Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.461/2001/dxc

Arrêt du 21 février 2002
IIe Cour de droit public

Les juges fédéraux Wurzburger, président de la Cour,
Yersin, Berthoud, juge suppléant,
greffier Dubey.

X._____ SA, recourante,

contre

Service cantonal des contributions du canton du Valais, Commission d'impôt des personnes morales, bâtiment
Planta 577, avenue de la Gare 35, 1951 Sion et
Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais, bâtiment Planta 577, 1950 Sion.

impôt fédéral direct; bénéfice des personnes morales

(recours de droit administratif contre la décision de la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais du 26 mai 1999)

Faits:

A.
X._____ SA, dont le siège social est à Sion, est une société anonyme dont le but principal est l'exploitation d'un atelier d'architecture et tous les travaux s'y rapportant. A._____ en est l'actionnaire et l'administrateur unique.

Les comptes de la société sont clôturés au 30 juin. Pour les exercices 1992/1993, 1993/1994 et 1994/1995, la société a comptabilisé les montants suivants:

1992/1993
1993/1994
1994/1995
Frais de véhicule
66'414
58'317
54'912
Amortissement
véhicule
20'000
12'000
7'200
Frais de
représentation
44'205
35'200

34’712
Frais de déplacement
55’613
41’334
45’712
Par décision du 10 septembre 1997, le Service cantonal des contributions du canton du Valais (ci-après: le Service des contributions) a finalement procédé à une reprise sur les frais de véhicule de 22’000 fr. pour 1993, de 19’500 fr. pour 1994 et de 18’300 fr. pour 1995. Il a estimé que le tiers des frais comptabilisés devait être considéré comme des charges privées. Il a en outre procédé à une reprise sur les frais de représentation de 20’000 fr. pour 1993, de 11’200 fr. pour 1994 et de 10’700 fr. pour 1995, lesdits frais ayant été admis à concurrence de 24’000 fr. au plus pour chacune des années considérées.

B.
X._____ SA, a interjeté recours le 9 octobre 1997 auprès de la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais (ci-après: la Commission de recours). Elle a fait valoir que les frais de véhicule et de représentation comptabilisés correspondaient tous à des dépenses professionnelles réelles, établies sur la base de justificatifs.

Par décision du 26 mai 1999, notifiée le 28 août 2001, la Commission de recours a partiellement admis le recours. Elle a supprimé la reprise opérée sur les frais de véhicule et a arrêté, pour chaque exercice, celle liée aux frais de représentation à 12’000 fr., tant en ce qui concerne les impôts cantonaux et communaux qu’en ce qui concerne l’impôt fédéral direct.

C.
Agissant par la voie du recours de droit administratif, X._____ SA, demande au Tribunal fédéral de réformer la décision de la Commission de recours en ce sens qu’aucune reprise n’est opérée pour chacun des exercices 1992, 1993 et 1994. Elle invoque en substance le caractère arbitraire et insuffisamment motivé de la reprise retenue.

Le Service des contributions renonce à déposer des observations sur le recours. La Commission de recours conclut au rejet du recours, dans la mesure où il est recevable. L’Administration fédérale des contributions conclut au rejet du recours.

Le Tribunal fédéral considère en droit:

1.
1.1 Le Tribunal fédéral examine d’office et librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 127 IV 148 consid. 1a p. 151; 127 I 92 consid. 1 p. 93; 127 II 198 consid. 2 p. 201 et la jurisprudence citée).

1.2 Selon l’art. 97 al. 1 OJ, le Tribunal fédéral connaît en dernière instance des recours de droit administratif contre des décisions fondées sur le droit public fédéral qui émanent de l’une des autorités énumérées à l’art. 98 OJ pour autant qu’aucune des exceptions prévues aux art. 99 à 102 OJ ou dans la législation spéciale ne soit réalisée (ATF 127 II 1 consid. 2b/aa p. 3 et la jurisprudence citée). En tant qu’elle concerne l’impôt fédéral direct, la décision de la Commission de recours a été rendue par une autorité judiciaire statuant en dernière instance cantonale (cf. art. 98 lettre g OJ et art. 8 al. 1 de la loi valaisanne du 24 septembre 1997 d’application de la loi fédérale sur l’impôt fédéral direct); elle se fonde en outre sur le droit public fédéral et n’entre pas dans le champ d’application des articles 99 à 102 OJ, de sorte que, déposé en temps utile et dans les formes prescrites par la loi (art. 103 ss OJ), le recours de droit administratif est en principe recevable à son encontre au regard des art. 97 ss OJ et de l’art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l’impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11).

