

100.2021.318/319

NIG/KUQ

Tribunal administratif du canton de Berne
Cour des affaires de langue française

Jugement du juge unique du 26 janvier 2023

Droit administratif

G. Niederer, juge
Q. Kurth, greffier

A. _____
représentée par **B.** _____
recourante

contre

Intendance des impôts du canton de Berne (ICI)
Brünnenstrasse 66, case postale, 3001 Berne
intimée

et

Commission des recours en matière fiscale du canton de Berne (CRF)
Nording 8, 3013 Berne

relatif aux décisions sur recours de cette dernière du 21 septembre 2021
(impôt fédéral direct et impôts cantonal et communal 2016)



En fait:

A.

A._____ est une société active dans l'horlogerie. Son siège se trouvait à C._____ jusqu'en 2020 et se situe désormais à D._____. E._____ en est l'unique actionnaire et administrateur. Il l'est également à l'égard d'F._____, qui a son siège à G._____, en France. Le 9 juillet 2019, l'Intendance des impôts du canton de Berne (ICI) a rendu deux décisions de taxation à l'égard de A._____, relatives à la période fiscale 2016 et concernant tant l'impôt cantonal, communal et paroissial (impôt d'état et de commune [IEC]), que l'impôt fédéral direct (IFD). Dans ces deux actes, elle a procédé à des reprises de dépenses, puis retenu un bénéfice net de Fr. 253'335.- (selon le décompte final).

B.

Par deux décisions sur réclamation du 4 février 2020, l'ICI a rejeté les réclamations formées par l'intéressée le 10 juillet 2019, au sujet de trois reprises de dépenses, l'une portant notamment sur certains frais facturés par F._____ à A._____ au moyen d'un document du 23 mars 2017 (ci-après: la facture "I._____"). Partant, l'ICI a en fin de compte retenu un bénéfice net de Fr. 261'635.- (également selon le décompte final), ce tant pour l'IEC que pour l'IFD, après avoir encore ordonné la reprise de deux autres dépenses figurant sur cette même facture, de Fr. 3'100.-, respectivement de Fr. 4'800.-.

C.

Par décisions sur recours du 21 septembre 2021 (rendues en un seul acte et notifiées le 27 septembre 2021), la Commission des recours en matière fiscale du canton de Berne (CRF) a rejeté les recours de A._____, du 15 février 2020, contre les décisions sur réclamation de l'ICI du 4 février 2020 et a renvoyé le dossier à cette dernière afin qu'elle détermine

à nouveau le montant du bénéfice net imposable, au sens des considérants. Elle a ainsi confirmé le bien-fondé des trois reprises effectuées mais, s'agissant de la facture "I. _____", a encore ordonné la reprise d'une somme de Fr. 1'000.- qui n'avait par inadvertance pas été prise en compte par l'ICI.

D.

Par envoi du 27 octobre 2021, A. _____, agissant par ses organes et représentée par un mandataire professionnel, a recouru contre les décisions sur recours précitées auprès du Tribunal administratif du canton de Berne (TA). En substance, elle a conclu, à titre principal, à l'annulation de ces décisions sur recours, tant pour l'IEC que pour l'IFD. Elle a en outre demandé que la facture "I. _____", d'un montant total de Fr. 23'800.-, soit intégralement considérée comme une charge justifiée par l'usage commercial et que le bénéfice imposable soit fixé à Fr. 237'835.- pour les deux taxations. Subsidiairement, elle a conclu au renvoi du dossier à l'instance précédente pour nouvelles décisions. Au moyen d'un préavis du 18 novembre 2021, la CRF a conclu au rejet des recours. L'ICI en a fait de même dans sa réponse du 7 décembre 2021. Le recourant a répliqué le 24 janvier 2022, en maintenant ses conclusions. Par courriers des 28 janvier et 9 février 2022, l'intimée, respectivement la CRF, ont renoncé à se déterminer une nouvelle fois. L'avocat de la recourante a finalement produit sa note d'honoraires le 21 février 2022.

En droit:

1.

1.1 Les décisions sur recours attaquées se fondent sur le droit public. Conformément à l'art. 74 al. 1 de la loi cantonale du 23 mai 1989 sur la procédure et la juridiction administratives (LPJA, RSB 155.21) et en

l'absence d'une exception prévue aux art. 75 ss LPJA, le TA est compétent pour connaître du présent litige (voir également art. 201 al. 1 de la loi cantonale du 21 mai 2000 sur les impôts [LI, RSB 661.11] et, concernant l'IFD, art. 145 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD, RS 642.11], ainsi qu'art. 9 al. 3 de l'ordonnance cantonale du 18 octobre 2000 d'exécution de l'impôt fédéral direct [OIFD, RSB 668.11]). Les décisions contestées sont des décisions de renvoi, par lesquelles l'instance précédente a renvoyé la cause à l'ICI pour qu'elle procède au sens des considérants. Il s'agit néanmoins de décisions finales, dès lors qu'aucune latitude de jugement n'a été laissée à l'ICI. Le renvoi ne vise en effet qu'à la mise en œuvre comptable des décisions de renvoi (voir ATF 134 II 124 c. 1.3 et, pour la procédure cantonale, JAB 2012 p. 558 [VGE 2011/324 du 16 mai 2012] c. 1.2 non publié et VGE 2017/64/65 du 10 août 2018 c. 1.1). Les conditions supplémentaires prévues à l'art. 74 al. 3 LPJA, en lien avec l'art. 61 al. 3 LPJA, relatives à la contestation de décisions incidentes, ne doivent donc pas être remplies.

