

# BGer 2C 500/2022 vom 7. Juli 2022

Bundesgericht, 2022-07-07, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_500\\_2022](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_500_2022)

FR: TF 2C 500/2022 du 7 juillet 2022

IT: TF 2C 500/2022 del 7 luglio 2022

## Regeste

Impôt sur le bénéfice et le capital des personnes morales; reprise d'une provision; reprise d'une part privée sur les frais de véhicules; prestation appréciable en argent sous la forme d'un manque à gagner; règles sur le fardeau de la preuve | Finances publiques & droit fiscal

## Erwägungen

### E. 1

B.\_\_\_\_\_ exerce une activité lucrative indépendante de conseiller d'entreprise, sous la raison individuelle C.\_\_\_\_\_. Il est également l'unique associé gérant avec signature individuelle de A.\_\_\_\_\_ Sàrl, dont le siège se situe à U.\_\_\_\_\_. Il a quitté le canton de Fribourg pour s'installer dans le canton de Vaud en fin 2017. Par taxation ordinaire du 20 janvier 2020 pour la période fiscale 2017, le Service cantonal des contributions du canton de Fribourg a notamment procédé, dans le chapitre fiscal de A.\_\_\_\_\_ Sàrl, à des reprises, qui ont conduit à ajouter au bénéfice imposable la réserve latente créée sous le titre « Provision pour litige avec l'Etat de Fribourg (SCC) », une part privée aux frais de véhicules et une charge pour des « frais juridiques » concernant la raison individuelle C.\_\_\_\_\_. Il a en outre intégré le résultat 2017 ressortant de la comptabilité de celle-ci dans le bénéfice imposable de A.\_\_\_\_\_ Sàrl, au motif qu'il est interdit de faire concurrence à une société dont on détient les parts. Le 20 janvier 2020, le Service cantonal des contributions a taxé d'office B.\_\_\_\_\_ pour la période fiscale 2017. Il a rectifié l'avis de taxation provisoire établi le 18 octobre 2018 pour la même période. Il a ajouté au revenu imposable de ce dernier la part privée aux frais de véhicule en tant que prestation appréciable en argent. Le 7 février 2020, le Service cantonal des contributions a procédé à la taxation pour la période fiscale 2018 de A.\_\_\_\_\_ Sàrl. Il a ajouté au bénéfice imposable des reprises portant sur la « provision pour litige avec l'Etat de Fribourg (SCC) », sur une part privée aux frais de véhicules et sur une « provision pour litige » qui concernait la raison individuelle C.\_\_\_\_\_ et intégré le résultat 2018 ressortant de la comptabilité de celle-ci dans le bénéfice imposable de A.\_\_\_\_\_ Sàrl. Par deux décisions séparées du 7 octobre 2021, le Service cantonal des contributions a rejeté les réclamations pour la période fiscale 2017 et pour la période fiscale 2018 que A.\_\_\_\_\_ Sàrl avait déposées contre les avis de taxations des 20 janvier 2020 et 7 février 2020.

### E. 2

Le 29 octobre 2021, A.\_\_\_\_\_ Sàrl a interjeté recours auprès du Tribunal cantonal à l'encontre des décisions du 7 octobre 2021, ainsi qu'à l'encontre de l'avis de taxation d'office du 20 janvier 2020 établi pour son associé unique concernant la période fiscale 2017. Par arrêt du 18 mai 2022, le Tribunal cantonal du canton de Fribourg a partiellement admis le recours dans la mesure de sa recevabilité. Les décisions sur réclamation du 7 octobre 2021 ont été annulées et les causes renvoyées au Service cantonal des contributions pour qu'il