En revanche, s’agissant des impôts cantonaux, la décision attaquée est fondée sur le droit cantonal; seul un recours de droit public pourrait être formé à son encontre pour autant qu’elle ait été rendue en dernière instance, après épuisement des moyens de droit cantonal. En l’espèce, la recourante pouvait porter sa cause devant la

Cour de droit public du Tribunal cantonal valaisan, de sorte que le présent recours est irrecevable en tant qu'il concerne les impôts cantonaux (cf. art. 153bis al. 1 de la loi fiscale valaisanne du 10 mars 1976).

1.3 Lorsque le recours est dirigé, comme en l'espèce, contre la décision d'une autorité judiciaire, le Tribunal fédéral est lié par les faits constatés dans la décision, sauf s'ils sont manifestement inexacts ou incomplets ou s'ils ont été établis au mépris des règles essentielles de procédure (art. 104 let. b et 105 al. 2 OJ).

Le Tribunal fédéral revoit d'office l'application du droit fédéral, qui englobe notamment les droits constitutionnels du citoyen (ATF 126 V 252 consid. 1a p. 254; 125 III 209 consid. 2 p. 211). Comme il n'est pas lié par les motifs que les parties invoquent, il peut admettre le recours pour d'autres raisons que celles avancées par le recourant ou, au contraire, confirmer la décision attaquée pour d'autres motifs que ceux retenus par l'autorité intimée (art. 114 al. 1 in fine OJ; ATF 127 II 264 consid. 1b p. 268; 121 II 473 consid. 1b p. 477 et les arrêts cités). En outre, en matière de contributions publiques, il peut aller au-delà des conclusions des parties, à l'avantage ou au détriment de celles-ci, lorsque le droit fédéral est violé ou lorsque des faits ont été constatés de manière inexacte ou incomplète (art. 114 al. 1 OJ). En revanche, il ne peut pas revoir l'opportunité de la décision attaquée, le droit fédéral ne prévoyant pas un tel examen en la matière (art. 104 lettre c ch. 3 OJ).

2.
2.1 En droit fiscal suisse, le bénéfice net imposable de la société comprend en particulier le solde du compte de résultats (art. 58 al. 1 LIFD et art. 49 al. 1 de l'arrêté du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt fédéral direct [AIFD]en vigueur jusqu'au 31 décembre 1994). Les comptes annuels de la société anonyme sont dressés conformément aux principes généralement admis dans le commerce; ils doivent être complets, clairs et faciles à consulter (art. 662a et 959 CO). Si ces principes ne sont pas respectés et que le compte de résultats ne reflète pas le bénéfice réel de la société anonyme, le résultat doit être corrigé en faveur comme au détriment du contribuable (Francis Cagianut, Bedeutung der kaufmännischen Buchhaltung und Bilanz im Steuerrecht, in: Archives 37, p. 137 ss, 142).

2.2 Parmi les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultats qui entrent également en considération pour le calcul du bénéfice net imposable figurent les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfices et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (art. 58 al. 1 lettre b LIFD et art. 49 al. 1 lettre b AIFD). Il y a distribution dissimulée de bénéfices lorsqu'à la prestation de la société aux détenteurs de droits de participation ne correspondent pas de contre-prestations ou des contre-prestations insuffisantes qui n'auraient pas été faites ou l'auraient été dans une mesure moindre à un tiers n'ayant pas de droit de participation. En particulier, il y a distribution dissimulée de bénéfices lorsque la société grève indûment son compte de résultats en remboursant à ses actionnaires ou en prenant à sa charge des dépenses d'entretien sous couvert de frais de représentation (Archives 63 p. 208 consid. 2a 212 s.; Peter Agner/Beat Jung/Gotthard Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zurich 1995, ch. 4 ad art. 26; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, Zurich 1995, p. 245).

