

FR_GERICHTE 604 2019 47 vom 20. März 2020

FR Kantonsgericht, 2020-03-20, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2019_47

FR: FR_GERICHTE 604 2019 47 du 20 mars 2020

IT: FR_GERICHTE 604 2019 47 del 20 marzo 2020

Regeste

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

Erwägungen

E. 50

CHF 25'000 0.23% Valeur pour l'impôt sur le bénéfice de l'ensemble des actifs à la fin de la période fiscale CHF 10'793'307.00 100% Total des frais de financement de la période fiscale CHF 15'424.00 Total des frais d'administration de la période CHF 175.00 Frais d'administration à répartir effectivement (max. 5% du rendement brut des participations) CHF 175.00 Calcul du rendement net des participations Désignation Rendement brut Frais de financement Frais d'administration Rendement positif net C. _____ SA CHF 175.00 CHF 371'510.10 G. _____ SA B. _____ SA Total CHF 175.00 CHF 371'510.10 Concrètement, les impôts dus par la société holding ont été arrêtés comme suit: CALCUL DES ÉLÉMENTS IMPOSABLES IMPÔT CANTONAL IMPÔT FÉDÉRAL DIRECT ÉLÉMENTS RELATIFS AU CAPITAL ET AUX RÉSERVES Capital social libéré 100'000.00 Bénéfice reporté / Pertes reportées 10'170'282.00 Réserve générale 20'000.00 Réserve issue d'un apport en capital 100'000.00 Provision excessive ou dissolution de provision sur impôt - 778'200.00 Capital total au 31.12.2017 9'612'082.00 Capital imposable dans le canton : 100.000% 9'612'082.00

Tribunal cantonal TC Page 4 de 14 ÉLÉMENTS RELATIFS AU BÉNÉFICE Article 127 LICD Bénéfice net / Perte nette selon comptes 10'341'263.00 10'341'263.00 Reprises en réserves latentes Provision excessive ou dissolution de provision sur impôt - 778'200.00 - 778'200.00 Bénéfice imposable Suisse 9'563'063.00 9'563'063.00 Pertes déductibles Suisse - 35'981.00 - 35'981.00 Bénéfice imposable Suisse 9'527'082.00 9'527'082.00 Part du canton de Fribourg : 0.000% 0.00 9'527'000.00 CALCUL DE L'IMPÔT IMPÔT CANTONAL (coefficient : 100%) IMPÔT FÉDÉRAL DIRECT Montant Taux Impôt Montant Taux Impôt Impôt sur le capital 9'612'000.00 Art. 130 LICD 1'634.05 Impôt sur le bénéfice 0.00 0.00 9'527'000.00 8.50% 809'795.00 Réduction pour participations -3.9% - 31'577.95 Total de l'impôt 1'634.05 778'217.05 D. Le 4 mars 2019, la société holding a formé réclamation à l'encontre de la taxation du 18 février 2019. Elle a conclu en substance à ce que l'impôt fédéral direct sur le bénéfice soit fixé en prenant en considération la réduction pour participations revendiquée dans la déclaration d'impôt et à ce que la provision pour impôt soit ajustée en conséquence. Pour l'essentiel, elle a soutenu que la raison d'être du « délai de blocage » d'un an prévu par la loi, avant l'échéance duquel les bénéfices en capital n'entrent pas dans le calcul de la réduction pour participations, est clairement d'éviter que les commerçants de titres ne profitent d'une exonération pour leurs participations en portefeuille et les bénéfices réalisés sur l'aliénation de participations dans

