

## **BGer 2C\_605/2014 vom 25. Februar 2015**

Bundesgericht, 2015-02-25, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_605\\_2014](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_605_2014)

FR: TF 2C\_605/2014 du 25 février 2015

IT: TF 2C\_605/2014 del 25 febbraio 2015

### **Erwägungen**

#### **E. 1**

Le Tribunal cantonal a rendu un seul arrêt valant pour les impôts cantonal et communal, d'une part, et pour l'impôt fédéral direct, d'autre part, ce qui est admissible (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262 s.). Dans ces circonstances, on ne peut reprocher aux recourants d'avoir pris des conclusions valant pour les deux catégories d'impôts dans leur recours au Tribunal fédéral. Par souci d'unification par rapport à d'autres cantons dans lesquels deux décisions sont rendues, la Cour de céans a ouvert deux dossiers, l'un concernant l'IFD (2C\_606/2014), l'autre l'ICC (2C\_605/2014). Comme l'état de fait est identique et que les questions juridiques se recoupent en partie, les deux causes seront néanmoins jointes et il sera statué dans un seul arrêt (cf. art. 71 LTF et 24 PCF [RS 273]).

#### **E. 2**

Le Tribunal fédéral examine d'office sa compétence ( art. 29 al. 1 LTF ). Il contrôle donc librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis ( ATF 140 IV 57 consid. 2 p. 60).

Le recours est dirigé contre une décision finale (cf. art. 90 LTF ) rendue dans une cause de droit public (cf. art. 82 let. a LTF ), par une autorité cantonale supérieure de dernière instance (cf. art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF) sans qu'aucune des exceptions prévues à l' art. 83 LTF ne soit réalisée, de sorte que la voie du recours en matière de droit public est en principe ouverte. 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, alors que l' art. 73 al. 1 LHID (RS 642.14) fait de même en matière d'ICC. Les recourants, contribuables et destinataires de l'arrêt attaqué, ont un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification, de sorte qu'ils ont qualité pour recourir ( art. 89 al. 1 LTF ). Au surplus, déposé en temps utile et dans les formes requises (cf. art. 42 al. 1 et 2 et art. 100 al. 1 LTF ), le recours est en principe recevable.

#### **E. 3**

Dans leurs déterminations du 6 octobre 2014, les recourants maintiennent leurs conclusions "sous réserve pour la Commission cantonale de recours en matière fiscale d'être valablement représentée en procédure par son secrétaire membre de l'Administration cantonale". Ils semblent ainsi se référer implicitement à l' ATF 140 I 271 , dans lequel le Tribunal fédéral a jugé que la fonction de Secrétaire de la Commission de recours était incompatible avec celle de Chef du Service juridique des finances et du personnel du Département cantonal des Finances et des Institutions du canton du Valais (consid. 8 p. 272 ss).

En l'occurrence, il n'y a pas lieu d'examiner plus avant cette question, du moment que les recourants n'articulent pas de véritable grief, ni ne prennent de conclusions à cet égard. Même à supposer qu'ils l'aient fait, ceux-ci auraient de toute façon été tardifs. Les

recourants semblent du reste ne formuler cette remarque qu'en lien avec les observations sur recours dans lesquelles la Commission de recours a renoncé à se déterminer.

#### **E. 4**

Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral statue sur la base des faits établis par l'autorité précédente ( art. 105 al. 1 LTF ), sous réserve des cas prévus par l' art. 105 al. 2 LTF . Selon l' art. 97 al. 1 LTF , le recours peut critiquer les constatations de fait à la double condition que les faits aient été établis de façon manifestement inexacte ou en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF et que la correction du vice soit susceptible d'influer sur le sort de la cause, ce que la partie recourante doit rendre vraisemblable par une argumentation répondant aux exigences de l' art. 106 al. 2 LTF . La notion de "manifestement inexacte" figurant à l' art. 97 al. 1 LTF correspond à celle d'arbitraire au sens de l' art. 9 Cst. ( ATF 140 III 264 consid. 2.3 p. 266; cf. pour la notion d'arbitraire ATF 140 I 201 consid. 6.1 p. 205).

#### **E. 5**

Devant le Tribunal fédéral, les recourants ne contestent plus la reprise de 125'000 fr. correspondant à des prélèvements privés opérés sur les comptes de la Société. Le litige porte donc sur deux reprises fiscales effectuées au titre de prestations appréciables en argent, l'une de 150'000 fr. correspondant à la différence entre le prix d'acquisition et la valeur de marché du bien immobilier et l'autre de 6'000 fr. à titre de loyer non payé pour l'année 2007.

