

# **BGer 2C 520/2015 vom 28. Dezember 2015**

Bundesgericht, 2015-12-28, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_520\\_2015](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_520_2015)

FR: TF 2C 520/2015 du 28 décembre 2015

IT: TF 2C 520/2015 del 28 dicembre 2015

## **Regeste**

Impôt fédéral direct de la période fiscale 2011 | Finances publiques & droit fiscal

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

L'arrêt attaqué concerne l'IC et l'IFD 2011 de la recourante. Le Tribunal cantonal a rendu un seul arrêt pour les deux catégories d'impôts, ce qui est admissible, dès lors que la question juridique à trancher est réglée de la même façon en droit fédéral et dans le droit cantonal harmonisé (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262 s.). Dans ces circonstances, on ne peut reprocher à la recourante d'avoir pris des conclusions valant pour les deux catégories d'impôts dans son recours devant le Tribunal fédéral (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.3 p. 264). Par souci d'unification par rapport à d'autres cantons dans lesquels deux décisions sont rendues, la Cour de céans a toutefois ouvert deux dossiers, l'un concernant l'impôt cantonal (2C\_520/2015), l'autre l'impôt fédéral direct (2C\_521/2015). Comme l'état de fait et les griefs qu'invoque la recourante sont identiques, les causes seront néanmoins jointes et il sera statué dans un seul arrêt (cf. art. 71 LTF et 24 PCF [RS 273]; arrêt 2C\_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 1, non publié in ATF 140 I 68 mais in RDAF 2014 II 40).

### **E. 2.1**

La décision attaquée relève du droit public et aucune des exceptions prévues à l'art. 83 LTF n'est réalisée, de sorte que la voie du recours en matière de droit public est ouverte sur la base de l'art. 82 let. a LTF. L'art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) confirme du reste l'existence de cette voie de droit pour l'IFD. S'agissant de l'IC, l'imposition du bénéfice et celle du capital étant des matières harmonisées aux art. 24 ss et 29 ss de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), la voie du recours en matière de droit public est aussi réservée par l'art. 73 al. 1 LHID (cf. arrêt 2C\_291/2013 du 26 novembre 2013 consid. 2.2, non publié in ATF 140 II 88 mais in RDAF 2014 II 212).

### **E. 2.2**

Déposé en temps utile (cf. art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites (cf. art. 42 LTF), le recours est dirigé contre une décision finale (cf. art. 90 LTF) rendue en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (cf. art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF). Par ailleurs, la recourante a participé à la procédure devant l'instance précédente, est particulièrement atteinte par la décision entreprise en tant que contribuable et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification. Elle a ainsi qualité pour recourir (cf. art. 89 al. 1 LTF). Le présent recours est donc recevable, sous réserve de ce qui suit.

### **E. 2.3**

Dans la mesure où la recourante, en concluant à l'admission de sa "réclamation (...) du 22 juillet 2013", s'en prend aussi à la décision du Service cantonal, son recours est irrecevable en raison de l'effet dévolutif complet du recours auprès du Tribunal cantonal ( ATF 136 II 539 consid. 1.2 p. 543). I. Impôt fédéral direct

### **E. 3**

Le litige concerne le traitement fiscal, au niveau de l'impôt sur le bénéfice pour la période fiscale 2011, de l'amortissement de 204'001 fr. que la Société a annoncé sur les parts sociales qu'elle avait acquises dans la coopérative. La recourante invoque une violation de l'art. 58 al. 1 let. a LIFD en lien avec les art. 27, 28, 62 et 63 LIFD et 662 ss et 957 ss CO dans leur version antérieure au 1er janvier 2013.