1.2

1.2.1 La recourante a pris part à la procédure devant l'autorité précédente, est particulièrement atteinte par les décisions sur recours litigieuses et a un intérêt digne de protection à leur annulation ou à leur modification. Elle a, partant, qualité pour recourir (art. 79 al. 1 LPJA; art. 201 al. 2 LI; art. 145 al. 2 LIFD, en lien avec l'art. 140 al. 1 LIFD). Au surplus, interjeté en temps utile, dans les formes et le délai prescrits, par un mandataire dûment légitimé, le recours est recevable (art. 145 al. 2 LIFD, en relation avec l'art. 140 LIFD; art. 15, 32 et 81 LPJA), avec la réserve qui suit.

1.2.2 Dans la mesure où la conclusion n° 3 de la recourante tend à faire approuver la prise en compte de la facture "I. _____" au titre des dépenses justifiées par l'usage commercial, il convient d'admettre qu'il ne s'agit pas d'une véritable conclusion en constat (qui serait en soi irrecevable, voir JAB 2016 p. 273 c. 2.2, 2014 p. 33 c. 1.4; voir aussi ATF 137 II 199 c. 6.5), mais d'une partie de la motivation de la conclusion (formatrice) de la recourante, tendant à la modification du bénéfice imposable.

1.2.3 Il faut aussi relever que le transfert du siège de la recourante dans [un autre canton] en 2020 est sans effet sur la procédure, puisque celle-ci porte sur la période fiscale 2016 (voir à ce propos: art. 105 al. 3 LIFD et art. 81 al. 3 LI, en lien avec l'art. 22 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID, RS 642.14]).

1.3 Lorsque l'IFD et l'IEC sont en cause, le TA se doit de rendre deux jugements séparés étant donné qu'il s'agit d'impôts distincts qui reviennent à des collectivités différentes et qui font l'objet de taxations ainsi que de procédures séparées. Les deux jugements en question peuvent toutefois figurer dans un seul acte, lequel, dans la mesure où les normes juridiques applicables en droit fédéral et cantonal ne se recoupent pas nécessairement, devra contenir des motivations séparées (ce qui n'exclut toutefois pas des renvois), ainsi que des dispositifs distincts ou du moins un dispositif distinguant expressément les deux types d'impôts (ATF 135 II 260 c. 1.3.1, 130 II 509 c. 8.3). Aussi, il découle a contrario de ce qui précède qu'il est en principe admissible de rédiger une motivation commune pour les deux niveaux de taxation concernés, lorsque les dispositions topiques du droit cantonal et fédéral ont une teneur identique. Tel est en grande partie le cas s'agissant des dispositions de la LI et de la LIFD, applicables au cas particulier, de sorte que rien ne s'oppose à la rédaction d'une motivation commune pour l'impôt cantonal et l'impôt fédéral direct (ATF 142 II 293 c. 1.2, 135 II 260 c. 1.3.1).

1.4 Les objets de la contestation consistent dans les décisions sur recours de la CRF du 21 septembre 2021, par lesquelles cette dernière a rejeté les recours de l'administrée concernant l'IFD et l'IEC de 2016, en renvoyant le dossier à l'intimée afin qu'elle détermine à nouveau le montant du bénéfice net imposable, dans le sens des considérants. L'objet du litige porte quant à lui uniquement sur la prise en compte, dans le calcul du bénéfice net imposable, des frais facturés à la recourante par F. _____ à hauteur de Fr. 23'800.-, en lien avec la facture "I. _____". Est particulièrement contesté le fait que la CRF ait retenu que la preuve de ces frais n'était pas établie et que ceux-ci ne pouvaient donc être considérés comme des dépenses justifiées par l'usage commercial.

1.5 Au vu de la valeur litigieuse (économie potentielle d'impôt manifestement inférieure à Fr. 20'000.- tant pour l'IFD que pour l'IEC), la cause relève de la compétence du juge unique de la Cour des affaires de langue française (art. 54 al. 1 let. c et art. 57 al. 1 de la loi cantonale du 11 juin 2009 sur l'organisation des autorités judiciaires et du Ministère public [LOJM, RSB 161.1]).

1.6 Le pouvoir d'examen du TA résulte de l'art. 80 let. a et b LPJA. Il couvre le contrôle des faits et du droit, y compris les violations du droit commises dans l'exercice du pouvoir d'appréciation, mais pas le contrôle de l'opportunité.

2.