le cadre de leur activité commerciale ordinaire. Se référant également à la jurisprudence et à la doctrine, elle a mis en évidence que la solution retenue par le fisc a pour effet d'imposer la vente de la participation relative à la société opérationnelle, alors que si la vente avait eu lieu avant que l'actionnaire apporte les actions de cette société à la société holding, l'opération aurait constitué un gain en capital exonéré. Qualifiant cette situation de choquante, elle en a déduit que la législation fiscale présentait une lacune improprement dite sur ce point et que, dans les cas où des actions détenues dans la fortune privée d'une personne physique étaient apportées à une société holding, la vente ultérieure de ces actions devait être traitée sans tenir compte de la durée minimale d'un an prévu par la loi. Elle a enfin ajouté que la création de la société holding a eu pour effet de créer de la substance imposable supplémentaire, dès lors que le gain en capital enregistré dans la société holding serait, un jour, distribué sous forme de dividende ou excédent de liquidation imposable auprès de l'actionnaire, de telle sorte qu'il n'y a pas de perte fiscale. E. Par décision du 25 mars 2019, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation. Relevant que la société holding a vendu sa participation de 100% dans sa filiale B. _____ SA alors qu'elle la détenait depuis moins d'une année, il en a conclu qu'une des conditions posées par la législation sur l'impôt fédéral direct pour bénéficier de la réduction pour participations n'était pas

Tribunal cantonal TC Page 5 de 14 remplie. Il a par ailleurs noté que le gain réalisé n'était pas imposable au niveau cantonal, en raison du statut de société holding. F. Le 24 avril 2019, la société holding, représentée par sa mandataire, interjette recours auprès de la Cour fiscale du Tribunal cantonal. Elle conclut, sous suite de frais et dépens, à ce que la décision de taxation relative à la période fiscale 2017 soit modifiée dans le sens que « le gain réalisé suite à la vente de la participation B. _____ SA est un bénéfice en capital entrant dans le calcul de la réduction pour participations ». A l'appui de sa position, elle reprend l'argumentation développée dans sa réclamation du 4 mars 2019. Elle réaffirme plus particulièrement qu'en prévoyant la condition de la durée de détention minimale d'un an, le législateur n'avait très certainement pas à l'esprit les cas où, comme en l'espèce, des actions détenues dans la fortune privée de personnes physiques sont apportées à une société de capitaux de type holding. Elle en déduit qu'en présence d'une telle lacune improprement dite de la loi, le Service cantonal des contributions a commis un abus de droit en appliquant celle-ci à la lettre, sans tenir compte de sa raison d'être. L'avance de frais, fixée à CHF 30'000.- par ordonnance du 26 avril 2019, a été déposée en temps utile. G. Invitée à se déterminer sur le recours, l'Administration fédérale des contributions y a renoncé. Dans ses observations du 12 juin 2019, le Service cantonal des contributions propose de rejeter le recours, avec suite de frais. S'agissant de l'impôt cantonal, il relève que la société holding est au bénéfice du régime holding prévu par la législation cantonale et qu'il n'y a dès lors pas eu d'imposition du bénéfice. Quant à l'impôt fédéral direct, il confirme avoir appliqué la loi et il réfute tout abus de droit à cet égard. Une copie de ces observations a été communiquée pour information à la recourante le 12 juin 2019. H. Les arguments détaillés des parties seront repris dans les considérants en droit pour autant que nécessaire. en droit Impôt fédéral direct (604 2019 47) 1. Le recours, interjeté le 24 avril 2019 contre la décision sur réclamation du 25 mars 2019, a été déposé dans le délai et les formes prévus à l'art. 140 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) et 79 ss du code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). Par ailleurs, s'agissant de l'impôt fédéral direct, la recourante a participé à la procédure de réclamation dans laquelle elle a déjà contesté la fixation de son bénéfice

