

BGer 2C_363/2014 vom 1. November 2014

Bundesgericht, 2014-11-01, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_363_2014

FR: TF 2C_363/2014 du 1 novembre 2014

IT: TF 2C_363/2014 del 1 novembre 2014

Erwägungen

E. 1

L'arrêt attaqué est une décision d'une autorité judiciaire supérieure ayant statué en dernière instance cantonale, rendue dans une cause de droit public et qui ne tombe pas sous le coup d'une clause d'exception de l'article 83 LTF (art. 86 al. 1 let. a et al. 2 LTF). Le recours en matière de droit public est ouvert (cf. art. 82 let. a LTF en relation avec l'art. 73 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; loi sur l'harmonisation fiscale RS 642.14]; ATF 130 II 202 consid. 1 p. 204). La loi sur l'harmonisation fiscale assujettit à l'impôt les personnes morales qui sont propriétaires d'un immeuble sis dans le canton conformément à l' art. 21 al. 1 let. c LHID qui entre dans les matières harmonisées (art. 73 al. 1 LHID). Le Service cantonal des contributions du canton du Valais a qualité pour recourir (art. 73 al. 2 LHID).

E. 1.1

Le recours en matière de droit public est recevable contre les décisions qui mettent fin à la procédure (art. 90 LTF) ou contre les décisions partielles (art. 91 LTF). En revanche, en vertu de l' art. 93 al. 1 LTF , les décisions incidentes notifiées séparément qui ne portent pas sur la compétence ou sur une demande de récusation ne peuvent faire l'objet d'un recours en matière de droit public que si elles peuvent causer un préjudice irréparable (let. a), ou si l'admission du recours peut conduire immédiatement à une décision finale qui permet d'éviter une procédure probatoire longue et coûteuse (let. b). A moins que ces conditions ne sautent aux yeux, il appartient au recourant d'en démontrer la réalisation sous peine d'irrecevabilité (ATF 136 IV 92 consid. 4 p. 95; 133 III 629 consid. 2.3.1 p. 632; arrêt 2C_111/2011 du 7 juillet 2011 consid. 1.1.1).

E. 1.2

Le Tribunal cantonal a renvoyé la cause au Service cantonal des contributions pour nouvelles décisions de taxation en tant qu'elles concernaient l'impôt cantonal et communal des périodes fiscales 2008 à 2011. Dans un tel cas, le recours n'est ouvert que si l'une des hypothèses de l' art. 93 LTF est réalisée. Selon la jurisprudence, une autorité qui devrait, à la suite d'une décision de renvoi, rendre une nouvelle décision qui, de son point de vue, serait contraire au droit, sans pouvoir par la suite la remettre en cause devant l'instance supérieure, est réputée subir un préjudice irréparable au sens de l' art. 93 al. 1 let. a LTF (ATF 138 V 106 consid. 1.2 p. 109 s.; 134 II 124 consid. 1.3 p. 128; 133 V 477 consid. 5.2.2 p. 483 s.).

En l'espèce, l'arrêt attaqué invite de manière contraignante le Service cantonal des contributions à rendre, contre sa volonté, de nouvelles décisions de taxations sans reprises liées à l'immeuble sis à B._____ qu'il ne pourrait pas attaquer ensuite (ATF 133 V 477 consid. 5.2 p. 483; arrêt 2C_533/2013 du 21 mars 2014 in ATF 140 II 255 consid. 1.2 non

publié). Par conséquent, les griefs du Service cantonal des contributions sont en principe recevables.