#### **I. Impôt fédéral direct**

#### **E. 6**

Selon l' art. 20 al. 1 let . c LIFD, est imposable le rendement de la fortune mobilière, en particulier les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et tous autres avantages appréciables en argent provenant de participations de tout genre. Font partie des avantages appréciables en argent au sens de cette disposition les distributions dissimulées de bénéfice (cf. art. 58 al. 1 let. b LIFD ), soit des attributions de la société aux détenteurs de parts auxquelles ne correspond aucune contre-prestation ou une contre-prestation insuffisante et qui ne seraient pas effectuées ou dans une moindre mesure en faveur d'un tiers non participant ( ATF 138 II 57 consid. 2.2 p. 59; arrêts 2C\_1023/2013 du 8 juillet 2014 consid. 3.4.1, in StE 2014 B 97.41 n° 27; 2C\_644/2013 du 21 octobre 2013 consid. 3.1). De jurisprudence constante, il y a avantage appréciable en argent si 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 à 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 savaient ou auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient ( ATF 140 II 88 consid. 4.1 p. 92 s.; 138 II 57 consid. 2.2 p. 59 s.; 131 II 593 consid. 5.1 p. 607 s.; 119 Ib 116 consid. 2 p. 119; arrêts 2C\_1082/2013 du 14 janvier 2015 consid. 4.2; 2C\_589/2013 et 2C\_590/2013 du 17 janvier 2014 consid. 7.2, in RDAF 2014 II p. 78). L'évaluation de la prestation se mesure par comparaison avec une transaction qui aurait été effectuée entre parties non liées et en tenant compte de toutes les circonstances concrètes du cas d'espèce (principe du "Dealing at arm's length"; ATF 140 II 88 consid. 4.1 p. 92 s.; 138 II 545 consid. 3.2 p. 549; 138 II 57 consid. 2.2 p. 60; arrêt 2C\_927/2013 du 21 mai 2014 consid. 5.1).

En ce qui concerne les prestations appréciables en argent faites par la société, sans contre-prestation, à ses actionnaires, c'est en principe à l'autorité fiscale qu'il appartient de les prouver. Le contribuable n'a donc pas à supporter les conséquences d'un manque de preuves, à moins qu'on ne puisse lui reprocher une violation de ses devoirs de collaboration ( ATF 138 II 57 consid. 7.1 p. 66; arrêts 2C\_589/2013 et 2C\_590/2013 du 17 janvier 2014 consid. 7.2, in RDAF 2014 II p. 78; 2C\_76/2009 du 23 juillet 2009 consid. 2.2).

## **E. 6.1**

Les recourants contestent la reprise de 150'000 fr. sur la vente immobilière.

### **E. 6.1.1**

Constitue une prestation appréciable en argent au sens de la jurisprudence précitée le fait pour la société de vendre à l'un de ses actionnaires un immeuble à un prix inférieur à sa valeur vénale (arrêts 2A.317/2004 du 9 décembre 2004 consid. 4.1; 2A.288/1998 du 31 mars 1999 consid. 4 b; 2P.156/1995 du 30 mai 1996 consid. 2b, in RDAF 1997 II p. 486). A cet égard, la valeur vénale de cet immeuble est déterminante et doit être estimée (cf. ATF 105 Ib 84 consid. 2a p. 86; arrêt 2A.288/1998 du 31 mars 1999 consid. 4b).

### **E. 6.1.2**

En l'occurrence, au moment de l'acquisition du bien immobilier, B.X.\_\_\_\_\_ était à la fois actionnaire de la Société et présidente du conseil d'administration, avec signature individuelle. A.X.\_\_\_\_\_ était quant à lui actionnaire et secrétaire de la Société, également avec signature individuelle. Selon les faits retenus dans la décision attaquée, B.X.\_\_\_\_\_ a versé 400'000 fr. pour l'acquisition du bien immobilier, soit un montant inférieur de 150'000 fr. à la valeur de marché du bien immobilier, telle qu'estimée par l'administration fiscale. La Commission de recours a donc retenu qu'il y avait une disproportion manifeste entre prestation et contre-prestation et que celle-ci ne pouvait s'expliquer que par la qualité d'actionnaire de l'acquéreuse.