imposable et, en tant que

Tribunal cantonal TC Page 6 de 14 contribuable, elle est atteinte par la décision attaquée et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification. Elle a ainsi qualité pour recourir (voir art. 76 CPJA). De plus, l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. Partant, le recours est recevable pour l'impôt fédéral direct. 2. 2.1. L'art. 57 LIFD énonce le principe selon lequel l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net qui comprend en résumé, selon l'art. 58 al. 1 LIFD, le solde du compte de résultats (let. a), tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial (let. b), ainsi que les produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de résultat, y compris les bénéfices en capital et les bénéfices de réévaluation et de liquidation, sous réserve de l'art. 64 LIFD concernant les cas de emploi (let. c). 2.2. S'agissant du calcul de l'impôt, l'art. 68 LIFD dispose que l'impôt sur le bénéfice des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives est de 8.5% du bénéfice net. Les art. 69 et 70 LIFD prévoient toutefois une série de règles particulières qui permet aux sociétés de participation de bénéficier d'une « réduction pour participations » dans le calcul de l'impôt sur le bénéfice. Ces règles ont pour but d'adoucir les effets de l'imposition multiple qui a lieu lorsque des filiales, qui se voient imposées sur leur bénéfice net, reversent ce dernier à la société-mère, qui les déclarera ensuite à son tour, avant de les reverser, en tout ou en partie, à un actionnaire, lui-même contribuable. Sans réduction pour participations, les bénéfices issus de participations à des sociétés de capitaux ou des sociétés coopératives devraient être imposés (au minimum) trois fois. L'intention du législateur était de réduire la pression fiscale multiple pour la ramener à une double imposition. Le but est la restriction de l'imposition au véritable bénéfice que fait l'entreprise (au niveau opératif) ainsi qu'à la répartition des bénéfices à l'actionnaire, tout en libérant les dividendes obtenus par les sociétés intermédiaires ou affiliées (arrêt TF 2C_787/2012 du 15 janvier 2013 consid. 3.2 traduit in RDAF 2013 II 380 et références citées; arrêt TC FR 604 2017 99 du 24 juillet 2018 consid. 2.2). 2.3. Concrètement, l'art. 69 LIFD énonce que l'impôt sur le bénéfice est réduit proportionnellement au rapport entre le rendement net des droits de participation et le bénéfice net total, dans les cas suivants: a. la société possède 10% au moins du capital-actions ou du capital social d'une autre société; b. elle participe pour 10% au moins au bénéfice et aux réserves d'une autre société; c. elle détient des droits de participation d'une valeur vénale de un million de francs au moins. 2.3.1. Dans les cas susmentionnés, l'impôt est ainsi calculé sur le bénéfice net total, puis réduit en fonction du rapport existant entre le rendement net de participations et le rendement net total :
$$\text{Rendement net des participations} \times 100 \text{ Réduction (\%)} = \text{Rendement net total}$$

L'allègement fiscal porte sur l'impôt, ce qui équivaut à une exemption indirecte des revenus de participations, par opposition à une exemption directe qui exclurait les revenus de participations de

Tribunal cantonal TC Page 7 de 14 l'assiette imposable (BERDOZ in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2ème éd. 2017, art. 69 n. 25 s.). 2.3.2. A teneur de l'art. 70 al. 1 LIFD, le rendement net des participations au sens de l'art. 69 LIFD correspond au revenu de ces participations, diminué des frais de financement y relatifs et d'une contribution de cinq pour cent destinée à la couverture des frais d'administration, sous réserve de la preuve de frais d'administration effectifs inférieurs ou supérieurs à ce taux. Sont réputés frais de financement les intérêts passifs ainsi que les autres frais qui sont économiquement assimilables à des intérêts passifs. Font également partie du revenu des participations les