procède à un nouveau calcul du bénéfice imposable de la recourante pour l'impôt fédéral direct, cantonal et communal des périodes fiscales 2017 et 2018, dans le sens des considérants. Le recours a été admis sur la question de l'existence éventuelle d'une distribution dissimulée de bénéfice correspondant à un manque à gagner de A. \_\_\_\_\_ Sàrl en lien avec l'activité concurrente exercée par son associé unique en tant que titulaire de la raison individuelle C. \_\_\_\_\_. Le Service cantonal des contributions doit procéder à un nouveau calcul du bénéfice imposable après avoir examiné les charges de chaque entité pour ne retenir que celles qui sont justifiées par l'usage commercial dans les comptes de A. \_\_\_\_\_ Sàrl. Il a été rejeté pour le surplus faute de documents probants étayant la position de A. \_\_\_\_\_ Sàrl sur la question des reprises. Les conclusions relatives aux périodes fiscales antérieures à 2017, ainsi que celles relatives à la taxation d'office de B. \_\_\_\_\_ et à l'octroi de dommages et intérêts à charge du Service cantonal des contributions ont été déclarées irrecevables.

### **E. 3**

Par courrier du 20 juin 2022, A. \_\_\_\_\_ Sàrl et B. \_\_\_\_\_, agissant pour lui-même, ont déposé un recours auprès du Tribunal fédéral contre l'arrêt rendu le 18 mai 2022 par le Tribunal cantonal du canton de Fribourg. Dans leur écriture, les recourants rappellent les buts de leurs activités et exposent être confrontés depuis de nombreuses années aux autorités fiscales fribourgeoises. Ils soutiennent que toutes les périodes fiscales depuis 2014 doivent être modifiées eu égard à l'intégration du bénéfice de la raison individuelle dans le bénéfice imposable de A. \_\_\_\_\_ Sàrl. Ils s'en prennent ensuite aux diverses reprises, exposant leurs propres chiffres. Ils signalent que les taxations établies par l'Office d'impôt des districts de Riviera, Pays d'Enhaut et Lavaux, Oron dans le chapitre de B. \_\_\_\_\_ sont provisoires. Ce dernier se plaint enfin de ce que sa rente AVS lui est versée, non pas par la Caisse cantonale AVS du canton de Vaud, mais par la Caisse de compensation du canton de Fribourg qui effectue des réductions sur les versements. Les recourants demandent que les activités exercées par A. \_\_\_\_\_ Sàrl et C. \_\_\_\_\_ fassent l'objet de taxations distinctes depuis 2014, que les reprises soient annulées, que la Caisse de compensation du canton de Fribourg corrige et transmette à la Caisse cantonale AVS du canton de Vaud les reprises qu'elle a effectuées sur la rente AVS et que leur soit octroyée une réparation pour les dommages subis et à venir pour le rétablissement de leurs dossiers fiscaux respectifs.

### **E. 4**

Le Tribunal fédéral examine d'office la recevabilité des recours qui lui sont soumis (notamment: ATF 147 I 89 consid. 1).

#### **E. 4.1**

Selon la jurisprudence, l'objet de la contestation portée devant le Tribunal fédéral est déterminé par l'arrêt attaqué. L'objet du litige, délimité par les conclusions des parties ( art. 107 al. 1 LTF ), ne saurait s'étendre au-delà de l'objet de la contestation. Par conséquent, devant le Tribunal fédéral, le litige peut être réduit, mais ne saurait être ni élargi, ni transformé par rapport à ce qu'il était devant l'autorité précédente, qui l'a fixé dans le dispositif de l'arrêt entrepris et qui est devenu l'objet de la contestation devant le Tribunal fédéral ( ATF 142 I 155 consid. 4.4.2). La partie recourante ne peut par conséquent pas prendre des conclusions ni formuler de griefs allant au-delà de l'objet du litige. En l'espèce, l'arrêt attaqué ne porte que sur l'impôt fédéral direct, cantonal et communal des périodes fiscales 2017 et 2018 de A. \_\_\_\_\_ Sàrl. Il s'ensuit que toutes les conclusions et tous les

griefs formulés dans le recours qui ne concernent pas ces deux périodes sont irrecevables.