2.1 L'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net (art. 85 al. 1 LI et art. 57 LIFD; voir également art. 24 al. 1 LHID). Celui-ci est déterminé, d'après l'art. 85 al. 2 let. a LI et l'art. 58 al. 1 let. a LIFD, par le solde du compte de résultats, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent. Le principe de l'autorité du bilan commercial (ou principe de déterminance; "Massgeblichkeitsprinzip") est ainsi explicitement énoncé dans la loi. Il dispose que, sur le plan matériel, les principes du droit commercial relatifs à la tenue et à l'établissement réguliers des comptes sont également déterminants pour le calcul du bénéfice imposable, dans la mesure où aucune disposition spéciale du droit fiscal n'y déroge. Sur le plan formel, le principe de l'autorité du bilan commercial implique que le bilan et le compte de résultats remis par le contribuable constituent le point de départ et la base pour déterminer fiscalement le bénéfice net d'une personne morale. Le contribuable est ainsi tenu de s'y référer, pour autant que ceux-ci aient été établis conformément au droit commercial et que le droit fiscal ne contienne pas de dispositions divergentes (ATF 147 II 209 c. 3.1.1, 143 II 8 c. 4.1; JAB 2012 p. 58 c. 3.3.6, 2008 p. 181 c. 3.1; VGE 2020/191/192 du 2 décembre 2021 c. 2.1 et les références). Les règles d'évaluation du droit commercial représentent des règles d'évaluation maximales. Elles doivent, principalement pour la protection des créanciers, empêcher que la situation des revenus et du patrimoine de l'entreprise soit présentée de façon trop

favorable. Les règles correctrices du droit fiscal visent, quant à elles, à ce que, conformément au principe de l'imposition selon la capacité contributive (art. 104 al. 1 de la Constitution du canton de Berne du 6 juin 1993 [ConstC, RSB 101.1] et art. 127 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 [Cst., RS 101]), la situation relative aux revenus et au patrimoine ne soit pas présentée de manière trop défavorable.

2.2 Selon l'art. 85 al. 2 let. b ch. 5 LI et l'art. 58 al. 1 let. b LIFD, les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial sont compris dans le bénéfice net imposable. Il y a distribution dissimulée de bénéfice lorsque les quatre conditions cumulatives suivantes 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 c. 6.1, 140 II 88 c. 4.1; arrêt du Tribunal fédéral [TF] 2C_436/2022 du 2 novembre 2022 c. 4.2, 2C_894/2020 du 27 janvier 2022 c. 5.1). Par "personne la ou les touchant de près", il faut entendre une personne physique ou morale qui entretient avec l'actionnaire, le détenteur de participations ou les organes de la société, des relations personnelles étroites, par exemple, des liens de parenté ou amicaux. Il peut aussi s'agir de relations économiques qui, au regard des circonstances globales, constituent le motif pour lequel une prestation appréciable en argent est attribuée. La notion de proche, au sens fiscal, s'étend aux personnes auxquelles l'actionnaire permet d'utiliser la société comme si elle était la leur (TF 2C_177/2016, 2C_178/2016 du 30 janvier 2017 c. 4.3). Il y a donc lieu d'examiner si la prestation aurait été accordée dans la même mesure à un tiers étranger à la société, à savoir si la transaction a respecté le principe de pleine concurrence ("dealing at arm's length"). Le droit fiscal suisse ne connaissant pas, sauf disposition légale expresse, de régime spécial pour les groupes de sociétés, les opérations entre sociétés d'un même groupe doivent intervenir comme si elles étaient effectuées avec des

tiers dans un environnement de libre concurrence. Il n'est dès lors pas pertinent de savoir si la disproportion est justifiée par l'intérêt du groupe (ATF 140 II 88 c. 4.1 et les références).

2.3 Selon le principe de l'instruction d'office, également applicable en droit fiscal, les autorités établissent d'office les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable (art. 151 LI, en lien avec l'art. 18 LPJA; art. 166 al. 2 LI; art. 123 al. 1 LIFD). Elles sont tenues d'établir ces éléments de manière correcte et complète, le principe de l'instruction d'office trouvant toutefois sa limite dans l'obligation de collaborer des parties (art. 151 LI, en lien avec l'art. 20 al. 1 LPJA; art. 166 al. 2 LI et art. 167 LI; art. 123 al. 1 LIFD et art. 125 s. LIFD; JAB 2011 p. 241 c. 4.1). Le contribuable doit quant à lui collaborer activement à l'établissement des faits dont il déduit ses droits et produire spontanément tout document utile (art. 151 LI, en lien avec l'art. 20 LPJA; art. 167 LI; art. 126 LIFD). S'agissant de la répartition du fardeau de la preuve, cela signifie que l'autorité n'est pas tenue de procéder elle-même à des investigations supplémentaires lorsque le contribuable pourrait éclaircir l'état de fait, mais qu'il omet de collaborer ainsi qu'il en a l'obligation (JAB 2016 p. 65 c. 2.3, 2014 p. 197 c. 3.1, 2008 p. 163 c. 6.4.4; VGE 2021/149/150 du 25 avril 2022 c. 4.4, 2016/139/140 du 27 novembre 2017, in: StE 2018 B 22.3 n° 120 c. 2.2; MICHEL DAUM, in: HERZOG/DAUM [édit.], *Kommentar zum bernischen VRPG*, 2020, art. 18 n. 5 s., art. 20 n. 1 ss et n. 16 ss). En principe, l'autorité fiscale doit apporter la preuve des faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent l'impôt, alors que la personne contribuable doit établir les faits permettant de diminuer ou de supprimer l'impôt (ATF 146 II 6 c. 4.2, 144 II 427 c. 2.3.2 et c. 8.3.1, 143 II 661 c. 7.2; JAB 2017 p. 529 [VGE 2016/340 du 9 août 2017] c. 6.2 non publié; VGE 2020/191/192 du 2 décembre 2021 c. 2.4).

