

BGer 9C_671/2022 vom 16. August 2023

Bundesgericht, 2023-08-16, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_671_2022

FR: TF 9C_671/2022 du 16 août 2023

IT: TF 9C_671/2022 del 16 agosto 2023

Erwägungen

E. 1.1

Le recours est dirigé contre une décision finale (art. 90 LTF) qui a été rendue en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (art. 86 al. 1 let . d et al. 2 LTF) dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) ne tombant pas sous le coup de l'une des exceptions prévues à l' art. 83 LTF . Le recours dirigé contre cet arrêt est donc recevable comme recours en matière de droit public (cf. aussi art. 146 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11]; art. 73 al. 1 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]; ATF 134 II 186 consid. 1.3).

E. 1.2

L'arrêt attaqué a traité à la fois l'IFD et les ICC sur le revenu relatif à la période fiscale 2017 ce qui est admissible (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). Partant, le dépôt d'un seul acte de recours est aussi autorisé, dans la mesure où le recourant s'en prend clairement aux deux catégories d'impôt (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.2), ce qui est le cas en l'espèce.

E. 1.3

Au surplus, le recours a été interjeté en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites (art. 42 LTF). Le contribuable, destinataire de l'acte attaqué, a la qualité pour recourir (art. 89 al. 1 LTF). Il convient donc d'entrer en matière.

E. 2.1

D'après l' art. 106 al. 1 LTF , le Tribunal fédéral applique le droit d'office. Il examine en principe librement l'application du droit fédéral ainsi que la conformité du droit cantonal harmonisé et de sa mise en pratique par les instances cantonales aux dispositions de la LHID (arrêt 2C_132/2020 du 26 novembre 2020 consid. 2.1, non publié in ATF 147 II 155).

E. 2.2

Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l' art. 105 al. 2 LTF . La partie recourante ne peut critiquer les constatations de fait ressortant de la décision attaquée que si celles-ci ont été effectuées en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF ou de manière manifestement inexacte, c'est-à-dire arbitraire, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (art. 97 al. 1 LTF ; ATF 147 I 73 consid. 2.1; 145 V 188 consid. 2 et les références).

E. 3

Le litige porte principalement sur la détermination du revenu imposable du recourant en matière d'IFD et d'ICC pour l'année fiscale 2017. Il convient en substance de déterminer si la juridiction cantonale a confirmé à juste titre que le montant de 611'164 fr. (ci-après: la dette litigieuse) - pour lequel le Tribunal fédéral (arrêt 4A_253/2017 du 18 juin 2018) a reconnu le recourant débiteur solidaire, avec son père et son frère, et dont il s'est acquitté en 2017 - pouvait être déduit du compte de résultat de l'activité indépendante du recourant, à titre de charge justifiée par l'usage commercial au sens de l' art. 58 al. 1 let. b LIFD , en lien avec son activité d'exploitant agricole débutée en 2016.

E. 4

La juridiction cantonale a retenu que la somme de 611'164 fr., comptabilisée comme charge exceptionnelle, n'était pas justifiée commercialement au sens de l' art. 58 al. 1 let. b LIFD . Elle a ainsi confirmé la reprise de ce montant par le SCC en tant que charge non déductible pour fixer le revenu imposable du contribuable à 286'124 fr. pour l'IFD et 284'294 fr. pour les ICC.