bénéfices en capital provenant de participations ainsi que le produit de la vente de droits de souscription y relatifs. [...]. Selon l'art. 70 al. 2 LIFD, ne font par contre pas partie du rendement des participations les recettes qui représentent des charges justifiées par l'usage commercial pour la société de capitaux ou la société coopérative qui les verse (lettre b) et les bénéfices de réévaluation provenant de participations (lettre c) (la lettre a de cet alinéa a été abrogée avec effet au 1er janvier 1998). 2.3.3. S'agissant plus particulièrement des bénéfices en capital mentionnés à l'art. 70 al. 1 LIFD, l'art. 70 al. 4 LIFD précise encore que ceux-ci n'entrent dans le calcul de la réduction que: a. dans la mesure où le produit de l'aliénation est supérieur au coût d'investissement; b. si la participation aliénée était égale à 10% au moins du capital-actions ou du capital social d'une autre société ou si elle avait un droit fondé sur 10% au moins du bénéfice et des réserves d'une autre société et que la société de capitaux ou la société coopérative l'a détenue pendant un an au moins [...]. 3. En l'espèce, il est établi que la société holding recourante, constituée le 29 février 2016, possédait une participation de 100% du capital-actions de sa société fille B. _____ SA, participation qu'elle a vendue à un tiers par contrat du 12 janvier 2017 (voir partie En fait, let. B). Il n'est pas contesté que sa situation correspondait à un des cas prévus à l'art. 69 LIFD et que, en lien avec cette participation, son impôt sur le bénéfice pour la période fiscale 2017 devait être calculé en tenant compte de la réduction pour participations prévue par cette disposition. Le litige ne porte ainsi pas sur le principe du droit à la réduction pour participations au sens de l'art. 69 LIFD, mais sur le montant du rendement net des participations qui sert à calculer le taux de réduction. Le Service cantonal des contributions considère que ce montant ne doit pas englober le gain en capital de CHF 10'000'000.- que la recourante a réalisé lors de cette vente, car celle-ci ne détenait pas le capital-actions de sa société fille depuis au moins un an, comme l'exige l'art. 70 al. 4 let. b LIFD. La recourante est au contraire d'avis que la condition de la durée de détention minimale d'un an n'est pas applicable dans son cas et que ce gain en capital doit être compris dans le rendement net de ses participations, ce qui porterait le taux de réduction pour participation à 99.965% au lieu de 3.9%. 3.1. Dans sa version en vigueur jusqu'au 1er janvier 1998, la LIFD limitait la réduction pour participations au sens de ses art. 69 et 70 aux rendements courants des participations (« laufende

Tribunal cantonal TC Page 8 de 14 Beteiligungserträge »), soit pour l'essentiel les distributions de dividendes, ordinaires ou extraordinaires, ouvertes ou dissimulées, versées par la personne morale concernée. La réforme de l'imposition des entreprises I (RIE I) a amené un changement de paradigme, dans le sens que l'art. 70 al. 1, 3ème phrase, LIFD prévoit désormais que les bénéfices en capital provenant des participations ainsi que le produit de la vente de droits de souscriptions y relatifs font également partie du rendement des participations pris en considération pour calculer la réduction pour participations. C'est dans ce même contexte de la RIE I que le législateur a créé les deux autres conditions spécifiques aux bénéfices en capital qu'il a ancrées à l'art. 70 al. 4 lettre b LIFD, disposition dont le texte a ensuite été remanié à l'occasion de la réforme de l'imposition des entreprises II (RIE II), entrée en vigueur le 1er janvier 2011 (voir arrêt TF 2C_469/2015 du 22 février 2016, RDAF 2016 II 587, consid. 2.3.1 s.). 3.2. Les deux conditions posées par l'art. 70 al. 4 let. b LIFD portent sur l'importance de la participation aliénée (10% au minimum) et sur la durée de détention de celle-ci (un an au minimum). En ce qui concerne le critère temporel, seul litigieux en l'espèce, le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion d'en préciser la portée, d'abord dans un arrêt TF 2C_787/2012 du 15 janvier 2013 (RDAF 2013 II 380, StE 2013 B 72.11 Nr. 23, consid. 3.3). Dans le cas en question, il s'agissait d'une société

