

FR_GERICHTE 604 2017 36 vom 25. April 2018

FR Kantonsgericht, 2018-04-25, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2017_36

FR: FR_GERICHTE 604 2017 36 du 25 avril 2018

IT: FR_GERICHTE 604 2017 36 del 25 aprile 2018

Regeste

Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal | Gewinn- und Kapitalsteuer der juristischen Personen

Erwägungen

E. 30

mars 2015 (ou 31 mars 2015 selon la recourante) que le fait nouveau allégué est apparu, que la demande en révision devait être déposée dans les nonante jours à compter du 30 mars 2015 et que dans la mesure où elle a été envoyée le 27 octobre 2015, elle a manifestement été formée en dehors du délai de 90 jours. Quant aux motifs, le fait qu'une société proche demande à la recourante de lui faire parvenir une note de crédit pour annuler des honoraires non justifiés ne constitue certainement pas, à son avis, un fait important justifiant la révision. Le Service cantonal des contributions précise à cet égard que selon les renseignements obtenus de la recourante (qui n'avait pas de personnel salarié en 2013) sur la comptabilisation des honoraires de CHF 181'212.10, ces derniers étaient liés aux activités de courtage et de consulting effectuées sur le canton de Fribourg, mais il considère que cela n'était pas entièrement justifié. Une copie de cette détermination a été envoyée pour information à la recourante le 18 avril 2017. en droit Procédure 1. Le recours, posté le 28 février 2017, contre une décision du 27 janvier 2017, a été déposé dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct

Tribunal cantonal TC Page 4 de 8 (LIFD; RS 642.11), 50 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur 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) ainsi que 79 ss du code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). Par ailleurs, l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. Partant, le recours est recevable. Impôt fédéral direct (604 2017 36) 2. 2.1. A teneur de l'art. 147 al. 1 LIFD, une décision entrée en force peut être révisée en faveur du contribuable, à sa demande ou d'office, lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts (let. a), lorsque l'autorité qui a statué n'a pas tenu compte de faits importants ou de preuves concluantes qu'elle connaissait ou devait connaître ou qu'elle a violé de quelque autre manière l'une des règles essentielles de la procédure (let. b) ou lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision (let. c). La révision est toutefois exclue lorsque le requérant invoque des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui (art. 147 al. 2 LIFD). La demande en révision doit être déposée dans les nonante jours qui suivent la découverte du motif de révision, mais au plus tard dans les dix ans dès la notification de la décision (art. 148 LIFD). 2.2 Les règles qui précèdent s'expliquent par le principe communément admis selon lequel une taxation fiscale qui n'a

pas fait l'objet d'un recours ou qui, sur recours, a été confirmée ou modifiée, acquiert force de chose jugée non seulement formelle mais en principe aussi matérielle. La décision fixant le montant de l'impôt devient de ce fait définitive et lie tant le contribuable que la communauté publique, qu'elle soit ou non conforme au droit matériel. C'est là un impératif de la sécurité du droit et cela découle aussi du fait qu'il est possible au contribuable de se faire entendre lors de la taxation ou, du moins, lors du contrôle qui s'exerce par la voie du recours (ATF 121 II 273 = RDAF 1997 II 180 consid. 1a/bb; 98 Ia 568 = JT 1974 I 194 ss consid. 3). Le délai de nonante jours prévu à l'art. 148 LIFD est un délai péremptoire qui ne peut être ni interrompu ni prolongé, une éventuelle restitution de délai restant réservée. Le respect de ce délai relève de la recevabilité de la demande de révision et non pas du fond, au contraire de la question de savoir si le demandeur a tardé à découvrir le motif de révision invoqué (CASANOVA/DUBEY in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2e éd., 2017, art. 148 n. 1 et 4). La découverte du motif de révision implique que le requérant a une connaissance suffisamment sûre du fait nouveau pour pouvoir l'invoquer, même s'il n'est pas en mesure d'en apporter une preuve certaine; une simple supposition ne suffit pas. S'agissant plus particulièrement d'une preuve nouvelle, le requérant doit pouvoir disposer d'un titre l'établissant ou en avoir une connaissance suffisante pour en requérir l'administration. Il appartient au requérant d'établir les circonstances déterminantes pour la vérification du respect du délai (arrêt TF 4A_247/2014 du 23 septembre 2014 consid. 2.3 et références citées, en particulier arrêt TF 4A_570/2011 du 23 juillet 2012).

