

FR_GERICHTE 604 2019 28 vom 14. Januar 2020

FR Kantonsgericht, 2020-01-14, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2019_28

FR: FR_GERICHTE 604 2019 28 du 14 janvier 2020

IT: FR_GERICHTE 604 2019 28 del 14 gennaio 2020

Regeste

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

Erwägungen

E. 4

En l'espèce, les reprises effectuées par l'autorité fiscale sont fondées sur le constat que la société a accordé à son associée unique et au mari de celle-ci, par ailleurs gérant de la société avec signature individuelle, des crédits en compte courant dont le solde n'a pas été remboursé. Les recourants contestent le bien-fondé de ces reprises en affirmant pour l'essentiel d'une part que la valeur de chacune des créances de la société à leur égard a été estimée à CHF 1.- au moment de la liquidation de la société par l'Office des faillites et d'autre part qu'ils n'avaient à ce moment-là plus prise sur la gestion de la société.

E. 4.1

Il convient dans un premier temps d'examiner si l'octroi des crédits en compte courant remplit les quatre conditions cumulatives posées par la jurisprudence pour être qualifié de prestation appréciable en argent, compte tenu de l'ensemble des circonstances de l'espèce.

4.1.1. Première condition: prestation sans contre-prestation correspondante. S'agissant d'abord du solde du compte courant entre la société et la recourante, associée unique, le montant dû par celle-ci a évolué comme suit, selon les indications figurant dans le recours: CHF 52'000.- à fin 2004, CHF 246'070.- à fin 2005, CHF 444'484.- à fin 2006, CHF 345'945.- à fin 2007, CHF 154'470.- à fin 2008, CHF 16'604.- à fin 2009, CHF 91'988.- à fin 2010, CHF 288'297.- à fin 2011, CHF 243'730.- à fin 2012, CHF 140'919.- à fin 2013, CHF 133'012.- à fin 2014 et CHF 88'750.- à fin 2015. Quant au solde du compte courant dû par le recourant, gérant avec signature individuelle et mari de l'associée unique, il a augmenté progressivement comme suit, également selon les indications figurant dans le recours: CHF 53'830 à fin 2004, CHF 53'869 à fin 2005, CHF 129'231.- à fin 2006, CHF 138'836.- à fin 2007, CHF 149'837.- à fin 2008, CHF 163'832.- à fin 2009, CHF 175'762.- à fin 2010, CHF 188'128.- à fin 2011, CHF 198'439.- à fin 2012, CHF 206'088.- à fin 2013, CHF 212'668.- à fin 2014 et CHF 218'562.- à fin 2015. Il ressort de l'évolution des comptes courants que leur soldes ont constamment fait état de créances importantes de la société envers son associée unique et son gérant, qui ont atteint des montants respectifs de CHF 88'750.- et de 218'562.- à la fin de l'exercice comptable 2015, après prise en considération des intérêts débiteurs pour l'année 2015. Ces montants n'ont pas été remboursés et ne le seront pas à l'avenir, la société ayant été liquidée après le prononcé de sa faillite en janvier 2016. Il faut dès lors constater qu'en admettant la comptabilisation régulière dans les comptes courants concernés de divers montants dus par les recourants, sans en exiger le remboursement, la société a accordé à ceux-ci une prestation sans obtenir de

contre-prestation correspondante. 4.1.2. Deuxième condition: prestation accordée à l'actionnaire, respectivement l'associé-e, ou à une personne le ou la touchant de près. La recourante, qui a bénéficié d'un crédit en compte courant pour un montant qui s'élevait à CHF 88'750.- lors de la novation intervenue en dernier lieu à la fin de l'exercice comptable 2015, était l'associée unique de la société. Le recourant, qui a quant à lui bénéficié d'un crédit en compte courant pour un montant qui s'élevait à CHF 218'562.- lors de la novation intervenue en dernier lieu à la fin de l'exercice Tribunal cantonal TC Page 9 de 12 comptable 2015, est le mari de l'associée unique de la société dont il était par ailleurs le gérant, avec signature individuelle. Il en résulte que les prestations en cause ont été accordées pour partie à une associée de la société et pour partie à une personne la touchant de près, de telle sorte qu'en vertu de la théorie du triangle, elles peuvent être qualifiées dans leur ensemble, sous l'angle de l'imposition des revenus, d'attribution effectuée en faveur de l'associée. 4.1.3. Troisième condition: prestation qui n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à des tiers. Il faut constater en premier lieu que les crédits en compte courant litigieux s'avèrent totalement insolites au regard de la structure générale du bilan de la société, à tout le moins au moment des novations intervenues à la fin des exercices 2014 et 2015 dont les comptes figurent au dossier. Plus précisément, les soldes des comptes courants totalisant alors CHF 345'680.- et CHF 306'312.- représentaient respectivement plus de 95% et plus de 98% des actifs qui s'élevaient à CHF 362'077.- à fin 2014 CHF 311'569.- à fin 2015. Les crédits accordés à l'associée unique et à son mari représentaient ainsi à ce moment-là l'essentiel de ses actifs – ces derniers ne comportant par ailleurs pas de réserves latentes – et n'étaient à l'évidence pas couverts par des fonds disponibles. Le fait que l'octroi des crédits en compte courant n'a pas fait l'objet d'un contrat écrit, n'a été assorti d'aucune garantie et que les intérêts n'ont pas été payés régulièrement (voir à cet égard les extraits de compte produits par les recourants pour l'année 2013, pièce 5 et 6 du bordereau de recours) sont également autant d'indices qui conduisent à conclure que ces crédits n'auraient pas été consentis dans les mêmes conditions à des tiers. 4.1.4. Quatrième condition: disproportion manifeste entre la prestation et la contre-prestation. Il résulte de ce qui précède que la société a accordé, sans contre-prestation correspondante, en faveur des recourants des crédits en compte courant qui s'élevaient à plus de CHF 300'000.- au total au moment de la novation intervenue en dernier lieu à la fin de l'exercice comptable 2015, et qui n'ont pas été remboursés. Vu leurs fonctions respectives d'associée unique et de gérant de la société, les recourants devaient être conscients de l'avantage que représentait l'octroi de ces crédits et du fait qu'ils n'auraient pas pu bénéficier d'un tel avantage s'ils avaient été des tiers.