anonyme qui avait certes détenu la totalité des parts d'une société à responsabilité limitée, mais seulement durant moins de trois mois au moment de l'aliénation. Le litige ne portait pas directement sur la question de la durée de la détention des participations, mais plutôt sur le sens à donner à l'expression « ... la société de capitaux ou la société coopérative l'a détenue ... », selon les termes de l'art. 70 al. 4 let. b LIFD. Le Tribunal fédéral a néanmoins examiné à cette occasion l'exigence de la durée de détention minimale d'un an prévue par la même disposition. Se fondant sur les travaux parlementaires et la doctrine, il a d'abord relevé que le motif qui a conduit le législateur à introduire cette condition était certes d'opérer une distinction entre les gains en capitaux et les bénéfiques d'aliénation issus de l'actif circulant des commerçants de titres. Il a toutefois constaté ensuite, se référant à nouveau à la doctrine, que le texte de la loi était formulé de façon générale et qu'il excluait de la réduction pour participations tous les gains en capital réalisés à court terme (dans un délai d'un an). Il a précisé que la lettre et le sens de la loi étaient clairs et que, dans ces conditions, il n'y avait pas de place pour une interprétation de la loi qui aurait rectifié celle-ci dans le sens d'une application de la condition de la durée de détention minimale aux seuls « bénéfiques commerciaux » (« Handelsgewinne »). Le Tribunal fédéral a ensuite confirmé cette jurisprudence notamment dans l'arrêt TF 2C_469/2015 précité du 22 février 2016 (consid. 2.3.7 s.; voir également arrêt TF 2C_701/2015 du 22 avril 2016 consid. 3.3.1). Il a en particulier à nouveau relevé que le législateur avait certes à l'origine l'intention de n'exclure de la réduction pour participations que les gains en capitaux réalisés lors de l'aliénation de participations faisant partie de l'actif circulant des commerçants de titres, mais que le texte et le sens de l'art. 70 al. 4 let. b LIFD étaient clairs. Un gain en capital ne pouvait ainsi entrer dans le calcul de la réduction pour participations qu'à la condition que la participation aliénée ait été détenue pendant un an au moins par la société prétendant à cette réduction, sans qu'il y ait de place pour limiter l'application de cette condition aux seuls « bénéfiques commerciaux » réalisés par les commerçants de titres.

Tribunal cantonal TC Page 9 de 14 4. La recourante ne paraît pas contester directement la jurisprudence qui précède. Analysant plus particulièrement l'arrêt TF 2C_787/2012 précité du 15 janvier 2013, elle relève que la situation sur laquelle le Tribunal fédéral a dû se prononcer représentait une problématique de réalisation systémique. En effet, l'application de la réduction pour participations aurait conduit dans ce cas à l'exonération d'un gain en capital qui aurait été imposé dans l'entreprise individuelle s'il avait été réalisé avant la transformation de celle-ci en société de capitaux. Par ailleurs, par le biais de l'apport des titres dans la société de capitaux, le contribuable aurait, si la réduction pour participations avait été accordée, bénéficié d'une réduction de sa charge fiscale globale, passant d'un impôt sur le revenu et des charges sociales, en cas de vente dans l'entreprise individuelle, à une imposition réduite des dividendes (au moment de la distribution du gain en capital), en cas de vente dans la société de capitaux. Forte de ce constat, la recourante indique pouvoir « soutenir la position du Tribunal fédéral au vu de l'intention du législateur ». Cela étant, la recourante relève que la situation est différente en l'espèce, car son actionnaire détenait la participation de la société opérationnelle dans sa fortune privée avant de la lui apporter au moment de sa création. Dans cette situation, l'application à la lettre de l'art. 70 al. 4 let. b LIFD a pour conséquence que la vente de la société opérationnelle à la société holding dans un délai d'un an après l'apport de celle-ci est considérée comme « impossible », alors que si la vente avait eu lieu avant l'apport, cette opération aurait constitué un gain en capital exonéré conformément à l'art. 16 al. 3 LIFD. Qualifiant ce résultat de choquant, elle soutient qu'en prévoyant la condition de la durée de détention minimale d'un an fixée par

l'art. 70 al. 4 let. b LIFD, le législateur n'entendait pas viser sa situation, à savoir les cas d'apport d'actions détenues dans la fortune privée d'une personne physique à une société de capitaux de type holding. Elle en déduit que cette disposition légale contient une lacune improprement dite et que son application à la lettre par le Service cantonal des contributions constitue un abus de droit qu'il convient de corriger. Il convient d'examiner ce qu'il en est.