E. 2.1

Le Tribunal statue sur la base des faits établis par l'autorité précédente (cf. art. 105 al. 1 LTF). Le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte ou en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF , et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause. (art. 97 al. 2 LTF), ce que la partie recourante doit démontrer d'une manière circonstanciée, conformément aux exigences de motivation des art. 42 al. 2 et 106 al. 2 LTF (cf. ATF 133 II 249 consid. 1.4.3 p. 254 s.). La notion de "manifestement inexacte" correspond à celle d'arbitraire au sens de l' art. 9 Cst. (ATF 136 II 447 consid. 2.1 p. 450). La partie recourante doit ainsi expliquer de manière circonstanciée en quoi les deux conditions de l' art. 97 al. 1 LTF seraient réalisées, faute de quoi il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait qui diverge de celui qui est contenu dans l'acte attaqué. Enfin, aucun fait nouveau ni preuve nouvelle ne peut être présenté à moins de résulter de la décision de l'autorité précédente (art. 99 LTF).

Lorsque la partie recourante - comme c'est le cas en l'espèce - s'en prend à l'appréciation des preuves et à l'établissement des faits, la décision n'est arbitraire que si le juge n'a manifestement pas compris le sens et la portée d'un moyen de preuve, s'il a omis, sans raison sérieuse, de tenir compte d'un moyen important propre à modifier la décision attaquée ou encore si, sur la base des éléments recueillis, il a procédé à des déductions insoutenables (cf. ATF 136 III 552 consid. 4.2 p. 560; 134 V 53 consid. 4.3 p. 62; 129 I 8 consid. 2.1 p. 9).

E. 2.2

Le recourant se plaint de l'inexactitude des conclusions que l'instance précédente tire de l'examen des charges supportées par la société. Les charges comptabilisées pour l'année 2007 seraient inférieures à celles comptabilisées pour l'année 2010 ce qui ne pourrait conduire qu'au constat que le chalet a été occupé durant cette période par les actionnaires. Il n'invoque toutefois pas l'interdiction de l'arbitraire ni n'expose son grief concrètement, en particulier de manière chiffrée, contrairement à l'exposé des motifs de l'arrêt attaqué, qui a relevé ce dépassement et considéré qu'il ne suffisait pas à démontrer l'existence d'une prestation appréciable en argent de la société intimée à des personnes proches d'elle. Il se borne également à affirmer, contrairement à ce que retient l'arrêt attaqué, que la société intimée occupait elle-même le chalet en cause durant les périodes fiscales 2008 à 2011 (mémoire de recours ch. 2.3 p. 3), sans aucune démonstration. N'étant pas motivés conformément aux exigences accrues de l' art. 106 al. 2 LTF , les griefs du recourant à propos de l'établissement des faits et de l'appréciation des preuves sont par conséquent irrecevables.

E. 2.3

Le recourant fait encore état de notes de frais établies par l'administrateur qui ne sont toutefois pas mentionnées dans l'arrêt attaqué sans démontrer, conformément à l' art. 106 al. 2 LTF , que les conditions cumulatives de l' art. 97 al. 1 LTF sont réunies pour que l'état de fait retenu par l'Instance précédente puisse être considéré comme inexact et partant complété en ce sens. Dans ces conditions, ces faits sont nouveaux et par conséquent irrecevables.

E. 3.1

A l'instar de l'art. 21 al. 1 let. b de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642. 11) dans sa deuxième partie intitulée "imposition des personnes physiques", l'art. 7 al. 1 LHID, sous le titre 2 "Imposition des personnes physiques", prévoit que l'impôt sur le revenu des personnes physiques a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en particulier la valeur locative de l'habitation du contribuable dans son propre immeuble. Ni la loi sur l'impôt fédéral direct ni la loi sur l'harmonisation fiscale ne prévoient une disposition visant à imposer une "valeur locative" dans le chapitre des personnes morales. Ces dernières sont imposées selon les règles exposées ci-dessous.

E. 3.2

En vertu de l'art. 21 al. 1 let. c LHID, les personnes morales dont le siège ou l'administration effective se trouve hors du canton sont assujetties à l'impôt, lorsqu'elles sont propriétaires d'un immeuble sis dans le canton. L'art. 74 al. 1 let. c de la loi fiscale du 10 mars 1976 du canton du Valais (LF/VS; RSVS 642.1) a la même teneur que l'art. 21 al. 1 let. c LHID. L'assujettissement fondé sur le rattachement économique est limité à la partie du bénéfice et du capital qui est imposable dans le canton (art. 75 al. 2 LF/VS).