2.4 En cas de distribution dissimulée de bénéfices, il incombe en principe à l'autorité fiscale de prouver que, d'un point de vue factuel, il n'y a pas d'équivalence ou une équivalence seulement partielle entre la prestation fournie par la société et la contre-prestation obtenue. Si une telle disproportion est prouvée, il est présumé qu'il s'agit d'une distribution dissimulée de bénéfices. Si la société ne parvient pas à démontrer que sa

prestation aurait été accordée dans la même mesure à un tiers étranger à la société, elle doit supporter les conséquences de l'absence de preuve, à savoir se faire imputer le montant en cause. La question de savoir si une dépense ou une prestation peut être prise en compte fiscalement a donc une composante factuelle (la preuve de la prestation et de la contre-prestation) et juridique (la justification par l'usage commercial). Il convient encore de préciser que, 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 (TF 2C_400/2020, 2C_405/2020 du 22 avril 2021 c. 3.1.2 et les références). Par ailleurs, celui qui effectue des paiements qui ne sont ni comptabilisés ni justifiés doit supporter les conséquences d'une telle absence de preuve, c'est-à-dire que ses paiements sont repris en tant que bénéfice imposable (TF 2C_472/2015, 2C_473/2015 du 14 septembre 2016 c. 3.3.3; VGE 2017/64/65 du 10 août 2018 c. 2.3 et les références).

3.

La recourante reproche à la CRF d'avoir nié que les dépenses relatives à la facture "I._____" étaient établies.

3.1

3.1.1 La CRF a en effet signalé que la facture "I._____", de Fr. 23'800.-, comprenait des frais d'essence de Fr. 3'100.-, de téléphone de Fr. 9'600.-, de véhicule de Fr. 4'800.-, de réception et de voyage de Fr. 5'300.-, ainsi que pour des cadeaux à la clientèle, de Fr. 1'000.-. Elle a aussi constaté qu'une mention "participation aux frais généraux 2016 pour 80%" y figurait. Elle a toutefois retenu que ces frais n'étaient pas établis, puisque le dossier ne contenait aucune pièce démontrant leur existence et permettant de les vérifier. Aussi, la CRF a expliqué qu'F._____ était inactive en 2016, si bien qu'elle ne pouvait avoir assumé des travaux administratifs pour le compte de la recourante. Enfin, elle a écrit que les sociétés avaient le même actionnaire et qu'il existait un accord entre l'intimée et ce dernier, selon lequel les refacturations d'une entité à l'autre

seraient exclues dès 2016, à l'exception d'opérations mineures justifiées de manière détaillée.

3.1.2 Pour sa part, la recourante ne conteste pas, dans son recours de droit administratif, qu'elle appartient au même actionnaire (unique) qu'F._____. Elle allègue cependant que les frais liés à la facture "I._____" sont dûment établis, mais que leurs justificatifs sont en possession d'F._____. La recourante fait en outre valoir qu'F._____ n'était pas inactive, contrairement au point de vue de la CRF, mais qu'elle a continué d'assumer des travaux essentiellement administratifs et logistiques, soit principalement de gestion, d'organisation et de négociation, en particulier concernant les relations avec les fournisseurs et avec la clientèle. Elle réfute finalement qu'un accord ait été conclu avec l'intimée, par lequel l'administrateur commun de la recourante et d'F._____ se serait engagé, à partir de 2016, à ne plus facturer de prestations effectuées par la seconde en faveur de la première de ces sociétés.

3.2 Cela étant, force est premièrement de constater que les parties s'accordent sur le fait qu'F._____ appartenait au même actionnaire (unique) que la recourante en 2016, lequel était également l'administrateur de ces deux sociétés. En revanche, elles s'opposent quant au fait de savoir si F._____ était active au cours de cette année (l'intimée semble toutefois désormais le concéder; p. 1 de la réponse de l'intimée et p. 2 de la réplique du 24 janvier 2022), de même qu'au sujet du sens et du caractère contraignant de la remarque de l'intimée relative aux refacturations.

