 véhicules (dont 5 Mercedes, une Ferrari et

une Jaguar) entre 1994 et 2000, il juge que ces frais comportent une «forte part de commodité personnelle». La mise à la disposition de véhicules aux actionnaires justifiant à elle seule l'imputation d'une «part privée», il propose la réintégration à ce titre dans le bénéfice de la société de 12'000 fr. pour chacun des exercices 1997 à 1999, de 9'500 fr. pour l'exercice 2000 et de 6000 fr. pour l'exercice 2001. Il propose, en outre, la réintégration d'une partie du loyer facturé à la société par l'un des actionnaires.

B. Le 21 mars 2003, la Commission d'impôt pour les personnes morales (CIPM) a notifié à X. SA les taxations en vue des impôts cantonaux et communaux et de l'impôt fédéral direct des années fiscales 1997 à 2001. Ces taxations, qui tenaient compte des propositions susvisées du rapport de contrôle, ont été confirmées par décision sur réclamation du 6 janvier 2004.

C. Saisie d'un recours du 20 octobre 2004 contre cette dernière décision, la Commission cantonale de recours en matière fiscale (CCR) l'a admis en tant qu'il contestait le redressement relatif au loyer. Elle l'a en revanche rejeté dans la mesure où il tendait à l'annulation de la réintégration dans le bénéfice d'une partie des frais de véhicules, en raison, d'une part, de la proportion élevée des frais de véhicules par rapport au chiffre d'affaires (de l'ordre de 600'000 à 800'000 fr.) et, d'autre part, du type des véhicules utilisés (de marque Mercedes notamment), même en faisant abstraction de la «question du véhicule Ferrari».

D. Par acte du 11 avril 2005, X. SA a recouru céans contre cette décision, en tant qu'elle porte sur l'imposition cantonale et communale 1997 à 2001 et l'impôt fédéral direct 2001. Elle s'en prend d'abord aux constatations du SCC relatives aux véhicules achetés par elle entre 1994 et 2000. Il ne s'agirait pas de 16 véhicules, mais de 9 seulement (Opel Omega, Ford Focus Break, Mercedes C180 ou Mercedes Break). Les automobiles de luxe mentionnées par le fisc (Ferrari, Jaguar) seraient des véhicules privés, qui n'auraient jamais été utilisés par la société. En sens inverse, les véhicules commerciaux n'auraient pas été utilisés pour les déplacements privés des représentants. Au surplus, le montant de «52'496 fr. pour 200'000 kilomètres parcourus» ne correspondrait qu'à une moyenne de 26 centimes le kilomètre, ce qui serait bien inférieur à l'indemnité généralement admise.

Droit

(...)

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 1^{er} 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 participants. 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 Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, vol. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 2^e éd. 2002, n° 74 ad art. 24*).

c) En l'absence de dispositions particulières de la LF sur le fardeau de la preuve, il incombe par ailleurs au contribuable de démontrer les faits qui sont de nature à lui procurer un avantage et au fisc 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'office, applicable notamment en droit fiscal, impose certes aux autorités de taxation l'obligation d'établir les faits nécessaires à une taxation complète et exacte (F. Gygi, *Bundesverwaltungsrechtspflege*, 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).

4. a) La preuve que les montants présentement en cause sont déductibles du bénéfice en tant que charges justifiées par l'usage commercial, c'est-à-dire nécessaires à la réalisation du bénéfice (cf. J.-M. Rivier, *Droit fiscal suisse*, 2^e 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 fixées par les articles 957 ss du Code des obligations (CO). Ils doivent en particulier être «complets, clairs et faciles à consulter, afin que les intéressés 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 illisibles pour trois des cinq exercices considérés, avec pour conséquence 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 véhicules 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 posteriori par un complément d'instruction. Le choix de la méthode d'évaluation 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-

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 bénéfice, en raison, d'une part, de la forte proportion des frais de véhicules 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'abus 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.