D'après l'art. 24 al. 1 LHID, l'impôt sur le bénéfice a pour objet l'ensemble du bénéfice net, y compris: a. les charges non justifiées par l'usage commercial, portées au débit du compte de résultats; b. les produits et les bénéfices en capital, de liquidation et de réévaluation qui n'ont pas été portés au crédit de ce compte; c. les intérêts sur le capital propre dissimulé. L'art. 81 al. 1 let. a LF/VS, qui prévoit que le bénéfice net imposable comprend le solde du compte de résultat, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent et notamment les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice ainsi que les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial, est conforme à cet égard à l'art. 24 LHID.

E. 3.3

Au nombre des produits qui n'ont pas été portés au crédit du compte de résultats au sens de l'art. 24 al. 1 LHID figurent les distributions dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial.

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. Il convient ainsi d'examiner si la prestation aurait été accordée dans la même mesure à un tiers étranger à la société, soit si la transaction a respecté le principe de pleine concurrence ("dealing at arm's length"). La mise en oeuvre du principe de pleine concurrence suppose l'identification de la valeur vénale du bien transféré ou du service rendu. Lorsqu'il existe un marché libre, les prix de celui-ci sont déterminants (ATF 140 II 88 consid. 4.1 et 4.2 p. 92 s. et les nombreuses références citées).

E. 3.4

Selon l' ATF 107 Ib 330 , qui constitue expressément un changement de jurisprudence par rapport à l' ATF 106 Ib 166 cité par le recourant, le bénéfice imposable des personnes morales ne peut pas être augmenté du rendement hypothétique que devrait obtenir une société anonyme (confirmé récemment par l' ATF 140 II 88 consid. 6.4 p. 98 s. et les nombreuses références citées). C'est par conséquent à bon droit que l'instance précédente a examiné la présente cause sous l'angle de la distribution dissimulée de bénéfice.

E. 3.5

L'art. 28 al. 2 LIHD prévoit une règle particulière pour le calcul du bénéfice imposable des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives dont le but statutaire principal consiste à gérer durablement des participations et qui n'ont pas d'activité commerciale en Suisse, ce qui n'est pas le cas de la société en cause en l'espèce. Contrairement à ce que soutient le recourant, cette disposition n'est par conséquent pas applicable à la société intimée.

E. 3.6

En l'espèce, selon les constatations de faits de l'instance précédente qui lient le Tribunal fédéral (cf. consid. 2 ci-dessus), le recourant, à qui incombe le fardeau de la preuve des faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation (cf. ATF 133 II 153 consid. 4.3 p. 158, arrêt 2C_1081/2013 du 2 juin 2014, consid. 5.5), n'a pas démontré que la société intimée avait mis à disposition de ses actionnaires ou de personnes proches d'elle le chalet. Il n'y a donc pas eu de distribution de bénéfice consentie par la société intimée dont le montant devrait être repris dans le bénéfice imposable des périodes fiscales 2008 à 2011, malgré ce que soutient le recourant sans toutefois démontrer que les conditions de l' art. 97 al. 1 LTF seraient réunies à cet effet. Son grief est rejeté sur ce point.

E. 4

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours dans la mesure où il est recevable.

Succombant, le recourant, qui s'adresse au Tribunal fédéral dans l'exercice de ses fonctions officielles et dont l'intérêt patrimonial est en cause, doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 et 4 LTF). En revanche, il n'est pas alloué de dépens à X._____ qui n'est pas représentée par un avocat dans la procédure devant le Tribunal fédéral (ATF 135 II 127 consid. 4 p. 136) ou par un mandataire autorisé. Une partie qui agit ou se défend pour elle-même n'a en principe pas droit à des dépens (cf. Bernard Corboz, Commentaire de la LTF, 2e éd. 2014, n° 15 ss ad art. 68 LTF).

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