

FR_GERICHTE 604 2018 62 vom 20. März 2019

FR Kantonsgericht, 2019-03-20, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2018_62

FR: FR_GERICHTE 604 2018 62 du 20 mars 2019

IT: FR_GERICHTE 604 2018 62 del 20 marzo 2019

Regeste

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

Erwägungen

E. 1.1

Le recours, posté le 2 juillet 2018 contre la décision du 11 juin 2018, 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 (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

E. 1.2

Par renvoi de l'art. 104 al. 4 LIFD et en vertu des art. 100 al. 1 let. c CPJA, 45 al. 1 let. c de la loi fribourgeoise sur la justice du 31 mai 2010 (LJ; RSF 130.1) et 186 LICD, la cause est de la compétence du Président de la Cour fiscale qui statue par prononcé présidentiel lorsque la valeur litigieuse ne dépasse pas CHF 1'000.-, comme en l'espèce.

E. 1.3

Les conclusions du recours relatives à la pratique fiscale des autorités fribourgeoises sont irrecevables dans la mesure où il s'agit de critiques formulées en termes généraux sans lien avec la décision attaquée. Impôt fédéral direct (604 2018 62) 2. 2.1. Selon l'art. 20 al. 1bis 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). 2.2. 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

Tribunal cantonal TC Page 5 de 9 604 2018 62/63 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 traduit in RDAF 2012 II 299; 119 Ib 116 consid. 2; arrêts TF 2C_927/2013 du 21.05.2014 consid. 5.1; 2C_644/2013 du 21 octobre 2013 consid. 3.1; 2C_797/2012 du 31 juillet 2013 consid. 2.1, in StE 2013 B 72.14.2 Nr. 41). Selon la jurisprudence, il y a distribution dissimulée de bénéfice, ou avantage 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 (voir par exemple ATF 140 II 88 consid. 4.1; 131 II 593 consid. 5.1; 119 Ib 116 consid. 2; arrêts TF 2C_927/2013 du 21 mai 2014 consid. 5.1; 2C_589/2013 du 17 janvier 2014, in Archives 82 482, RDAF 2014 II 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; 138 II 545 consid. 3.2; 138 II 57 consid. 2.2).

2.3. Une société octroie une distribution dissimulée de bénéfice à son actionnaire (ou son associé) lorsque celle-ci prend en charge ses dépenses privées. Lorsqu'il apparaît que les dépenses sont partiellement liées à l'activité de l'entreprise, celle-ci seront alors déductibles à concurrence de cette part commerciale (DANON, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2e éd. 2017, art. art. 57, 58 n. 220 s.). La Cour fiscale a ainsi jugé encore récemment que la prise en charge de frais privés par une Sàrl, en particulier des frais de loyer et autres charges de l'épouse du gérant, était constitutive d'une distribution dissimulée de bénéfice dès lors qu'il n'était pas démontré que cette société avait installé des bureaux dans l'appartement dont elle avait assumé le loyer (arrêt TC FR 604 2017 79/80 du 4 juillet 2018 consid. 4.3). Si la 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 (voir notamment arrêt TF 2C_177/2016 du 30 janvier 2017 consid. 4.4 et les références citées).

2.4. Dans le domaine des prestations appréciables en argent ou distributions dissimulées de bénéfice, les règles sur le fardeau de la preuve s'appliquent de la manière suivante : il incombe d'abord aux autorités fiscales d'apporter la preuve qu'il existe une disproportion manifeste entre

Tribunal cantonal TC Page 6 de 9 604 2018 62/63 une prestation de la société contribuable et la contre-prestation correspondante du bénéficiaire, et que la prestation de la société ne peut pas, totalement ou partiellement, être justifiée par l'usage commercial. A partir du moment où le fisc a démontré, sur la base d'une appréciation objective des faits, une disproportion manifeste entre prestation et contre-prestation, qui ne peut s'expliquer que par une distribution dissimulée de bénéfices, il appartient alors à la société contribuable ou au contribuable bénéficiaire de renverser cette présomption et de prouver le caractère commercialement justifié des diminutions de fortune. L'intention de la société de favoriser le bénéficiaire de la prestation peut en principe être présumée sans autre preuve de la part du fisc. En revanche, lorsqu'est litigieux le point de savoir s'il y avait une contrepartie à une