4.1. L'interprétation de la loi peut conduire à la constatation d'une lacune. Une lacune proprement dite, appelant l'intervention du juge, suppose que le législateur s'est abstenu de régler un point qu'il aurait dû régler et qu'aucune solution ne se dégage du texte ou de l'interprétation de la loi (voir ATF 139 I 57 consid. 5.2; 135 IV 113 consid. 2.4). En revanche, si le législateur a renoncé volontairement à codifier une situation qui n'appelait pas nécessairement une intervention de sa part, son inaction équivaut à un silence qualifié. Quant à la lacune improprement dite, elle se caractérise par le fait que la loi offre certes une réponse, mais que celle-ci est insatisfaisante. D'après la jurisprudence, seule l'existence d'une lacune proprement dite appelle l'intervention du juge, tandis qu'il lui est en principe interdit, selon la conception traditionnelle qui découle notamment du principe de la séparation des pouvoirs, de corriger les lacunes improprement dites, à moins que le fait d'invoquer le sens réputé déterminé de la norme ne constitue un abus de droit ou ne viole la Constitution (ATF 139 I 57 consid. 5.2; 131 II 562 consid. 3.5; voir aussi ATF 138 II 1 consid. 4.3; arrêt TF 2C_68 2016 du 2 juin 2017, consid. 5.5.1). Cette jurisprudence vaut également en droit fiscal, où seules les lacunes proprement dites peuvent être comblées, sous réserve des cas d'abus de droit pouvant notamment prendre la forme de l'évasion fiscale (ATF 131 II 562 précité consid. 3.5; arrêt TF 2C_1078/2015 du 23 mai 2017 consid. 4.2).

Tribunal cantonal TC Page 10 de 14 4.2. Il a été vu ci-dessus (consid. 3.2) que l'art 70 al. 4 let. b LIFD est une disposition légale claire qui exclut de la réduction pour participations tous les gains en capital réalisés à court terme (dans un délai d'un an) et qui ne laisse ainsi pas de place pour une interprétation qui limiterait sa portée dans le sens d'une application de la condition de la durée de détention minimale aux seuls « bénéfiques commerciaux » (« Handelsgewinne »). Cette disposition légale ne comporte dès lors pas de lacune au sens d'une lacune proprement dite de la loi, ce que le Tribunal fédéral a du reste déjà confirmé dans ses arrêts précités TF 2C_787/2012 du 15 janvier 2013, consid. 3.3., et TF 2C_469/2015 du 22 février 2016 consid. 2.3.7). Pour les mêmes raisons, il ne saurait non plus être question d'un silence qualifié de la loi. Au contraire, en intégrant à l'art. 70 al. 4 let. b LIFD une condition temporelle allant dans le sens d'une durée de détention minimale fixe d'un an applicable à tous les types de gains en capital réalisés par une société de participations, le législateur fédéral a prévu une règle qui est conforme aux exigences de précision, de prévisibilité et de sécurité posées par la jurisprudence (voir arrêt TF 2C_585/2012 du 6 mars 2014 consid. 7.3 et la référence citée). Le fait qu'elle présente un certain schématisme, par ailleurs admissible en matière fiscale (voir ATF 133 II 305 consid. 5.1; arrêt TF 2C/200/2011 du 14 novembre 2011 consid. 5.2.1), n'y change rien. Il reste dès lors uniquement à vérifier si, comme l'affirme la recourante, l'application de la règle claire prévue à l'art. 70 al. 4 let. b LIFD dans sa situation particulière constitue un abus de droit de la part de l'autorité fiscale ou viole la Constitution, mettant ainsi en évidence une lacune improprement dite.

4.2.1. L'interdiction de l'abus de droit (« Rechtsmissbrauch ») est un sous-principe déduit du principe de la bonne foi (voir art. 2 al. 2 CC). Il vaut de manière générale dans l'ordre juridique suisse (ATF 131 I 185 consid. 3.2.4). Il y a abus de droit lorsqu'une institution juridique est utilisée à l'encontre de son but pour réaliser des intérêts