Les juges précédents ont d'abord considéré que la position du SCC, selon laquelle le recourant et son frère formaient une société simple avec leur père, ne pouvait être suivie, dès lors qu'une telle relation contractuelle n'avait jamais existé entre ces trois personnes. Ils ont déduit qu'en l'absence d'une société simple, aucun motif ne permettait de retenir que l'assujetti aurait repris les actifs et passifs (y compris la dette litigieuse) de l'activité de commerce de porcs de son père, lorsque ce dernier a cessé son activité en 2011. La juridiction cantonale a ensuite retenu que le contribuable - dès 2008 avec son frère, puis dès 2015 respectivement 2016 seul - et son père exerçaient des activités distinctes, dans la mesure où ils tenaient des comptabilités séparées, reconnues selon le principe de l'autorité du bilan commercial. A cet égard, les premiers juges ont encore relevé que lors de la cessation de son activité en 2011, le père du contribuable avait inscrit dans son inventaire une charge d'un montant de 613'071 fr. intitulée "C._____ (factures porcs) ". Selon le procès-verbal de taxation de l'année fiscale 2011 établi par le SCC, cette dette se composait d'un montant de 426'000 fr., dû à C._____, et d'un montant de 187'071 fr., dû à E._____ SA.

S'agissant de l'argumentation avancée par le recourant sur la déduction fiscale requise du montant litigieux de 611'164 fr., la juridiction cantonale a considéré que la reconnaissance de sa solidarité avec son père et son frère relative au paiement de la dette (commerciale) d'un montant initial de 426'000 fr. - dans le cadre du litige civil qui les opposait à C._____ - ne permettait pas de rattacher cette charge à sa propre activité indépendante, dans la mesure où elle avait été contractée uniquement par le père du contribuable en lien avec sa propre activité de commerce de porcs. Le fait que le recourant avait en définitive été reconnu débiteur solidaire de cette dette n'y changeait rien, dès lors qu'elle devait être qualifiée de dette privée. De même, le fait que le recourant s'était acquitté d'un montant de 611'164 fr. pour éviter que les immeubles agricoles ne soient réalisés n'était pas déterminant selon les premiers juges, dans la mesure où l'existence d'un tel risque ne suffisait pas à qualifier la somme de commerciale. La juridiction cantonale a encore retenu que l'argumentation alternative du recourant consistant à inscrire la dette litigieuse de 611'164 fr. comme provision - compte tenu de l'insolvabilité de son père - contrevenait au principe de l'autorité du bilan commercial, dès lors qu'il ne l'avait jamais inscrite dans ses comptes comme une créance à l'égard de son père. Elle a ajouté que, dans cette constellation également, cette charge ne serait de toute manière pas justifiée commercialement, parce

qu'elle constituait une dette privée.

E. 5

Le recourant reproche essentiellement aux premiers juges d'avoir violé l' art. 127 Cst. ainsi que l'art. 18 al. 2, 3ème phrase LIFD respectivement les art. 25 et 27 LIFD , dès lors qu'ils avaient qualifié la dette litigieuse de 611'164 fr. de privée et qu'ils avaient refusé sa déduction au motif qu'elle n'était pas justifiée commercialement. Le recourant soutient en substance qu'en reconnaissant que les immeubles agricoles faisaient partie de sa fortune commerciale, la juridiction cantonale aurait conclu à tort que la dette litigieuse était de nature privée. Il expose les raisons qui seraient déterminantes pour qualifier cette charge de commerciale, en se fondant notamment sur les critères développés par la jurisprudence en matière d'attribution d'un bien (immeuble) à la fortune commerciale ou privée (cf. notamment ATF 133 II 420 consid. 3.2). Il en déduit que le montant de 611'164 fr., dont il s'est acquitté en 2017, serait rattaché à ses immeubles agricoles (fortune commerciale). Son implication dans l'activité commerciale de son père, auquel il avait mis à disposition les immeubles agricoles pour son commerce de porcs, serait démontrée par les considérations du Tribunal fédéral, selon lesquelles il a été reconnu débiteur solidaire du montant de 611'164 fr., sur la base du principe de la confiance. A cet égard, le recourant relève que la Haute Cour a admis, compte tenu notamment de sa qualité de propriétaire du domaine agricole, que le tiers créancier de la dette litigieuse pouvait se prévaloir de l'apparence juridique créée quant à l'existence d'une société simple (cf. arrêt du TF 4A_253/2017 du 18 juin 2018). Il affirme encore que cette solidarité supposerait un même titre, une même cause et un même objet, de sorte que le rattachement fiscal de la dette litigieuse de 611'164 fr. à l'activité indépendante de son père serait également valable pour lui. Le recourant renvoie en outre à un arrêt du Tribunal fédéral, qui aurait expressément nié la nécessité d'un lien direct entre une dette et l'activité lucrative indépendante d'un contribuable pour pouvoir déduire la dette de son revenu imposable (cf. arrêt 2C_276/2010 du 19 octobre 2010). En résumé, le recourant est d'avis que la dette de 611'164 fr. qu'il a payée devrait être qualifiée de commerciale et donc être déductible du revenu imposable.