#### **E. 3.1**

Aux termes de l'art. 57 LIFD, l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net. Selon l'art. 58 al. 1 LIFD, le bénéfice net imposable comprend notamment le solde du compte de résultats (let. a), ainsi que tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultats, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial (let. b). Au nombre de ces prélèvements figurent les amortissements et les provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (let. b 2ème tiret). De jurisprudence constante, il ressort des articles 57 et 58 LIFD que le droit fiscal renvoie au droit comptable pour déterminer le bénéfice net imposable et que les comptes établis conformément aux règles du droit comptable lient les autorités fiscales, à moins que des normes impératives du droit commercial ne soient violées ou que des normes fiscales correctrices ne l'exigent (principe de l'autorité du bilan commercial ou de déterminance; cf. notamment ATF 137 II 353 consid. 6.2 p. 359 s.; 136 II 88 consid. 3.1 p. 92). L'art. 58 al. 1 let. b LIFD fait partie de ces règles fiscales correctrices (cf. arrêts 2C\_768/2014 du 31 août 2015 consid. 11.1 et 2C\_508/2014 du 20 février 2015 consid. 5.3.1).

#### **E. 3.2**

L'art. 62 al. 1 LIFD prévoit que les amortissements des actifs justifiés par l'usage commercial sont autorisés, à condition que ceux-ci soient comptabilisés ou, à défaut d'une comptabilité tenue selon l'usage commercial, qu'ils apparaissent dans un plan spécial d'amortissements. D'après l'art. 62 al. 2 LIFD, en général, les amortissements sont calculés sur la base de la valeur effective des différents éléments de fortune ou doivent être répartis en fonction de la durée probable d'utilisation de chacun de ces éléments. Selon la jurisprudence, un amortissement - qui constitue en droit fiscal la constatation définitive d'une diminution de valeur d'un actif - est justifié par l'usage commercial dans la mesure où il permet de tenir compte d'une véritable moins-value d'un poste au bilan. En principe, les amortissements sont progressifs; un amortissement unique - on parle alors d'amortissement extraordinaire - est toutefois admissible à titre exceptionnel (cf. ATF 137 II 353 consid. 6.4.1 p. 361 et les références citées).

#### **E. 3.3**

D'une manière générale, il appartient à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, alors que le contribuable supporte le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale (cf. ATF 133 II 153 consid. 4.3 p. 158; arrêt 2C\_319/2014 du 9 septembre 2014 consid. 2.2).

#### **E. 4**

En l'espèce, la recourante justifie l'amortissement litigieux en soutenant que celui-ci était nécessaire afin de faire "correspondre la réalité comptable à la réalité économique". D'après elle, les parts sociales qu'elle avait acquises dans la coopérative en 2011 n'auraient aucune valeur, de sorte qu'il se justifiait de procéder à l'amortissement total (à hauteur donc de 204'001 fr.) de celles-ci. Elle fonde cette argumentation notamment sur le fait que, d'après les statuts de la coopérative, les parts sociales en question ne sont pas remboursables et qu'il "n'existe aucun marché permettant d'attribuer une quelconque valeur à une part sociale [de la coopérative]".

##### **E. 4.1**

Il ressort de l'arrêt entrepris que les statuts de la coopérative comprennent en particulier les articles suivants: - "La propriété de parts sociales peut donner droit aux sociétaires de louer les logements de la société. Dès l'instant où il cesse d'être locataire, le sociétaire peut demander le remboursement aux conditions de l'article 14 ci-dessous" (art. 9 § 4); - "Le sociétaire peut céder ses parts sociales à un tiers. Le transfert est subordonné au consentement du conseil d'administration et l'admission du cessionnaire est soumise à toutes les conditions qui régissent l'acquisition de la qualité de sociétaire (...) " (art. 13); - "Les parts sociales souscrites par les associés ne sont pas remboursables. Cependant (...) le sociétaire qui a acquis des parts sociales en vue de louer un logement propriété de la société et ayant effectivement occupé dit appartement, a droit au remboursement du montant nominal de ses parts sociales, à l'exclusion de l'agio, sauf le cas où il les a cédées à un tiers agréé par le conseil d'administration (...) " (art. 14).