3.2.1 En l'occurrence, contrairement à ce que la CRF a retenu dans les décisions sur recours entreprises, on ne saurait admettre d'emblée, sur la base du dossier, qu'F._____ était inactive en 2016. Certes, la recourante a indiqué, dans un courrier électronique du 29 avril 2016, que cette société n'avait à l'époque plus aucun employé et qu'elle ne fabriquait plus rien (dossier [dos.] ICI 336 s.). Cette assertion ne permettait toutefois pas de conclure à la cessation de toute activité commerciale, comme la recourante l'a relevé à juste titre (p. 5 du recours de droit administratif). Qui plus est, aucun élément figurant au dossier ne laisse supposer qu'F._____ était inactive. Au contraire, les extraits des comptes de cette société attestent un résultat positif pour la période comprise entre le

1^{er} décembre 2015 et le 30 novembre 2016 (dos. CRF 65 à 67 et 69), ce qui plaide en faveur de la poursuite de l'activité commerciale. Néanmoins, à l'inverse du point de vue de la recourante, on ne saurait pour autant en déduire sans autre examen que son recours de droit administratif doit être admis (p. 2 de la réplique du 24 janvier 2022). En effet, ce constat ne permet pas pour autant d'admettre la véracité des prestations faites en sa faveur et ayant fait l'objet de la facture "I. _____", de même que des versements opérés par la recourante.

3.2.2 Quant à la remarque formulée dans la décision de taxation du 11 octobre 2016 (afférente à la période fiscale de 2015 et désignée comme une "[r]emarque importante pour la période fiscale 2016"; dos. ICI 47), puis ensuite dans la proposition de taxation ainsi que dans les décisions de taxation du 9 juillet 2019 (relatives à la période fiscale 2016; dos. ICI 308), il faut relever ce qui suit. Selon la teneur de cette note, la période de 2012 à 2015 devait être considérée comme "une période de transition nécessaire pour le transfert des activités d'F. _____ à [la recourante]". Il était relaté qu'un "changement d'organisation [avait] conduit à des transferts de charges entre les sociétés", qui n'avaient toutefois "pas été pris en compte de façon rigoureuse dans la tenue de la comptabilité des sociétés". Il était encore souligné que "[l]a refacturation des frais entre F. _____ et [la recourante] n'aura[it] plus lieu d'être à partir de l'année 2016, étant donné qu'il n'y aura[it] plus d'activités relatives à [la recourante] à G. _____". Enfin, l'intimée y avait précisé qu'elle attendait de recevoir "les détails relatifs aux refacturations mineures subsistantes dès 2016". L'intéressée prétend que cette remarque ne retranscrit pas fidèlement le contenu des discussions qui ont eu lieu lors de la séance du 11 mai 2016. Selon elle, il aurait plutôt été question de la cessation des "transferts de marges" entre les sociétés (voir aussi p. 4 du recours de droit administratif). Cette assertion n'est cependant guère convaincante. En effet, la note en question mentionne explicitement des transferts de "charges". Par ailleurs, en tant qu'elle se réfère à la "refacturation" des frais (et non seulement à la "facturation" des frais), on doit en inférer qu'il était uniquement question de répercuter les frais d'F. _____ à la recourante, sans percevoir de marge. De même, l'intimée a clairement indiqué dans son écrit que les transferts problématiques avaient eu lieu suite à un changement d'organisation des

sociétés (soit en l'espèce, selon la recourante: l'abandon des activités d'importation par F._____ et la reprise de celles-ci par l'intéressée, créée d'ailleurs spécifiquement pour des questions de simplifications douanières; dos. ICI 336). Or, au vu de ces explications de la recourante, qui a confirmé que les refacturations étaient justifiées par les travaux réalisés en sa faveur par F._____, il convient d'admettre que l'organisation évoquée dans cette remarque ne peut s'appréhender qu'en lien avec des transferts de charges et non avec des transferts "de marges". De surcroît, ainsi que la CRF l'a relevé, bien que cette remarque avait déjà été mentionnée dans le contexte de la taxation de 2015, elle n'a fait l'objet d'aucune réaction de la part de la recourante, que ce soit après réception de la proposition de taxation du 18 juillet 2016 (dos. ICI 45 à 49) ou de la décision de taxation du 11 octobre 2016. Elle n'a réagi qu'à l'occasion de sa réclamation du 10 juillet 2019, concernant la taxation de 2016 (voir p. 4 du recours de droit administratif). Dans ces circonstances, on ne saurait dès lors suivre la recourante, en tant qu'elle fait valoir que la remarque de l'ICI ne correspond pas aux discussions de la séance du 11 mai 2016. Cette question peut cependant demeurer indécise. En effet, quoi qu'il en soit à propos du caractère contraignant ou non de cette remarque (voir par ailleurs à ce sujet: ATF 141 I 161 c. 3.1; VGE 2016/122/123 du 5 décembre 2017 c. 4.2, 2014/116/117 du 10 juin 2016 c. 3.4), il y a en tous les cas lieu de retenir, au vu de la teneur de celle-ci, que la recourante ne pouvait ignorer que l'intimée ne tolérerait plus qu'F._____ procède à des refacturations de frais à sa charge (voir encore le courrier électronique de l'intimée, du 7 mai 2019, par lequel celle-ci signale que la recourante n'a d'ailleurs jamais donné suite à sa requête de produire les éventuels justificatifs de refacturations mineures dès 2016; dos. ICI 112). Dans ces circonstances, que la remarque de l'intimée ait été contraignante ou non, on ne saurait reprocher à la CRF de l'avoir prise en considération au titre des éléments remettant en cause la valeur probante de la facture "I._____". En ce qui concerne ces derniers, il faut du reste encore relever ce qui suit.