E. 6.1

La juridiction cantonale a constaté que le recourant a exercé une activité agricole indépendante, avec son frère dès 2008 (bail à ferme) et seul à partir de 2015. Les immeubles agricoles du domaine B._____ ont fait partie de sa fortune commerciale depuis 2008 avec son frère et de sa seule fortune commerciale depuis 2015. Il est admis qu'entre 2006 et 2011, le père du recourant était actif dans le commerce de porcs, faisant usage des terres agricoles du domaine précité sur la base d'un usufruit en 2006 et d'un contrat de bail à ferme dès 2008, et ce jusqu'à la fin de son activité en 2011. La dette litigieuse figurait alors dans les comptes de l'activité du père pour un montant de 613'071 fr., comprenant à tout le moins le montant de la dette initiale de 426'000 francs. Le recourant reconnaît encore s'être acquitté du montant de 611'164 fr. en 2017. Le Tribunal fédéral est lié par ces constatations de fait, qui ne sont pas remises en question dans le recours (cf. art. 105 al. 1 LTF).

E. 6.2.1

D'après l' art. 58 al. 1 LIFD (par renvoi de l' art. 18 al. 3 LIFD), le bénéfice net imposable de la société comprend en particulier le solde du compte de résultats (let. a) et 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).

Le contenu de cette disposition correspond à la règle édictée pour les personnes physiques indépendantes, à l' art. 27 LIFD (ATF 143 II 8 consid. 3; 113 Ib 114 consid. 2c). L' art. 58 al. 1 let. a LIFD énonce le principe de l'autorité du bilan commercial (ou principe de déterminance, "Massgeblichkeitsprinzip"), selon lequel le bilan commercial est déterminant en droit fiscal. Les comptes établis conformément aux règles du droit commercial lient les autorités fiscales, à moins que le droit fiscal ne prévoie des règles correctrices spécifiques. L'autorité fiscale ne peut donc s'écarter du bilan remis par le contribuable que lorsque des dispositions impératives du droit commercial sont violées ou que des normes fiscales correctrices l'exigent, parmi lesquelles figure l' art. 58 al. 1 let. b LIFD (ATF 147 II 209 consid. 3.1.1; 141 II 83 consid. 3.1).

E. 6.2.2

Selon la jurisprudence, sont des charges justifiées par l'usage commercial les dépenses qui, du point de vue de l'économie de l'entreprise, sont en relation immédiate et directe (organique) avec le revenu acquis. Tout ce qui, d'un point de vue commercial, peut être considéré de bonne foi comme faisant partie des frais généraux doit être reconnu fiscalement comme justifié par l'usage commercial. Peu importe en revanche que la société ait pu se passer des dépenses en question ou que celles-ci aient été conformes à une gestion rationnelle et orientée vers le profit (cf. ATF 124 II 29 consid. 3c; arrêt 2C_400/2020 du 22 avril 2021 consid. 3.1.3).

E. 6.2.3

Conformément au principe général de l' art. 8 CC , il appartient à l'autorité fiscale d'établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette fiscale ou la suppriment (cf. ATF 144 II 427 consid. 8.3.1). C'est partant au contribuable qui fait valoir une dépense d'apporter la preuve de son existence ainsi que de sa justification commerciale.