##### **E. 4.2**

A la lecture de ces statuts, force est de constater que la recourante n'a effectivement pas la possibilité de se faire rembourser ses parts sociales, l'arrêt attaqué n'indiquant pas qu'elle remplirait les conditions d'un remboursement de la valeur nominale des titres (cf. art. 14 des statuts). Cependant, cela ne démontre nullement que les parts sociales en question n'auraient aucune valeur. Les statuts de la coopérative prévoient en effet expressément la possibilité pour le sociétaire de céder ses parts sociales à un tiers (cf. art. 13 des statuts). S'il faut admettre qu'une telle opération est subordonnée à la réalisation de conditions, elle ne saurait pas pour autant être exclue. En outre, ces parts sociales donnent le droit de louer les logements de la coopérative (cf. art. 9 § 4 des statuts). Dans ces circonstances, on ne voit pas que l'on puisse reprocher au Tribunal cantonal d'avoir retenu que la recourante, qui a la charge de la preuve (cf. supra consid. 3.3), n'avait pas démontré qu'il serait impossible pour elle de vendre à un tiers les parts sociales en question, ni établi que celles-ci auraient subi une perte de valeur durable durant l'année 2011. Le fait que la recourante ait dû acquérir ces titres pour obtenir l'adjudication de travaux de construction et qu'il soit désormais difficile pour elle de s'en défaire, ne suffit pas à démontrer la réalisation de circonstances exceptionnelles permettant de tenir compte d'une véritable moins-value au bilan relative aux parts sociales litigieuses. L'amortissement effectué par la recourante en relation avec ces parts sociales n'était donc pas "justifié par l'usage commercial" au sens des articles 58 al. 1 let. b et 62 al. 1 LIFD. Partant, c'est à juste titre que le Tribunal cantonal, en appliquant la règle correctrice de l' art. 58 al. 1 let. b LIFD , a confirmé le redressement du bénéfice opéré par le Service cantonal. Cela étant, il n'y a pas lieu d'examiner les autres hypothèses envisagées par la recourante et écartées par le Tribunal cantonal, notamment l'éventuel caractère de "non-valeur" des titres litigieux, pour refuser la déduction en question. Le

recours est donc rejeté, dans la mesure de sa recevabilité, s'agissant de l'impôt fédéral direct 2011. II. Impôt cantonal

## **E. 5**

S'agissant de l'impôt cantonal, la recourante conteste le bénéfice et le capital imposables fixés par le Service cantonal et confirmés par le Tribunal cantonal.

### **E. 5.1**

Selon l' art. 24 al. 1 let. a LHID , l'impôt sur le bénéfice a pour objet l'ensemble du bénéfice net, y compris les charges non justifiées par l'usage commercial, portées au débit du compte de résultats. Les art. 99 et 100, en particulier 100 al. 1 let. b de la loi fribourgeoise du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RS/FR 631.1), qui correspond sur ce point à l' art. 58 al. 1 let. b LIFD , sont conformes à la loi sur l'harmonisation fiscale. Les motifs exposés en matière d'impôt fédéral direct valent par conséquent également en matière d'impôt cantonal sur le bénéfice.

### **E. 5.2**

Le redressement du bénéfice effectué par le Service cantonal et confirmé par le Tribunal cantonal étant conforme au droit fédéral et au droit cantonal harmonisé, c'est à juste titre que le Tribunal cantonal a également confirmé le redressement du capital opéré par le Service cantonal (cf. art. 116 al. 1 LICD et 29 al. 2 let. a LHID). Partant, le recours doit également être rejeté, dans la mesure de sa recevabilité, s'agissant de l'impôt cantonal pour la période 2011.

## **E. 6**

Dans ces circonstances, la recourante qui succombe doit supporter les frais judiciaires ( art. 66 al. 1 LTF ). Il n'y a pas lieu d'allouer des dépens ( art. 68 al. 1 et 3 LTF ).

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