Tribunal cantonal TC Page 5 de 8 3. 3.1 La recourante soutient que c'est seulement avec le courrier du 29 septembre 2015, et non pas avec celui du 30/31 mars 2015 comme le soutient l'autorité intimée, qu'elle a pris connaissance du fait nouveau invoqué à l'appui de sa demande de révision. Selon le courrier du 30/31 mars 2015 adressé à la recourante par D._____, cette dernière l'informait de ce qui suit: "Lors de la révision de nos comptes, nous nous sommes penchés sur votre facture du 17 juin 2014 adressée à D._____ SA et d'un montant de CHF 140'790.60 TVA incluse. Compte tenu de l'imputation comptable de cette écriture et de la position de C._____, directeur de D._____ et bénéficiaire économique de A._____ SA, nous sommes d'avis que cette rémunération aurait dû être traitée sous forme de salaire et non d'honoraires. Nous souhaitons donc rétablir la situation. En outre, même si notre auditeur ne l'avait pas relevé dans notre précédent exercice, nous avons relevé un problème équivalent avec la facture du 26 août 2013 adressée à D._____ SA et d'un montant de CHF 181'212.10 TVA incluse. Ainsi, nous vous demandons dans les plus brefs délais d'émettre la note de crédit suivante: - Note de crédit: « Régularisation et Annulation Facture du 17 juin 2014 » Montant: CHF 130'361,65 + TVA = 140'790,60 Date: 31 Décembre 2014 En parallèle, nous allons approcher les autorités fiscales genevoises pour traiter le sujet de l'écriture de l'exercice précédent. Il est donc possible que nous vous demandions dans un deuxième temps d'émettre la note de crédit suivante: - Note de crédit: « Régularisation et Annulation Facture du 26 août 2013 » Montant: CHF 167'789.00 + TVA = 181'212.10 Date: 31 Décembre 2014." Il ressort en effet du dossier constitué - en particulier de la lettre de la fiduciaire de D._____ à la Direction des finances du canton de Genève du 29 mai 2015 et du contrat de travail du 19 avril 2011 entre D._____ et C._____ - que le montant de CHF 181'212.10 était censé rémunérer, non pas la recourante, mais ce dernier, lequel est à la fois l'ayant droit économique de la recourante et actionnaire minoritaire de D._____ dont il est également l'un des administrateurs avec signature collective à deux comme l'indique l'inscription au registre du commerce disponible sur Internet. Conformément à ce qu'elle annonçait le 30/31

mars 2015 à la recourante, la fiduciaire de D. _____ s'est adressée le 15 avril 2015 à l'Administration fiscale du canton de Genève au sujet de cette "situation spécifique relative à la rémunération de certains de ses cadres". Elle a indiqué que son courrier faisait office de mémorandum sur la base duquel elle demandait à être reçue afin d'en discuter le contenu et les suites à donner. Elle exposé ce qui suit: "Au cours de l'année 2013, Messieurs (...) et C. _____ ont perçu de la part de D. _____ une rémunération fixe à laquelle s'est ajoutée une rémunération variable. En outre, au titre d'activités exceptionnelles sur l'exercice 2012, les sociétés (...) et A. _____ ont facturé des honoraires uniques à D. _____ pour services rendus. Ces factures ont été payées en 2013. Pour les mêmes raisons, et au titre d'activités exceptionnelles sur 2013, des factures ont été adressées par les sociétés (...) et A. _____ à D. _____ en 2014. Toutefois, alors que les comptes de l'exercice 2013 avaient

Tribunal cantonal TC Page 6 de 8 été révisés et approuvés sans observation du réviseur, il en fut autrement pour l'exercice 2014. En effet, lors de la révision de l'exercice 2014, le réviseur a émis une réserve sur ces écritures en pointant l'ambiguïté qu'il pouvait y avoir entre la rémunération fixe, la rémunération variable et les honoraires au titre de l'activité exceptionnelle. Messieurs (...) et C. _____ ne souhaitant prendre aucun risque à ce sujet, ils désirent corriger la situation. Ainsi, D. _____ s'apprête à demander à (...) et A. _____ de procéder au remboursement de ces factures et d'établir les notes de crédit correspondantes. En contrepartie de ces notes de crédit, D. _____ comptabiliserait des provisions de bonus à verser sous forme de salaire à Messieurs (...) et C. _____". Quant au courrier de la Direction des finances du canton de Genève du 29 septembre 2015, il indique à sa page 2 ce qui suit: "Période fiscale 2013. Malgré les informations fournies, nous ne pouvons pas donner une suite favorable à votre requête pour la période fiscale 2013 dans la mesure où les comptes 2013 sont clos, ont été révisés et approuvés avant l'émission des notes de crédit annulant les factures émises par les sociétés (...) et A. _____. Par conséquent, en application du principe de l'autorité du bilan commercial (principe de détermination), une requalification des honoraires versés en 2013 aux sociétés (...) et A. _____ en tant que salaire n'est pas admise. Dès lors, les honoraires versés en 2013 aux sociétés (...) et A. _____ pour un montant de respectivement (...) et CHF 181'212.10 doivent être considérés comme des charges non justifiées par l'usage commerciale (prestation appréciable en argent) et ne sont par conséquent pas déductibles fiscalement au sein de D. _____. Ces prestations appréciables en argent représentent pour les actionnaires personnes physiques un rendement de participations. Dès lors, nous transmettons le dossier au service du contrôle pour l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôts pour l'année fiscale 2013 en faveur de la société D. _____ (...)" 3.2 En l'espèce, l'on ne saurait suivre la recourante lorsqu'elle soutient avoir découvert en date du 29 septembre 2015 seulement le fait nouveau censé justifier l'admission de sa demande de révision de la taxation du 13 février 2015. Le fait d'apprendre qu'elle risquait de devoir restituer les CHF 181'212.10 d'honoraires litigieux alors qu'elle avait été imposée sur ce produit n'a pas été porté à la connaissance de la recourante par la lettre du 29 septembre 2015. C'est bien la lettre reçue de la part de D. _____ le 30/31 mars 2015 qui l'a informée du risque de devoir procéder à un remboursement. Le contenu de ce courrier était suffisamment explicite pour que la restitution des honoraires n'apparaisse pas comme une simple supposition. Il était au contraire de nature à attirer sérieusement l'attention, non seulement de l'administrateur de la recourante, mais également de son ayant-droit, tous deux étant conscients du fait que la rémunération de CHF 181'212.10 avait été versée à la