Les recourants ne contestent pas les critères retenus par le Service cantonal pour estimer la valeur de marché du bien immobilier. Ils se contentent de remettre en cause l'absence de correspondance entre la prestation de la Société et celle des actionnaires. A cet égard, les recourants font valoir que leur contre-prestation consiste dans le financement, par B.X.\_\_\_\_\_, de l'acquisition du terrain et des coûts de construction de la villa. Ils relèvent que le financement a été comptabilisé par l'inscription d'une dette de la Société envers les actionnaires, dont le montant correspondait à la valeur de marché du bien immobilier. D'après les recourants, il y aurait donc bien une prestation équivalente entre la vente du bien immobilier par la Société, d'une part, et le financement assumé par B.X.\_\_\_\_\_, d'autre part. Cet argument tombe à faux. L'instance précédente a retenu que le financement du bien immobilier avait fait l'objet d'une créance de la Société envers les actionnaires, tel que cela ressortait des bilans de C.\_\_\_\_\_ SA pour les années 2003 à 2005. Les recourants perdent cependant de vue que la créance de B.X.\_\_\_\_\_ à l'égard de la Société n'a aucune incidence sur la valeur de marché du bien immobilier. Quoiqu'en disent les recourants, l'inscription d'une créance en faveur des actionnaires ne justifie pas une réduction du prix de vente du bien immobilier en leur faveur.

Les recourants ne sauraient non plus être suivis lorsqu'ils font valoir que la différence entre le prix d'acquisition par l'actionnaire et la valeur de marché du bien immobilier a été financée par le biais d'un abandon de créance. Cet argument suppose en effet la production

de documents comptables allant dans ce sens. Or, l'arrêt attaqué n'en relève aucun et les recourants ne soutiennent pas ni a fortiori ne démontrent, par une motivation conforme aux exigences des art. 97 al. 1 et 106 al. 2 LTF (cf.

supra consid. 4), qu'une telle omission serait arbitraire. Les recourants se contentent d'exposer que leur créance ne figurait plus dans les comptes de la Société pour l'année 2007. Outre qu'il ne ressort pas de l'arrêt attaqué, sans que les recourants n'exposent en quoi les faits auraient été établis de façon manifestement inexacte ou incomplète (cf.

supra consid. 4), cet élément ne permet pas encore de retenir que la Société aurait bénéficié d'un abandon de créance. Les recourants seraient d'ailleurs bien en peine de démontrer cet élément du moment qu'ils n'ont jamais déclaré leur créance envers la Société dans leurs déclarations d'impôts. Ils n'ont pas non plus fourni de pièces comptables attestant d'un abandon de créance, en dépit de l'invitation qui leur avait été adressée par le Service cantonal afin d'évaluer le bien immobilier, comme cela ressort du rapport de contrôle établi en mai 2009. Du reste, si un abandon de créance avait réellement eu lieu, il aurait dû être déclaré par la Société et imposé au titre de bénéfice (cf. ATF 115 Ib 269 consid. 4b p. 272; arrêts 2C\_634/2012 du 20 octobre 2014 consid. 3.1; 2C\_104/2013 et 2C\_105/2013 du 27 septembre 2013 consid. 3.4, in StR 69/2014 p. 202), ce que les recourants ne démontrent nullement. On se trouve, en définitive, dans une situation où les contribuables ont mis en place une structure juridique qui implique d'examiner les relations entre deux sujets de droit distincts, à savoir la Société et les actionnaires. En pareilles circonstances, les recourants doivent se voir opposer les conséquences fiscales de leur choix consistant à octroyer les fonds à une société anonyme en vue d'acquérir un immeuble dont ils sont ensuite devenus propriétaires. Force est donc d'admettre que le bien immobilier a été vendu à un prix de faveur et qu'une telle attribution n'aurait pas été consentie à un tiers dans les mêmes circonstances.

En conséquence, il y a lieu de retenir que la différence entre la valeur de marché du bien immobilier et le prix d'achat de l'intéressée constitue une prestation appréciable en argent au sens de la jurisprudence précitée. Partant, le recours doit être rejeté sur ce point.

## **E. 6.2**

Les recourants contestent la reprise, au titre de prestation appréciable en argent, d'une part de la valeur locative de la maison d'habitation pour l'année 2007.

### **E. 6.2.1**

Selon la jurisprudence, la société qui perçoit de son actionnaire et locataire un loyer insuffisant lui accorde une prestation appréciable en argent, correspondant à la différence entre les loyers réduits à la couverture des frais et les loyers plus élevés, généralement payés sur le marché du logement ( ATF 102 Ib 166 consid. 1 p. 168; arrêt 2A.368/1995 du 24 avril 1996 consid. 3). Il appartient à l'administration d'estimer le loyer que la société aurait pu encaisser en concluant avec des tiers. Cette valeur doit avoir été évaluée en fonction des éléments caractéristiques des locaux en cause et tenir compte de l'état du marché immobilier ( ATF 107 Ib 325 consid. 4 p. 332; arrêts 2P.250/2004 du 13 juin 2005 consid. 3.3; 2A.39/2003 du 26 novembre 2003 consid. 3.3). Il convient de déduire de cette valeur les intérêts hypothécaires effectivement versés par l'actionnaire locataire pour l'année fiscale en question (cf. arrêt 2A.39/2003 du 26 novembre 2003 consid. 3.3).