3.3

3.3.1 En examinant les extraits de comptes de la recourante relatifs à la période fiscale de 2016, on ne constate que trois positions libellées "[r]efacturations frais l. _____", dont les montants s'élèvent à Fr. 9'600.- (dos. ICI 128 s.), à Fr. 5'300.- (dos. ICI 131 et 133) et à Fr. 1'000.- (dos. ICI 132 s.). Il n'est en revanche aucunement fait état des deux autres montants qui figurent sur la facture "l. _____" parmi les différents frais concernés, à savoir de Fr. 3'100.- (essence) et de Fr. 4'800.- (location voiture, assurance, entretien; dos. ICI 104). Cela étant, les versements de ces deux postes de charges, qui ne sont pas présents dans le grand livre de la recourante, ne peuvent de toute manière être reconnus (voir c. 2.1 et c. 2.4 in fine).

3.3.2 Il faut ensuite relever que, dans sa réplique à la CRF du 1^{er} juin 2020, la recourante s'est exprimée sur les montants de la facture "l. _____", en relatant qu'F. _____ lui refacturait les tâches administratives accomplies pour son compte (p. 9 s. du recours de droit administratif). Elle a écrit que leur ampleur était fixée au prorata des chiffres d'affaires des sociétés, d'environ 80% pour la recourante et de 20% pour F. _____ (dos. CRF 63). Elle a aussi précisé que, du fait que les sociétés avaient le même administrateur, il était compliqué, voire impossible pour lui, selon les cas, de distinguer entre ses travaux en faveur de l'une ou de l'autre des entités, qu'il gérait en parallèle (p. 7 du recours de droit administratif). La recourante a aussi rappelé que EUR 22'325.62 figuraient sur le "[g]rand livre des comptes généraux" 2017 d'F. _____, avec le libellé: "[raison sociale de la recourante] 23800 CHF" (dos. CRF 69), ajoutant que le bouclage des comptes des sociétés n'avait pas lieu en même temps et que les refacturations étaient de ce fait comptabilisées l'année suivante (dos. CRF 63). Selon le dossier, il apparaît en effet que l'exercice d'F. _____ va du 1^{er} décembre au 30 novembre et celui de la recourante du 1^{er} janvier au 31 décembre (dos. ICI 3 et 59; dos. CRF 65 ss et pièce justificative [PJ] 2 du recours de droit administratif). Ainsi, le rapport exact entre les deux chiffres d'affaires en 2015 n'a pu être connu que le 31 décembre 2015 et les frais assumés par F. _____ pour la recourante durant cet exercice n'ont donc pu être

comptabilisés qu'en 2016. Toutefois, ces explications ne permettent pas de confirmer le contenu de la facture "I._____". En effet, le chiffre d'affaires en 2015 de la recourante a été de Fr. 2'186'423.37 en 2015 (dos. ICI 2) et celui d'F._____ de EUR 278'124.21 (selon le total des produits d'exploitation du compte de résultats; dos. CRF 65 et PJ 2 du recours de droit administratif; Fr. 303'238.80 selon le taux de change en vigueur au 30 novembre 2015, soit 1.0903; voir <https://devise.zone>). Partant, le ratio de 2015 est de 87.82% pour la part de la recourante et de 12,18% pour la part d'F._____, ce qui avoisine les chiffres avancés par la recourante (voir p. 10 § 4 du recours de droit administratif, où est évoqué un taux de "80-90% pour la recourante"). Pour cet exercice, les comptes "Carburant" et "Téléphone" ont été de EUR 3'634.88 et de EUR 11'138.76 (Fr. 3'963.10 et Fr. 12'144.60 avec le même taux de change; dos. CRF 65 s.). Avec le ratio exact, on obtient en définitive Fr. 3'480.40 d'essence et Fr. 10'665.40 de frais de téléphone. Alors que le premier de ces résultats correspond environ aux chiffres évoqués par la recourante, le deuxième s'en écarte en revanche sensiblement. Il en va à plus forte raison pour les autres charges. En effet, les frais de réception et de voyage font l'objet de deux comptes distincts auprès d'F._____, l'un ("Voyages et déplacement") de EUR 6'002.78 et l'autre ("Réception") de EUR 6'241.93 (dos. CRF 66). Or, avec ces deux comptes (qui ne peuvent être considérés qu'ensemble, vu le libellé clair de la facture "I._____", sur lequel insiste d'ailleurs aussi la recourante; p. 3 de la réplique du 24 janvier 2022), on obtient un résultat dépassant le double de celui de Fr. 5'300.- issu de cette facture ($[6'002.78 \times 1.0903] \times 0.8782 = 5'747.70$; $[6'241.93 \times 1.0903] \times 0.8782 = 5'976.65$; $5'747.70 + 5'976.65 = 11'724.35$; dos. ICI 282). En outre, les "cadeaux à la clientèle" (EUR 2'668.99 ou Fr. 2'910.-, soit Fr. 2'555.55 à 87.82%; dos. CRF 66), figurant dans la comptabilité d'F._____, sont eux-aussi sans rapport avec celui de la facture "I._____" (de Fr. 1'000.-). Enfin, il en va de même des frais de location, d'assurances et d'entretien des véhicules, qui s'écartent nettement des Fr. 4'800.- indiqués (EUR 3'816.53 ou Fr. 4'161.15 ["Location ford"] + EUR 1'268.93 ou Fr. 1'383.50 ["Entret. repar. mat. transp."] + EUR 5'365.54 ou Fr. 5'850.- ["Primes d'assurance"], à savoir Fr. 10'006.80, au taux de 87.82%; dos. CRF 65 s.).