E. 6.3.1

En l'espèce, la dette de 611'164 fr., dont s'est acquittée le recourant, a été initialement contractée envers C._____ en 2009 par le père du contribuable, dans le cadre de l'activité indépendante de commerce de porcs qu'il exerçait. Cette dette ne découle ainsi pas d'une quelconque relation commerciale entre le prénommé et le contribuable. On relèvera d'abord, à l'instar de la juridiction cantonale, que cette charge a été comptabilisée par le père dans son inventaire final en 2011. En outre, le recourant n'a jamais repris les actifs et passifs - comprenant cette dette - de l'exploitation du commerce de porcs de son père. Certes celui-ci a inscrit la dette dans ses propres comptes, mais la norme correctrice fiscale, ancrée à l' art. 58 al. 1 let. b LIFD , requiert le refus de sa déduction.

E. 6.3.2

Ensuite, le contribuable a été reconnu débiteur solidaire de la dette litigieuse d'un montant de 611'164 fr., dans la mesure où il a créé, avec son frère et son père, l'apparence (juridique) de l'existence d'une société simple, mais exclusivement envers C._____ et non pas de manière générale à l'égard de tout un chacun. Le Tribunal fédéral a retenu l'existence de cette responsabilité solidaire fondée sur la confiance, dès lors que le contribuable s'était impliqué dans le paiement des factures de l'entreprise individuelle de son père, émises par C._____, ainsi que dans l'organisation du plan de règlement de la dette due à ce dernier. Il apparaît ainsi que la Haute Cour avait mis l'accent sur l'intervention du contribuable et de son frère quant au remboursement de la dette litigieuse contractée par le père, et non pas sur

le fait qu'ils étaient propriétaires du domaine agricole, contrairement à ce que soutient le recourant (cf. arrêt 4A_253/2017 du 18 juin 2018 consid. 4.3). Quoi qu'il en soit, même si on admettait que la qualité de propriétaire du contribuable et de son frère ait été le critère décisif pour reconnaître le statut de débiteur solidaire, le recourant ne démontre pas que la dette litigieuse de 611'164 fr. relative au commerce de porcs de son père serait une charge justifiée commercialement, respectivement qu'il l'aurait initialement contractée lui-même. Par ailleurs, dès lors que seule l'apparence d'une société simple a été retenue par le Tribunal fédéral, et non pas son existence réelle, le commerce de porcs du père doit également être traité comme une activité individuelle indépendante du point de vue fiscal. Le fait pour le recourant d'être propriétaire d'un terrain agricole, mis à disposition de son père, ne suffit pas à reconnaître un lien direct entre la dette contractée par le père dans le cadre de son commerce de porcs et le bail conclu avec son fils, qui permettrait de considérer cette dette comme une charge justifiée par l'usage commercial. Dans le cas contraire, cela signifierait que lorsqu'une personne conclut un contrat de bail à ferme ou commercial avec un proche, il pourrait potentiellement déduire de son revenu imposable des charges en lien avec l'activité commerciale de ce locataire, alors que seule une relation contractuelle les lie. Par conséquent, quand bien même le recourant se serait acquitté de la dette litigieuse alors qu'il n'était propriétaire des immeubles agricoles rattachés à sa fortune commerciale lorsqu'elle a été contractée par son père, cette charge n'aurait jamais été directement liée à sa propre activité d'affermage ou d'exploitation agricole, débutées respectivement en 2008 et en 2016. C'est donc à juste titre que la juridiction cantonale a considéré que la dette litigieuse de 611'164 fr. n'était pas justifiée commercialement et n'avait pas de lien avec son activité indépendante agricole.

E. 6.3.3

Le recourant ne peut pas non plus être suivi lorsqu'il se fonde sur l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_276/2010 du 19 octobre 2010 pour démontrer qu'un lien direct ne serait pas nécessaire entre l'activité indépendante exercée et la dette commerciale déductible. En effet, il perd de vue que dans ce cas (isolé), c'est le contribuable lui-même qui avait directement contracté la dette commerciale bancaire dans le cadre de son activité en raison individuelle (exploitation d'un garage), contrairement au cas présent où c'est le père du recourant qui a contracté la dette litigieuse (arrêt 2C_276/2010 du 19 octobre 2010 consid. 3.4). La solution retenue dans cet arrêt n'est ainsi pas transposable au cas d'espèce. Le grief du recourant est donc mal fondé.

E. 7

L'art. 24 al. 1 let. a LHID prévoit que 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 résultat. Cette règle est concrétisée dans le canton de Fribourg par l'art. 100 al. 1 let. a et b de la loi fribourgeoise du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RS/FR 631.1; cf. art. 19 al. 3 LICD), qui correspond à l'art. 58 al. 1 let. a et b LIFD. Il s'ensuit que la jurisprudence rendue en matière d'impôt fédéral direct est également valable pour l'application des dispositions cantonales harmonisées correspondantes (ATF 140 II 88 consid. 10). Il peut ainsi être renvoyé, s'agissant des ICC, à la motivation développée en matière d'IFD.

E. 8.1

Le recourant reproche encore à la juridiction cantonale d'avoir violé le principe de la capacité contributive du contribuable - qui permet d'imposer un contribuable uniquement lorsque son patrimoine augmente (concept de l'accroissement du patrimoine, sur cette notion cf. ATF 143 II 402 consid. 5) - en refusant la déduction litigieuse. En substance, il fait valoir que, dans la mesure où il s'est acquitté d'une dette qualifiée de commerciale, elle ne peut qu'être justifiée commercialement et donc être déductible.

E. 8.2

Le recourant ne peut pas non plus être suivi lorsqu'il invoque une violation de l'imposition selon la capacité économique (art. 127 al. 2 Cst. , sur cette notion cf. ATF 142 II 197 consid. 6.1). En se focalisant sur ce seul principe constitutionnel, il perd de vue que la détermination du revenu imposable des contribuables indépendants se trouve également à la croisée d'autres droits constitutionnels que sont les principes de la légalité et de l'égalité de traitement, d'une part, et, d'autre part, entre les principes de la sécurité juridique et de la protection de la bonne foi (arrêt 2C_15/2021 du 27 mai 2021 consid. 5.3). Or, l'interprétation de la Constitution se doit d'aménager ces principes en créant entre eux une concordance pratique (sur cette notion cf. ATF 139 I 16 consid. 4.2.2) et se doit d'éviter de n'examiner le respect d'un principe constitutionnel qu'isolément sans prendre en considération la pluralité des principes exprimés par la Constitution, qui ne valent jamais sans exception et entrent parfois en contradiction les uns avec les autres. D'un point de vue démocratique il appartient au législateur (art. 127 al. 1 Cst.) d'aménager le système fiscal, d'arbitrer les conflits de valeurs et de concrétiser les principes d'imposition de façon à conférer précision, prévisibilité et sécurité à la réglementation fiscale. Il dispose à cet égard d'un pouvoir d'appréciation étendu (sur ces questions cf. ATF 140 II 157 consid. 7 et les références citées).

Le législateur a fait usage de ces principes constitutionnels en édictant les art. 58 ss LIFD et en précisant à quelles conditions les charges commerciales étaient déductibles. Il n'y a par conséquent pas lieu de s'écarter de la condition de la "charge justifiée par l'usage commercial" ni de la jurisprudence rendue en application de cette disposition. Le grief de la violation du principe de l'imposition selon la capacité économique est infondé.

E. 9

Au surplus, les arguments du recourant pour déterminer la période fiscale lors de laquelle la dette litigieuse aurait dû être comptabilisée ne sont pas pertinents, dès lors que la déduction de cette dette de 611'164 fr. a été refusée à raison. Le recours est mal fondé et doit ainsi être rejeté.

E. 10

Le recourant, qui succombe, doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de 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.