que cette institution juridique ne veut pas protéger (ATF 121 II 97 consid. 4). Pour mieux comprendre le principe de l'interdiction de l'abus de droit, on peut rapprocher cette notion de celle de « droit », compris comme un intérêt protégé par la loi en raison de son importance. Ce principe consiste en effet à considérer qu'une personne abuse de son droit, dès lors qu'elle l'exerce pour servir un autre intérêt que celui que la loi vise à protéger, en l'érigant justement en droit. La mauvaise foi de cette personne, c'est-à-dire la malhonnêteté de son intention, réside alors dans le fait qu'elle agit de manière artificielle, pour remplir les conditions de sa protection légale. L'intention malhonnête caractéristique d'un comportement abusif étant difficile à établir, il ne faut pas retenir un abus de droit à la légère (DUBEY, Droits fondamentaux. vol. II, 2018 p. 662, n. 3546 et les références citées). En droit public, l'abus de droit fait l'objet d'une abondante jurisprudence en ce qui concerne le comportement des particuliers. Cela étant, l'interdiction de l'abus de droit joue aussi son rôle de correctif à l'égard de la collectivité, à laquelle il est également interdit de se servir d'une institution juridique pour atteindre d'autres buts que ceux que celle-ci vise. Ce faisant, une collectivité viole toutefois alors aussi souvent, voire plutôt, l'interdiction de l'arbitraire (DUBEY, p. 663, n. 3548).

4.2.2. En l'espèce, la recourante, société holding constituée le 29 février 2016, a vendu à un tiers en date du 12 janvier 2017 la totalité du capital-actions d'une de ses sociétés filles, participation qui lui avait été apportée par son actionnaire unique lors de sa constitution. Elle a réalisé par cette vente un gain en capital de CHF 10'000'000.-.

Tribunal cantonal TC Page 11 de 14 Conformément à l'art. 70 al. 4 let. b LIFD, le Service cantonal des contributions a constaté que la recourante n'avait pas détenu la participation en question durant au moins un an, de telle sorte qu'elle ne remplissait pas une des conditions prévues par la loi pour que le gain en capital résultant de son aliénation soit pris en considération dans le calcul du taux de réduction pour participations. En cela, l'autorité fiscale n'a fait qu'appliquer la loi conformément à son texte et à son sens clairs. On ne saurait par ailleurs lui reprocher d'avoir utilisé l'art. 70 al. 4 let. b LIFD – et plus particulièrement la condition de la durée de détention minimale d'un an – pour atteindre en réalité d'autres buts que ceux visés par cette règle légale. En effet, il a été vu ci-dessus que celle-ci vise précisément à exclure de la réduction pour participations tous les gains en capital réalisés à court terme (dans un délai inférieur à un an). A cet égard, il importe peu que le motif initial qui a conduit le législateur à introduire cette condition était d'opérer une distinction entre les gains en capitaux et les bénéfices d'aliénation issus de l'actif circulant des commerçants de titres. Ce qui est déterminant, c'est que la disposition légale en cause a ensuite été formulée de façon générale et que la condition de la durée de détention minimale d'un an vise ainsi l'ensemble des gains en capital réalisés par des sociétés de participations. Il en résulte que l'application en l'espèce de la condition temporelle posée à l'art. 70 al. 4 let. b LIFD ne constitue pas un abus de droit de la part de l'autorité fiscale. Elle ne viole pas non plus la Constitution. Plus particulièrement, elle s'avère notamment conforme au principe de la légalité (voir art. 36 al. 1 Cst.) qui gouverne l'ensemble de l'activité de l'Etat et qui revêt une importance particulièrement en droit fiscal où il est érigé en droit constitutionnel indépendant à l'art. 127 al. 1 Cst. (voir arrêt TF 131 II 562 consid. 3.1).