3.4 Au vu de ce qui précède, force est par conséquent de constater que même si la facture "I._____" évoque une dette de Fr. 23'800.- à la charge de la recourante et en faveur d'F._____, pour des frais d'essence, de téléphone, de véhicules (location, assurance et entretien), pour des frais de voyages et de réception, de même que pour des cadeaux aux clients, cet écrit ne suffit pas pour autant à convaincre le Tribunal de la véracité de tels échanges de prestations entre ces sociétés. Quoi qu'en dise la recourante (p. 6 in fine et p. 8 § 3 du recours de droit administratif, voir aussi p. 12 § 2), l'appréciation des preuves relatives à ces dépenses ne peut être opérée sans tenir compte du fait que les deux entités ont le même actionnaire et administrateur. Par ailleurs, on ne peut perdre de vue que cette facture a été établie alors même que la recourante savait que l'intimée n'accepterait plus les refacturations d'F._____. De plus, on ne saurait faire fi de l'absence, au grand livre de la recourante, d'une quelconque écriture afférente à certaines de ces dépenses, à savoir pour les frais d'essence (Fr. 3'100.-) et de véhicules (Fr. 4'800.-). De plus, s'agissant de l'ensemble des charges issues de cette facture, il faut prendre en considération que leur montant ne résiste pas à l'examen de la comptabilité des deux sociétés et ce en dépit des explications de la recourante. Qui plus est, même si le calcul indiqué par la recourante pouvait confirmer les montants énumérés sur le document litigieux, sur la base des autres pièces produites, il n'en resterait pas moins que les charges évoquées dans la facture "I._____" ne reposeraient néanmoins que sur un calcul au prorata des frais des sociétés impliquées. Les montants des dépenses ne consisteraient donc qu'en de simples estimations qui ne correspondraient pas à leurs contre-prestations effectives. Or, le bénéfice net de la recourante ne saurait être fixé ainsi, sur une base approximative. Par conséquent, dans ces circonstances, c'est à juste titre que la CRF a admis que la facture "I._____" ne constituait pas un moyen de preuve suffisant des frais assumés par la recourante, ainsi que des contre-prestations correspondantes fournies par F._____.

4.

Reste encore à déterminer si c'est également à juste titre que la CRF a retenu qu'il incombait à la recourante de supporter les conséquences de cette absence de preuve.

4.1 En effet, comme évoqué, la recourante rappelle qu'elle avait tenu, à l'intention de l'intimée, tous les justificatifs qui auraient pu être exigés, mais que l'intimée n'en a pas requis la production (p. 11 s. du recours de droit administratif). L'intéressée est ainsi de l'avis qu'en validant ce procédé, la CRF a violé les règles sur la répartition du fardeau de la preuve.

4.2 En l'occurrence, puisque le caractère probant de la facture "I. _____" était dûment contesté et qu'étaient en cause des frais de nature à réduire le bénéfice net de la recourante, il lui incombait d'apporter la preuve de la véracité de ce document (voir c. 2.3; voir p. 2 de la réponse de l'intimée). Contrairement à l'avis de l'intéressée (p. 12 du recours de droit administratif et p. 4 in fine s. de la réplique du 24 janvier 2022), on ne voit aucune contradiction dans le raisonnement similaire adopté par la CRF. Si la recourante était en mesure de produire d'autres moyens de preuve permettant de pallier à l'absence de caractère probant de la facture "I. _____", il lui incombait de les verser en procédure spontanément, sans attendre une injonction en ce sens (voir c. 2.3 et, au sujet de l'obligation de collaborer des parties: JAB 2010 p. 541 c. 4.2.3; s'agissant en particulier de documents comptables, voir encore ATF 138 II 465 c. 8.6.4). La remise spontanée de ces moyens de preuve s'imposait d'autant plus qu'F. _____ avait son siège à l'étranger. Dans un tel cas de figure, il existe en effet une obligation de collaboration particulièrement qualifiée en droit fiscal (TF 2C_16/2015 du 6 août 2015, in: StR 2015 p. 811 c. 2.5.2, 2C_1113/2018 du 8 janvier 2019, in: StR 2019 p. 310 c. 2.2.3, tous cités par: MICHEL DAUM, op. cit., art. 20 n. 5 s.). La recourante n'a du reste précisé ni la nature ni le contenu des documents qu'elle affirmait tenir en sa possession (voir à ce sujet: VGE 2020/277/278 du 26 juillet 2021 c. 7.2, 2015/134 du 7 septembre 2016 c. 5.3.3). Seule une convention de 2010 passée entre les sociétés avait été proposée à l'appui de sa réclamation (mais l'intimée en avait déjà connaissance d'après l'intéressée, qui avait du reste expliqué que ce document ne concernait que le principe