2.3 Selon un principe généralement admis en matière fiscale, il incombe à celui qui fait valoir l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (Revue fiscale 54 118 consid. 9a p. 126; ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266 et les arrêts cités). Par ailleurs, conformément aux art. 662a et 959 CO, les comptes annuels doivent observer le principe de la justification (documentation) corollaire du principe de sincérité: l'exactitude de la saisie et du traitement doit en tout temps permettre un contrôle ultérieur de la comptabilité (Chambre fiduciaire, Chambre suisse des experts comptables, fiduciaires et fiscaux, Manuel suisse d'audit 1998, tome 1, ch. 2.124, p. 17). Dans ces conditions, il incombe à la société de prouver que ses charges sont justifiées par l'usage commercial et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (Archives de droit fiscal 68, 746 consid. 2b p. 749/750 et les arrêts cités).

3.
3.1 En l'espèce, les reprises confirmées par la Commission de recours concernent exclusivement les frais de représentation des exercices clôturés en 1993, 1994 et 1995. La recourante fait valoir que les charges compta-

bilisées correspondent à des dépenses effectives. A cet effet, elle a produit le détail du compte "frais de représentation" pour l'exercice 1993-1994. Le total des charges enregistrées correspond au chiffre figurant dans le compte d'exploitation de l'exercice considéré. Cette concordance ne suffit toutefois pas à fonder l'admission de l'ensemble de ces dépenses au titre de charges commerciales à charge du compte de résultats.

Les frais de représentation comptabilisés représentent 35'200 fr. Ils ont été payés à concurrence de 30'250 fr. au moyen de deux cartes de crédit. La recourante affirme que la plupart des frais de représentation se rapportent à des frais de restaurant destinés à privilégier ses rapports avec les clients, à élargir le cercle de ses mandants et à remercier les intervenants qui lui permettaient de conserver son volume d'affaires.

Ces explications très générales et non étayées ne suffisent pas à établir que l'usage commercial justifie les frais en cause. En effet, conformément à la répartition du fardeau de la preuve, il incombait à la recourante d'apporter la preuve que la totalité des dépenses comptabilisées était en relation directe avec l'acquisition ou le maintien du chiffre d'affaires. Il ne suffisait pas d'en tenir une liste. Pour les frais de restaurant ainsi que pour les autres dépenses, elle devait produire les factures correspondantes et préciser quels avaient été les clients et relations d'affaires qui avaient bénéficié de ses invitations ou de ses cadeaux, d'autant, précise-t-elle, que le paiement par carte de crédit permettait un contrôle aisé, selon elle, de l'affectation des dépenses, démonstration qu'elle n'a pourtant pas été en mesure d'apporter.

3.2 Par conséquent, en retenant que la recourante n'a pas démontré le caractère justifié par l'usage commercial d'une partie des frais de représentation comptabilisés en charge des comptes de résultats des exercices comptables sous examen et en considérant qu'ils correspondent à des dépenses privées qu'il convient d'ajouter au bénéfice net imposable, la Commission de recours a correctement appliqué les art. 58 al. lettre b LIFD et 49 al. 1 lettre b AIFD.

4.
La recourante reproche encore à la Commission de recours d'avoir confirmé arbitrairement le montant de la reprise opérée. Il est vrai que la Commission de recours n'a pas exposé les critères l'ayant amenée à confirmer une reprise de 12'000 fr. par exercice. Les frais de représentation comptabilisés représentent 44'205 fr. pour 1993, 35'200 fr. pour 1994 et 34'712 fr. pour 1995. La reprise correspond ainsi respectivement à environ 27%, 34% et 34.5% des dépenses invoquées. L'autorité intimée a donc concédé à la recourante que les 2/3 environ des frais de représentation pouvaient être considérés comme justifiés par l'usage commercial. En l'absence de toute justification du caractère déductible des frais en cause, une telle proportion n'est manifestement pas défavorable à la recourante. Dans ces conditions, la Commission de recours n'a pas omis de prendre en considération des éléments de fait ou de droit essentiels et l'évaluation chiffrée à laquelle elle a procédé n'excède pas le pouvoir d'appréciation dont elle jouit en la matière. Le grief de la recourante doit dès lors être écarté.

5.
Mal fondé, le recours doit être rejeté dans la mesure où il est recevable.

Succombant, la recourante doit supporter les frais judiciaires (art. 156 al. 1, 153 et 153a OJ) et n'a pas droit à des dépens (art. 159 al. 1 OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:

1.
Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable.

2.
Un émolument judiciaire de 2'000 fr. est mis à la charge de la recourante.

3.
Le présent arrêt est communiqué en copie à la recourante, au Service cantonal des contributions, Commission

d'impôt des personnes morales et à la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais, ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions.
Lausanne, le 21 février 2002
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le président: Le greffier: