

FR_GERICHTE 604 2016 147 vom 20. Dezember 2017

FR Kantonsgericht, 2017-12-20, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2016_147

FR: FR_GERICHTE 604 2016 147 du 20 décembre 2017

IT: FR_GERICHTE 604 2016 147 del 20 dicembre 2017

Regeste

Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal | Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen

Erwägungen

E. 20

janvier 2017.

Tribunal cantonal TC Page 4 de 8 en droit I. Impôt fédéral direct (604 2016 147) 1. Le recours, déposé le 18 novembre 2016 contre une décision sur réclamation du 21 octobre 2016, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) et l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct. 2. a) Le recourant s'oppose à ce qu'un montant de CHF 46'672.- correspondant à des frais qui étaient liés à l'acquisition d'un bien immobilier appartenant à la société G. _____ SA (F. _____ SA depuis 2015), mais qui ont été pris en charge par la société D. _____ SA (C. _____ SA depuis 2016), soit considéré dans son chapitre fiscal de personne physique comme un dividende imposable versé par cette deuxième société. Ce faisant, il met en cause la théorie du triangle appliquée par l'autorité fiscale. b) Selon l'art. 20 al. 1 bis LIFD, les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et les avantages appréciables en argent provenant d'actions, de parts à des sociétés à responsabilité limitée, de parts à des sociétés coopératives et de bons de participation (y compris les actions gratuites, les augmentations gratuites de la valeur nominale, etc.) sont imposables à hauteur de 60 %, lorsque ces droits de participation équivalent à 10 % au moins du capital-actions ou du capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative (voir d'ailleurs également l'art. 20 al. 1 LIFD). Les avantages appréciables en argent provenant de participations sont le pendant des distributions dissimulées de bénéfice du côté de la société qui les effectue. Pour plus de clarté dans ce contexte, il convient de préciser que l'on utilise la notion d' "avantage appréciable en argent" lorsque l'on se place du point de vue du détenteur de parts, et le terme "distribution dissimulée de bénéfice" lorsqu'il s'agit de la société (LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2001, ad art. 20 n. 120). Font partie des avantages appréciables en argent non seulement les distributions apparentes mais également les distributions dissimulées de bénéfice (voir 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). Selon la jurisprudence, il y a distribution dissimulée de bénéfice constitutive de prestation appréciable en argent 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 (ATF 140 II 88 consid. 4.1 et les arrêts cités). c) Il faut entendre par "personne la ou les touchant de près" (personne proche), une personne physique ou morale qui entretient avec l'actionnaire, le détenteur de participations ou les organes de la société des relations personnelles étroites, par exemple, des liens de parenté ou

Tribunal cantonal TC Page 5 de 8 amicaux. Il peut aussi s'agir de relations économiques qui, au vu des circonstances globales, constituent le motif pour lequel est attribuée une prestation appréciable en argent. La notion de proche au sens fiscal du terme s'étend aux personnes auxquelles l'actionnaire permet d'utiliser la société comme si c'était la leur. Selon la jurisprudence, il y a lieu de voir un indice en ce sens, lorsque la comparaison "at arm's length" ("Drittvergleich"), c'est-à-dire avec des opérations usuelles semblables, démontre que la prestation en cause est à ce point inhabituelle - disproportionnée - qu'elle n'aurait pas été fournie de cette manière si le bénéficiaire n'avait pas été un proche du détenteur de parts (ATF 138 II 57 consid. 4.2 confirmé in arrêt TF 2C_177/2016 du 30 janvier 2017 consid. 4.3 et les références). En vertu de la théorie dite du triangle, une prestation appréciable en argent à un tiers proche de la société peut, sous l'angle de l'imposition des revenus, être qualifiée suivant les circonstances d'attribution imposable (en particulier en tant que distribution dissimulée de bénéfice) auprès de l'actionnaire. Suivant cette théorie, qui s'applique dans tous les cas lorsque la participation appartient à la fortune privée de l'actionnaire, la prestation passe pendant un bref instant de la société effectuant la prestation au détenteur de parts, auprès duquel elle est considérée comme un rendement de la fortune mobilière (distribution dissimulée de dividende), puis à la personne considérée comme proche du détenteur de parts. La manière d'effectuer le paiement ne peut rien changer à la qualification de la prestation en tant que rendement de la fortune mobilière (ATF 138 II 57 consid. 4.2; arrêt TF 2C_177/2016 du 30 janvier 2017 consid. 4.3 et les références). Il en résulte que lorsque, comme en l'espèce, une prestation appréciable en argent intervient entre sociétés sœurs qui sont dominées par le même détenteur de participations qui les possède dans sa fortune privée, ce dernier doit donc aussi être imposé lorsqu'une justification commerciale d'un tel procédé fait totalement défaut (ATF 138 II 57 consid. 4.2, confirmé in arrêt TF 2C_674/2015 du 26 octobre 2017 consid. 7.1). Concrètement, si l'opération commerciale qualifiée de prestation appréciable en argent n'a été imposée ni auprès de la société de capitaux, ni auprès du détenteur de parts, il en résulte une reprise chez l'un comme chez l'autre. Cela découle de l'art. 58 al. 1 let. b et c LIFD en ce qui concerne la société effectuant la prestation, des art. 17 al. 1 et 20 al. 1 let. c LIFD en ce qui concerne l'actionnaire qui en bénéficie, dans la mesure où il s'agit d'une personne physique, respectivement de l'art. 58 al. 1 let. c LIFD dans le cas où la participation est détenue par une personne morale. Cela concrétise la double imposition économique voulue par le législateur (ATF 136 I 65 consid. 5.4; arrêt TF 2C_177/2016 du 30 janvier 2017 consid. 4.4). d) 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. Dans le domaine des prestations appréciables en argent, les autorités fiscales doivent apporter la preuve que la société a fourni une prestation et qu'elle n'a pas obtenu de contre-prestation ou une contre-prestation insuffisante. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale fournissent suffisamment

d'indices révélant l'existence d'une telle disproportion, il appartient alors au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations contraires (ATF 136 I 65 consid. 5.4; arrêt TF 2C_177/2016 du 30 janvier 2017 consid. 5.5). 3. a) En l'espèce, le recourant est seul actionnaire et administrateur unique de la société D. _____ SA (C. _____ SA depuis 2016) et de la société G. _____ SA (F. _____ SA depuis 2015).