de la prise en charge des frais entre les sociétés; dos. ICI 332). Aucun autre élément que ceux figurant au dossier de la présente procédure n'a par ailleurs été évoqué devant la CRF (dos. CRF 2 s. et 64). En particulier, les témoignages offerts ne portaient pas sur la teneur de la séance du 11 mai 2016, mais sur le fait que les sociétés avaient des activités distinctes (dos. CRF 62; voir p.4 du recours de droit administratif). Enfin, les éléments proposés dans la présente procédure (certains comptes d'F._____; voir dos. CRF 65 ss et PJ 2 du recours de droit administratif), soit figuraient déjà au dossier, soit n'attestaient que le fait que des frais avaient été assumés par F._____, sans qu'il ne soit possible de justifier en sus qu'ils l'aient été en faveur de la recourante (p. 10 s. du recours de droit administratif). On ne saurait dès lors faire grief à la CRF de n'avoir pas requis la production de documents supplémentaires (voir à cet égard: VGE 2020/277/278 du 26 juillet 2021 c. 7.2 et les références). Enfin, il faut relever qu'en tant que la recourante a signalé qu'il ne lui incombait de toute manière pas de présenter d'autres justificatifs, puisqu'elle formait une entité différente d'F._____ et que la facture émise par cette dernière suffisait (voir p. 12 du recours de droit administratif), son raisonnement doit être nuancé par le fait qu'elle était composée des mêmes organes que cette société. Quoi qu'il en soit, cet avis ne lui est par ailleurs d'aucun secours. En effet, contrairement à ce qu'elle soutient (p. 3 § 5 de la réplique du 24 janvier 2022) l'obligation de collaborer s'étend aussi aux documents de tiers (JAB 2016 p. 65 c. 2.3; VGE 2014/244 du 27 octobre 2014 c. 3.1). Par conséquent, au vu de tout ce qui précède, c'est en vain que la recourante invoque une violation des règles sur la répartition du fardeau de la preuve.

5.

5.1 En conclusion, s'agissant de la facture "l._____", il sied de confirmer le point de vue de la CRF, selon lequel la preuve des paiements de la recourante ainsi que de l'exécution des contre-prestations correspondantes par F._____, en faveur de l'intéressée, n'a pas été établie. C'est également à juste que la CRF a considéré qu'il appartenait à la recourante de supporter les conséquences de cette absence de preuve,

à savoir que ces frais ne peuvent être considérés comme des dépenses justifiées par l'usage commercial et pris en compte à ce titre dans la détermination du bénéfice net. En tant que la recourante prétend le contraire et conteste dès lors la reprise d'un montant de Fr. 23'800.- dans sa taxation fiscale 2016 (ce tant pour l'IEC que pour l'IFD), son recours s'avère donc mal fondé et doit être rejeté.

5.2 Au vu de l'issue de la procédure, les frais judiciaires pour la présente instance, fixés forfaitairement à Fr. 3'500.-, sont mis à la charge de la recourante qui succombe (art. 151 LI, en lien avec l'art. 108 al. 1 LPJA et art. 145 al. 2 LIFD, en lien avec l'art. 144 al. 1 LIFD). Ils sont compensés avec l'avance de frais fournie.

5.3 Il n'est en outre pas alloué de dépens (art. 151 LI, en lien avec l'art. 108 al. 3 LPJA et avec l'art. 104 al. 1 et 3 LPJA; voir également art. 64 al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative [PA, RS 172.021], en lien avec l'art. 145 al. 2 LIFD et avec l'art. 144 al. 4 LIFD).

Par ces motifs:

1. Le recours concernant l'impôt cantonal et communal pour la période fiscale 2016 (procédure 100.2021.318) est rejeté.
2. Le recours concernant l'impôt fédéral direct pour la période fiscale 2016 (procédure 100.2021.319) est rejeté.
3. Les frais de la présente procédure, fixés forfaitairement à Fr. 3'500.-, sont mis à la charge de la recourante et compensés par son avance de frais.
4. Il n'est pas alloué de dépens.
5. Le présent jugement est notifié (R):
 - au mandataire de la recourante,
 - à l'ICI,
 - à la CRF,
 - à l'Administration fédérale des contributions (AFC).

Le juge:

Le greffier:

Voie de recours

Dans les 30 jours dès sa notification, le présent jugement peut faire l'objet d'un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral, Schweizerhofquai 6, 6004 Lucerne, au sens des art. 39 ss, 82 ss et 90 ss de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF, RS 173.110).