E. 4.2

Les éléments discutés ci-dessus conduisent à retenir que les crédits en compte courant consentis par la société en faveur des recourants ont constitué une prestation appréciable en argent qui correspondait à un montant total de CHF 306'312.- à fin 2015 et qui n'a selon toute vraisemblance plus beaucoup évolué jusqu'à la date d'ouverture de la faillite de la société le 11 janvier 2016. Dans la mesure où une telle prestation appréciable en argent doit être qualifiée d'attribution imposable auprès de la recourante en tant qu'associée de la société, il n'est pas nécessaire d'examiner encore la question, plus spécifique, de savoir si l'octroi de ces crédits s'apparente en outre à un prêt simulé, ce qui pourrait être le cas s'il était établi que les recourants n'avaient pas la volonté – d'emblée ou par la suite – de rembourser les dettes ainsi progressivement constituées envers la société.

E. 4.3

On peut encore relever que, pour contester la reprise effectuée, les recourants s'appuient sur le fait que lors de la liquidation par l'Office cantonal des faillites, les créances de la société envers eux ont été estimées à une valeur de CHF 1.- chacune. Tribunal cantonal TC Page 10 de 12 Ce constat n'a toutefois pas de pertinence dans la présente cause. Il importe en effet peu de savoir que, a priori suite à une appréciation sommaire de la solvabilité des recourants, l'Office cantonal des faillites a considéré que ceux-ci n'étaient pas en mesure de rembourser à la masse en faillite les créances correspondant aux soldes respectifs des crédits en compte courant qui leur avait été consentis par la société. Ce qui est déterminant, c'est que les recourants ont bénéficié – en tant qu'associée unique et personne proche – d'une prestation appréciable en argent effectuée par la société, qui s'élevait au début de la période fiscale 2016 à un montant total de CHF 306'312.-.

E. 4.4

Enfin, on peut également ajouter que même si l'autorité fiscale n'a pas opéré de reprise dans les décisions de taxation des recourants précédant la période fiscale 2016 – alors qu'il a été vu ci-dessus que les conditions permettant de retenir l'existence d'une prestation appréciable en argent semblaient déjà remplies à tout le moins à fin 2014 et fin 2015 – cela ne fonde aucun droit au maintien de cette situation pour cette période (voir arrêt TF 2C_927/2013 du 21 mai 2014 consid. 5.7.2).

E. 5

Dans sa décision sur réclamation, le Service cantonal des contributions a fixé le montant de la prestation appréciable en argent à CHF 204'218.- en déduisant du montant précité de CHF 306'312.- d'une part le capital social de CHF 20'000.- en quelque sorte perdu par les recourants dans la faillite de la société et d'autre part une dette bancaire de CHF 83'094.- qui était due par la société mais qui était dans le même temps garantie par l'immeuble propriété de la recourante. Une telle solution paraît a priori favorable aux recourants. Dans la mesure où elle semble toutefois tenir compte de « l'avantage net » retiré par ceux-ci de leurs qualités respectives d'associée de la société et de personne proche, il est renoncé à examiner si les conditions d'une modification de la taxation à leur désavantage pourraient être remplies (voir art. 143 al. 1 LIFD). Il y a dès lors lieu de confirmer l'imposition d'une prestation appréciable en argent de CHF 204'218.- au titre de rendement des placements privés, 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.

E. 5.1

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 1'000.- et de le compenser avec l'avance de frais effectuée.

E. 5.2

Vu le sort du recours, il n'est pas alloué de dépens. Tribunal cantonal TC Page 11 de 12 II. Impôt cantonal (604 2019 29)

E. 6

En droit cantonal harmonisé, l'art. 21 al. 1 let. c LICD prévoit aussi l'imposition, au titre de rendement de la fortune mobilière, des dividendes, des parts de bénéfice, des excédents de liquidations et de tous les autres avantages appréciables en argent provenant de participations de tout genre. L'art. 21 al. 1bis LICD précise quant à lui 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. 7 al. 1 LHID). En présence d'une réglementation similaire, il peut ainsi être renvoyé s'agissant de l'impôt cantonal à la motivation développée en matière d'impôt fédéral direct. Il s'ensuit qu'il est renoncé à examiner si les conditions d'une modification de la taxation au désavantage des recourants pourraient être remplies (art. 184 al. 3 LICD et 96 CPJA) et que l'imposition d'une prestation appréciable en argent de CHF 204'218.- au titre de rendement des placements privés est confirmée à concurrence de 50% pour l'impôt cantonal, en application de l'art. 21 al. 1bis LICD. Le recours sera dès lors rejeté et la décision sur réclamation confirmée s'agissant de cet impôt.

E. 6.1

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 l'émolument à CHF 1'000.- et de le compenser avec l'avance de frais effectuée.

E. 6.2

Vu le sort du recours, il n'est pas alloué de dépens. (dispositif en page suivante) Tribunal cantonal TC Page 12 de 12 la Cour arrête: Impôt fédéral direct (604 2019 28)

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