prestation de la société, il appartient à la société ou au contribuable bénéficiaire d'établir l'existence de la contre-prestation et de supporter l'échec de cette preuve (StE 1989 B 72.13.22 n° 14 et références; voir aussi notamment arrêt TF 2C_85/2016 du 14 novembre 2016 consid. 5.2 et références citées). 3. 3.1. En l'espèce, le recourant s'oppose à l'imposition du montant de CHF 4'200.- qui a été ajouté à son revenu imposable au titre de distribution dissimulée / avantage appréciable en argent en exposant notamment que la moitié du loyer repris dans les comptes de la Sàrl doit figurer dans les charges comptabilisées pour son activité indépendante (dont il précise qu'elle est connue depuis plusieurs années, la Sàrl étant quant à elle restée longtemps en sommeil) au motif qu'il traite plus de 400 dossiers dans ce bureau. L'autorité intimée explique de son côté, dans ses observations sur le recours, que dans la mesure où le chiffre d'affaire de la raison individuelle provient uniquement d'honoraires facturés à la Sàrl du recourant, les critères requis pour l'obtention du statut d'indépendant ne sont pas tous remplis. Cela étant, elle précise qu'elle a tenu compte du revenu de l'activité indépendante ressortant de la comptabilité remise avec la déclaration fiscale 2016. Et d'ajouter qu'en procédure de taxation, le recourant l'avait informé par courriel du 24 novembre 2017 que " l'entier du loyer payé pour le studio (soit Fr. 8'400.-) sis à F._____ à D._____ avait été mis en charge dans la comptabilité de B._____ Sàrl (et qu'antérieurement la charge était répartie à hauteur de 50% pour B._____ Sàrl et 50% dans la comptabilité de l'activité indépendante)". C'est pourquoi, compte tenu du fait qu'il s'agit également du domicile privé du recourant, elle a estimé que la charge commerciale y relative correspondait à 50% (et non 100%) et elle a corrigé dans ce sens la taxation de la Sàrl pour la période fiscale 2016. 3.2. L'on retiendra en l'occurrence que le loyer annuel de CHF 8'400.- a été versé pour la location d'un studio avec place de parc extérieure à F._____ à D._____ au nom de "G._____ A._____, F._____ à D._____ " selon la copie du contrat de bail produit à l'appui du recours. Ce studio situé à la même adresse que celle du domicile du recourant était donc aussi le logement de ce dernier en 2016 de sorte que le loyer comportait non seulement une part commerciale mais également une part privée. L'autorité intimée a fixé chacune de ces deux parts à 50 % du total du loyer, en se basant sur les déclarations du recourant envoyées par le courriel du 24 novembre 2017 précité. Le fait que le recourant ait travaillé à domicile en tant qu'indépendant ne justifie pas que le loyer du studio soit aussi comptabilisé en partie dans les charges de la raison individuelle. C'est bien la Sàrl du recourant qui lui a versé la totalité des CHF 15'000.- d'honoraires encaissés dans le cadre de son activité de conseiller en 2016, comme l'indiquent tant la facture du recourant le 31 décembre

Tribunal cantonal TC Page 7 de 9 604 2018 62/63 2016 adressé à la Sàrl et figurant au dossier de cette dernière, que le compte de pertes et profits de l'activité indépendante joint à la déclaration d'impôt du recourant du 24 novembre 2017. Par conséquent, il apparaît que le bureau situé au domicile du recourant a été utilisé pour une seule et même activité, celle déployée au profit de la Sàrl et non pas, en plus, au profit de l'activité indépendante que le recourant aurait exercée dans le cadre de mandats conclus avec d'autres clients. Aussi, la charge de la part commerciale du loyer du studio - dont l'estimation à 50% par l'autorité intimée ne souffre aucune critique - n'a-t-elle pas à être répartie entre la Sàrl et la raison individuelle du recourant. Quant au solde du loyer qui correspond à la part privée, il s'agit d'une dépense privée du recourant pour ses frais de logement et non pas une charge justifiée par l'usage commercial. C'est donc à juste titre que l'autorité intimée a refusé que cette part de la charge de loyer (déjà exclue des comptes de la Sàrl) soit intégrée comme charge dans