### **E. 6.2.2**

Dans le cas d'espèce, la Commission de recours a confirmé que les époux n'avaient pas versé de loyer à la Société en 2007 pour la location de la maison d'habitation détenue par celle-ci. L'autorité cantonale a constaté en outre que les intérêts hypothécaires et les charges usuelles relatives à la maison d'habitation avaient été assumés par les recourants.

Contrairement au Service cantonal, l'instance précédente a toutefois considéré que la prestation fournie par la Société, à savoir la mise à disposition de la maison d'habitation, devait être compensée par la contre-prestation des recourants, montant auquel il convenait d'ajouter une somme correspondant à un rendement usuel, qui équivalait à la prestation appréciable en argent. Considérant que la contre-prestation assumée par les recourants pouvait globalement être estimée aux deux tiers de la valeur locative de la maison d'habitation, soit à 12'000 fr., l'instance précédente a fixé le montant de la prestation appréciable en argent à 6'000 fr.

En l'occurrence, la motivation contenue dans la décision entreprise n'est pas convaincante en tant qu'elle tient compte, dans le prix de location, d'un rendement approprié en faveur de la Société. Une telle conception de la prestation appréciable en argent, qui consiste à vérifier que la contre-prestation reçue par la société lui permet de couvrir ses charges courantes et de réaliser un bénéfice approprié, est contraire à la jurisprudence du Tribunal fédéral. Il a en effet été jugé que la prestation appréciable en argent devait correspondre à la différence entre le prix convenu avec l'actionnaire et la valeur économique réelle de la prestation fournie par la société ( ATF 107 Ib 325 consid. 3c p. 331; cf. aussi ATF 140 II 88 consid. 6.4 p. 98 s.). La valeur économique réelle d'un bien se mesure ainsi au prix que des tiers, sur un marché libre et ouvert, sont disposés à payer pour en faire l'acquisition. Est donc seul décisif le loyer que la société peut obtenir d'un tiers, compte tenu des éléments caractéristiques du bien et de l'état du marché immobilier, peu importe le rendement qu'en tire la société.

Cette inexactitude dans la motivation n'implique pas pour autant que le grief des recourants doit être admis. Dans le cas d'espèce, l'administration fiscale a en effet fixé la valeur locative selon les conditions du marché immobilier local à 18'000 fr. A cette valeur, en l'occurrence non contestée par les recourants, il convient de déduire les intérêts hypothécaires assumés par ces derniers pour l'année 2007. Sur ce point, l'arrêt attaqué retient que les recourants ont effectivement versé les intérêts hypothécaires relatifs à la maison d'habitation en 2007. Les juges cantonaux ont par ailleurs estimé la contre-prestation assumée par les recourants pour la location du bien immobilier à 12'000 fr. Sur la base des pièces figurant au dossier, il ne paraît pas insoutenable de retenir que ce montant correspond aux intérêts hypothécaires dont se sont acquittés les recourants en 2007. Les intéressés n'établissent, du reste, pas avoir versé des montants plus importants à ce titre. Partant, le solde ainsi obtenu, soit 6'000 fr., correspond à la prestation appréciable en argent. La décision entreprise doit donc également être confirmée sur ce point.

Par conséquent, il y a lieu de rejeter le recours en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct.

## II. Impôts cantonal et communal

### E. 7

La notion de prestation appréciable en argent en sens de l' art. 20 al. 1 let . c LIFD est identique à celle prévue à l' art. 16 al. 1 let . c de la loi fiscale du canton du Valais du 10 mars 1976 (LF; RSVS 642.1). Partant, les considérations développées pour l'impôt fédéral direct trouvent à s'appliquer aux impôts cantonal et communal ( ATF 140 II 88 consid. 10 et

les références citées). Il peut ainsi être renvoyé s'agissant de l'ICC à la motivation développée en matière d'IFD.

Il y a donc aussi lieu de rejeter le recours en tant qu'il concerne les impôts cantonal et communal.

#### **E. 8**

Au vu de ce qui précède, le recours doit être rejeté. Succombant, les recourants doivent supporter les frais judiciaires solidairement entre eux ( art. 66 al. 1 et 5 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.