recourante pourtant dépourvue de personnel en 2013 (aucun salaire ne figurant dans les charges comptabilisées), l'ayant droit étant en revanche salarié de D. _____ comme Transaction Manager chargé des achats et vente d'actifs immobiliers (voir art. 2 du contrat de travail du 19 avril 2011 figurant dans le dossier constitué). En pareilles circonstances, la recourante n'ignorait pas qu'elle serait tenue à restitution, d'autant plus que selon la lettre qu'elle avait adressée au fisc genevois en date du 29 mai 2015 (soit encore bien plus que nonante jours avant le dépôt de la demande de révision du 27 octobre 2015), D. _____ était parfaitement au courant que la rémunération versée à la recourante constituait une prestation appréciable en argent impliquant l'imposition de l'ayant-droit de la recourante et le refus de la charge chez D. _____ avec pour corollaire la restitution des CHF 181'212.10. Cette information ne pouvait pas échapper à l'ayant-droit de la recourante dès lors que celui-ci était l'un des huit administrateurs de D. _____ et l'un de ses salariés directement concerné. Par conséquent, la recourante était suffisamment éclairée sur la situation pour déposer une demande de révision dans les nonante jours qui ont suivi la lettre d'avertissement de D. _____ le 30/31 mars 2015, voire la

Tribunal cantonal TC Page 7 de 8 lettre du 29 mai 2015. Avec l'autorité intimée, il convient de retenir que la demande du 27 octobre 2015 a ainsi été déposée en dehors du délai de 90 jours dès la découverte du motif de révision invoqué. Cette demande, qui a été rejetée, aurait dû être déclarée irrecevable. Cela n'y change rien toutefois: l'autorité intimée n'est pas entrée en matière à bon droit sur dite requête. 3.3 La recourante soutient que la voie de la révision ne lui aurait pas été ouverte jusqu'à ce que l'Administration fiscale genevoise se détermine par son courrier du 29 septembre 2015 sur la démarche de D. _____. Elle souligne qu' "En effet, la procédure de révision est exclue tant que les motifs invoqués peuvent l'être par un autre moyen. Or, tel était le but de la démarche de D. _____ dans le courrier du 31 mars 2015, puisque la société annonçait uniquement à la recourante qu'elle allait se renseigner auprès des Autorités compétentes". L'on relèvera en l'occurrence que la révision est exclue "lorsque le requérant a invoqué des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire" selon l'art. 147 al. 2 LIFD. La démarche du 15 avril 2015 introduite par D. _____, et donc par une personne autre que la recourante, ne s'inscrit pas dans une telle voie de droit; elle constitue, s'agissant de la période fiscale 2013, une dénonciation spontanée comme l'indique la lettre du 29 mai 2015 de la fiduciaire de D. _____ au fisc genevois. A défaut d'avoir agi en temps utile, la recourante ne saurait valablement reprocher à l'autorité intimée de ne pas être entrée en matière sur sa demande de révision déposée le 27 octobre 2015 seulement. 4. 4.1 Sur le vu de ce qui précède, le recours est rejeté. 4.2 En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge du recourant débouté. 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 fribourgeois 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 les frais à CHF 400.-. 4.3 Vu le sort du litige, il n'y a pas lieu d'allouer de dépens, la recourante étant au demeurant représentée par son organe. Impôt cantonal (604 2017 23) 5. 5.1 En droit cantonal, les art. 188 s. LICD (voir aussi 51 al. 1 à 3 LHID) ont un contenu identique aux art. 147 s. LIFD. 5.2 Le raisonnement mené et la solution retenue ci-dessus pour l'impôt fédéral direct peuvent en conséquence être repris en tous points pour l'impôt cantonal. 6. 6.1 Il ressort de ce qui précède que le recours formé en droit cantonal sera en conséquence rejeté lui aussi.

6.2 Conformément à l'art. 131 du code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1), en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de

Tribunal cantonal TC Page 8 de 8 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, il se justifie de fixer les frais à charge du recourant à CHF 400.-. 6.3 Vu le sort du litige, il n'y a pas lieu d'allouer de dépens, la recourante étant au demeurant représentée par son organe. la Cour arrête: I. Impôt fédéral direct (604 2017 36)

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