la comptabilité de l'activité indépendante. 3.3. Il convient d'examiner ensuite si les conditions d'une distribution dissimulée de bénéfice / d'avantage appréciable en argent sont réalisées et autorisent la reprise de la moitié du loyer en augmentation du revenu imposable du recourant. En assumant les frais de logement du recourant, la Sàrl a effectué une prestation sans recevoir de contre-prestation correspondante. Cette prise en charge de la part privée du loyer du studio a été rendue possible en raison du fait que le recourant dirigeait seul sa Sàrl, car celle-ci n'aurait pas procédé à une telle prise en charge au profit de tierces personnes. Et dans ces circonstances, le recourant ne pouvait pas ignorer qu'un avantage manifeste lui était octroyé. Partant, les conditions d'une distribution dissimulée / d'un avantage appréciable en argent sont réalisées. C'est dès lors à bon droit que l'autorité intimée a pris en considération les CHF 4'200.- de part privée au loyer en tant qu'avantage appréciable en argent. Elle l'a imposée à concurrence de 50% par le biais de la déduction de CHF 2'100.- figurant sous le code 4.170. Toutefois, pour l'impôt fédéral direct, les avantages appréciables en argent doivent être imposés à un taux supérieur (60%) en application de l'art. 20 al. 1bis LIFD. Il peut être renoncé à une aggravation de la taxation sur ce point compte tenu de la faible incidence qu'entraînerait cette différence de taux sur l'impôt fédéral direct qui a été prélevé à hauteur de CHF 161.55. 3.4. Le recourant reproche à l'autorité intimée d'avoir écarté la comptabilité modifiée qu'il avait établie pour son activité indépendante, le résultat se soldant par un bénéfice de CHF 10'597.- au lieu de CHF 14'797.-, ce qui correspond aux CHF 4'200.- de la reprise opérée sur la charge de loyer de la Sàrl. Il relève à cet égard que l'autorité intimée a procédé à cette reprise au titre de distribution dissimulée de dividende sans prendre en considération le bilan et le compte d'exploitation transmis pour l'imposition de l'activité indépendante. Il explique que, suite à la reprise effectuée sur le bénéfice imposable de la Sàrl, il a en effet "rétabli la comptabilité 2016, le bilan final et le compte d'exploitation pour l'activité indépendante, ainsi que le solde de mon compte-courant ouvert dans la société". En l'espèce, il importe de préciser d'emblée qu'une modification du bilan commercial ne peut pas intervenir dans un but purement fiscal. Il est en principe exclu de modifier, à la suite de reprises effectuées en procédure de taxation, les valeurs figurant au bilan et, plus généralement, de modifier le bilan pour de pures raisons d'économie fiscale (arrêt TA FR 4F 00 139 du 31 mai 2002 publié in RFJ 2002 190 et RDAF 2003 II 459, consid. 2b et références citées). En indiquant dans son courriel du 29 novembre 2017 que le recourant devrait comptabiliser pour la période fiscale 2017 une part privée pour son propre logement, le réviseur en charge de la taxation de la Sàrl

Tribunal cantonal TC Page 8 de 9 604 2018 62/63 visait la comptabilité de cette société (dont les charges devraient à l'avenir ne comporter que la part commerciale du loyer). Il n'était nullement question de faire figurer les CHF 4'200.- de part privée au loyer dans les charges de l'activité indépendante contrairement à ce que semble en avoir déduit le recourant. Non seulement les conditions d'une modification du bilan ne sont pas réalisées puisque cette modification a été effectuée après que la reprise de cette charge non justifiée par l'usage commercial (qualifiée en plus de distribution dissimulée de bénéfice / avantage appréciable en argent) a été opérée sur le bénéfice de la Sàrl. Mais il convient encore de relever une nouvelle fois que cette reprise de CHF 4'200.- ne peut pas plus figurer dans les charges de la comptabilité de l'activité indépendante que dans celles de la Sàrl dont elle a été écartée. Ces CHF 4'200.- correspondent à la part du loyer pour l'usage privé du studio et ne constituent pas une charge justifiée par l'usage commercial. 4. 4.1. Sur le vu de ce qui précède, le recours formé en droit fédéral 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 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.-. Impôt cantonal (604 2018 63) 5. 5.1. 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

E. 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). De plus, l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. Partant, le recours est recevable tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal.

E. 6.1

Le recours formé en droit cantonal est donc rejeté lui aussi.

E. 6.2

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

Tribunal cantonal TC Page 9 de 9 604 2018 62/63 litigieuse en cause (art. 2 Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 50.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA). En l'espèce, compte tenu du rejet du recours, il se justifie de mettre à la charge du recourant un émolument de CHF 400.-. le Président prononce : Impôt fédéral direct (604 2018 62)

E. 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; RS 642.14). Les développements concernant le droit fédéral (voir ci-dessus consid. 2 et 3) sont donc également valables en droit cantonal dans la mesure où il s'agit de droit harmonisé. Au niveau cantonal, l'imposition de l'avantage appréciable en argent a été correctement imposée à concurrence de 50% par le biais de la déduction de CHF 2'100.- figurant sous le code 4.170. 5.2. Quant à la modification du bilan, les mêmes principes qu'en droit fédéral s'appliquent au niveau cantonal. Partant, c'est à juste titre que l'autorité intimée n'a pas tenu compte non plus de la comptabilité modifiée pour l'impôt cantonal. 6.

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