#### **E. 4.2**

Selon la jurisprudence, d'une manière générale, dans la mesure où elles ne sont pas immédiatement données, la partie recourante doit exposer en quoi les conditions de recevabilité sont réunies, en particulier en quoi la décision attaquée est une décision pouvant faire l'objet d'un recours en matière de droit public ( ATF 133 II 353 consid. 1 p. 356 et les références citées). D'après l' art. 90 LTF , le recours est recevable contre les décisions qui mettent fin à la procédure (décisions finales). Un arrêt de renvoi constitue en principe une décision incidente ( ATF 138 I 143 consid. 1.2 p. 148) contre laquelle le recours au Tribunal fédéral n'est ouvert qu'aux conditions des art. 92 et 93 LTF , dont la réalisation doit être alléguée et démontrée par le recourant, à moins qu'elle ne fasse d'emblée aucun doute (cf. ATF 133 III 629 consid. 2.3.1 p. 632). Une telle décision est néanmoins considérée comme finale si l'autorité à laquelle l'affaire est renvoyée n'a aucune marge de manoeuvre, notamment lorsqu'il ne lui reste plus qu'à calculer le montant de l'impôt, en appliquant les règles définies dans la décision de renvoi (cf. ATF 138 I 143 consid. 1.2 p. 148; 135 V 141 consid. 1.1 p. 143; arrêt 2C\_585/2014 du 13 février 2015 consid. 2.3.1, in RDAF 2015 II 438). La réglementation de l' art. 93 al. 1 LTF repose sur le principe selon lequel le Tribunal fédéral ne doit en principe s'occuper d'une affaire qu'une seule fois, lorsqu'il est certain que la partie recourante subit effectivement un dommage définitif. Les conditions de cette disposition doivent donc être examinées de manière restrictive, le recours immédiat revêtant un caractère exceptionnel ( ATF 147 III 159 consid. 4.1; 144 III 253 consid. 1.3; 143 III 290 consid. 1.3-1.4; 142 III 798 consid. 2.2; 141 III 80 consid. 1.2; 138 III 94 consid. 2.2; 135 I 261 consid. 1.2; 134 III 426 consid. 1.3.2, 188 consid. p.2.2; 133 III 629 consid. 2.1; 133 IV 288 consid. 3.2). En l'espèce, l'arrêt attaqué annule les décisions sur réclamations qui confirmaient les taxations de la société recourante pour 2017 et 2018 et renvoie la cause au Service cantonal des contributions pour qu'il procède à un nouveau calcul du bénéfice imposable de la société recourante pour l'impôt fédéral direct, cantonal et communal des périodes fiscales 2017 et 2018, dans le sens des considérants; en particulier, il lui appartiendra de procéder à un nouveau calcul du bénéfice imposable après avoir examiné les charges de chaque entité pour ne retenir que celles qui sont justifiées par l'usage commercial dans le chapitre de la recourante. Il apparaît que le renvoi opéré par l'arrêt entrepris laisse toute latitude au Service cantonal des contributions pour désigner les charges justifiées par l'usage commercial, de sorte que l'arrêt attaqué doit être qualifié de décision incidente. Les recourants n'exposent pas en quoi les conditions des art. 92 et 93 LTF seraient réunies pour que le recours soit recevable contre une telle décision incidente et l'on ne voit pas qu'elles soient manifestement données en l'occurrence.

#### **E. 5**

Le recours est ainsi manifestement irrecevable ( art. 108 al. 1 let. a LTF ) et doit être traité selon la procédure simplifiée de l' art. 108 LTF , sans qu'il y ait lieu d'ordonner un échange d'écritures. Succombant, les recourants doivent supporter les frais de justice devant le Tribunal fédéral solidairement entre eux ( art. 66 al. 1 LTF ). Il n'est pas alloué de dépens ( art. 68 al. 1 et 3 LTF ).