Tribunal cantonal TC Page 6 de 8 Il est également établi que, durant l'exercice comptable 2014, la première citée a pris à sa charge des frais dus par la seconde, à concurrence de CHF 51'633.- (soit CHF 46'672.-, plus CHF 4'961.- de frais de registre foncier). Le recourant n'allègue pas que ce paiement aurait été justifié commercialement. Il se limite à affirmer qu'il s'agissait en réalité d'une avance qui n'aurait pas dû être comptabilisée dans le compte « 605300 frais d'entretien », mais dans le compte « 111400 compte-courant F. _____ SA ». Il n'en demeure pas moins qu'une telle hypothèse de comptabilisation au titre de simple prêt ne correspond pas à la réalité des comptes 2014, que ces comptes n'ont pas été corrigés pour les sociétés concernées et que celles-ci ont fait l'objet d'avis de taxation qui ont été établis sur une base non modifiée et sont entrés en force sans être contestés. Quant à la correction comptable intervenue au 31 mai 2015 pour l'exercice comptable 2015 (voir écritures comptables produites dans le cadre de la procédure en soustraction fiscale ouverte en lien avec l'opération litigieuse, puis classée), le principe de l'étanchéité des exercices fiscaux ne permet pas de la prendre en considération. La comptabilité des sociétés concernées pour l'exercice fiscal 2014, seule déterminante, fait donc bien ressortir que la société D. _____ SA (C. _____ SA depuis 2016) a effectué durant la période fiscale correspondante une prestation de CHF 51'633.-, en faveur de la société G. _____ SA (F. _____ SA depuis 2015). Enfin, aucune des parties n'affirme que la société G. _____ SA (F. _____ SA depuis 2015) aurait effectué une contre-prestation ou aurait pris un engagement dans ce sens durant l'exercice comptable 2014. Il est dès lors évident que la société D. _____ SA (C. _____ SA depuis 2016) n'aurait pas pris à sa charge le montant litigieux si la bénéficiaire de celui-ci avait été une société tierce, non détenue par le même actionnaire unique. b) Il résulte de ce qui précède qu'en application de la théorie du triangle, le paiement par la société D. _____ SA (C. _____ SA depuis 2016) de frais dus par la société G. _____ SA (F. _____ SA depuis 2015), dont le recourant est également actionnaire unique, est constitutive d'une prestation appréciable en argent à concurrence de CHF 51'633.-, imposable auprès du recourant. C'est dès lors à bon droit que le Service cantonal des contributions a pris en considération le montant précité au titre de rendement des placements privés et l'a imposé à concurrence de 60% pour l'impôt fédéral direct, en application de l'art. 20 al. 1bis LIFD. Le recours sera dès lors rejeté et la décision sur réclamation confirmée s'agissant de cet impôt. 4. En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge de la partie qui succombe. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 144 al. 5 LIFD et art. 2 du Tarif du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative: RSF 150.12; Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA). En l'espèce, il se justifie de fixer l'émolument à CHF 500.- et de le compenser avec l'avance de frais effectuée. II. Impôt cantonal (604 2016 148) 5. Le recours, déposé le 18 novembre 2016 contre une décision sur réclamation du 21 octobre 2016, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 50 al. 1 de la loi du 14 décembre 1990 sur

Tribunal cantonal TC Page 7 de 8 l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), 180 de la loi fribourgeoise du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) et 79 ss CPJA, et l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt cantonal. 6. a) En droit cantonal aussi, l'art. 21 al. 1bis LICD prévoit que les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et les avantages appréciables en argent provenant d'actions, de parts à des sociétés à responsabilité limitée, de parts à des sociétés coopératives et de bons de participation (y compris les actions gratuites, les augmentations gratuites de la valeur nominale, etc.) sont imposables à hauteur de 50 %, lorsque ces droits de participation équivalent à 10 % au moins du capital actions ou du capital-social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative (voir aussi art. 21 al. 1 let. c LICD et art. 7 al. 1 LHID). b) En présence d'une réglementation similaire, les développements concernant les avantages appréciables en argent (voir consid. 2 et 3) sont également valables en droit cantonal. Il s'ensuit que pour l'impôt cantonal aussi, le paiement par la société D. _____ SA (C. _____ SA depuis 2016) de frais dus par la société G. _____ SA (F. _____ SA depuis 2015), dont le recourant est également actionnaire unique, est constitutive d'une prestation appréciable en argent à concurrence de CHF 51'633.-, imposable auprès du recourant. C'est dès lors à bon droit que le Service cantonal des contributions a pris en considération le montant précité au titre de rendement des placements privés et l'a imposé à concurrence de 50% pour l'impôt cantonal, en application de l'art. 21 al. 1bis LICD. Pour cet impôt également, le recours sera dès lors rejeté et la décision sur réclamation confirmée. 7. Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 2 Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA). En l'espèce, comme pour le recours formé en droit fédéral, il se justifie de fixer un émolument réduit de CHF 500.- et de le compenser avec l'avance de frais effectuée

Tribunal cantonal TC Page 8 de 8 la Cour arrête: I. Impôt fédéral direct (604 2016 147)

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