4.2.3. Il peut encore être relevé à ce stade que, sous le couvert du grief d'abus de droit, la recourante paraît en réalité chercher à démontrer par une voie détournée que la condition de la durée de détention minimale d'un an ne devrait pas s'appliquer aux situations telles que la sienne, à savoir les cas où la participation aliénée par une société holding lui avait été apportée moins d'un an auparavant par une personne physique qui en est l'actionnaire et qui

détenait cette participation dans sa fortune privée. A cet effet, elle se réfère en particulier à l'objectif premier qui a amené le législateur à adopter l'art. 70 al. 4 let. b LIFD et elle cherche à différencier sa situation de celles dans lesquelles le Tribunal fédéral a déjà confirmé l'application de la condition de la durée de détention minimale d'un an (voir arrêt TF 2C_787/2012 précité du 15 janvier 2013). Elle compare également sa situation à celle plus favorable dont aurait bénéficié son actionnaire s'il avait vendu lui-même directement les actions de la société B._____ SA à un tiers. Cette démarche est toutefois vaine. En effet, en l'absence d'abus de droit commis par l'autorité, l'importance de savoir si l'application de l'art. 70 al. 4 let. b LIFD à la situation de la recourante conduit à une solution qui pourrait être insatisfaisante doit être relativisée. Même si tel était le cas, il n'appartiendrait en effet pas au juge de corriger une telle lacune improprement dite (sur la question du contrôle judiciaire limité de la constitutionnalité du droit fédéral et sur l'immunité qui a pour conséquence que les tribunaux ne peuvent revoir la constitutionnalité des lois fédérales dont fait partie la LIFD, voir YERSIN/AUBRY GIRARDIN, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2ème éd. 2017, remarques préliminaires n. 32 ss). A cet égard, on peut dès lors se limiter à constater que, certes, l'imposition du gain en capital aurait été différente si, au lieu de lui apporter le capital-actions de la société B._____ SA

Tribunal cantonal TC Page 12 de 14 qu'elle a ensuite vendu à un tiers, son actionnaire avait vendu lui-même directement ce capital au tiers en question. Cela dit, il s'agit de deux hypothèses bien distinctes (vente de titres par une personne physique et vente de titres par une société holding appartenant elle-même à une personne physique): il ne suffit pas de constater que l'actionnaire personne physique aurait bénéficié d'une exonération dans la première variante pour en déduire que l'imposition de la société de participations dans la deuxième variante serait choquante, comme l'affirme la recourante. Dans la même ligne, il tombe également sous le sens que l'imposition aurait aussi été très fortement réduite si la recourante avait vendu le capital-actions de sa société fille quelques semaines plus tard dans le courant de l'année 2017, après avoir détenu cette participation pendant la durée minimale d'un an prévue par l'art. 70 al. 4 let. b LIFD. Il s'agit toutefois là aussi d'une autre hypothèse qui se distingue sur un point essentiel de la situation qui a donné lieu à l'imposition contestée dans la présente procédure, de telle sorte qu'il n'y a pas lieu de s'y attarder. 5. Il ressort en résumé de ce qui précède que l'art. 70 al. 4 let. b LIFD a un texte et un sens clair, qu'il ne contient pas de lacune proprement dite et que son application dans le cas particulier, en l'absence d'abus de droit, ne met pas non plus en évidence de lacune improprement dite susceptible d'être corrigée par la Cour de céans. C'est dès lors à juste titre que conformément à cette disposition, le Service cantonal des contributions a fixé l'impôt fédéral direct sur le bénéfice dû par la recourante en tenant compte d'une réduction pour participations de 3.900% excluant le gain en capital de CHF 10'000'000.- réalisé par celle-ci lors de la vente du capital-actions de sa société fille qu'elle détenait depuis moins d'un an. Le recours sera dès lors rejeté et la décision attaquée confirmée en tant qu'elle concerne l'impôt fédéral direct. 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), voire CHF 100'000 dans les affaires d'une ampleur ou d'une

complexité particulière (art. 1 du Tarif). En l'espèce, la recourante succombe sur l'ensemble de ses conclusions et griefs. Les frais de procédure seront par conséquent mis à sa charge. L'émolument sera fixé à CHF 30'000.- compte tenu en particulier du travail nécessaire, de la valeur litigieuse en cause et de l'importance de l'affaire. Il sera compensé avec l'avance de frais effectuée. 5.2. Vu le sort du recours, il n'est pas alloué de dépens. Impôt cantonal (604 2019 48) 6. Il ne ressort pas clairement du recours, interjeté le 24 avril 2019 contre la décision sur réclamation du 25 mars 2019, s'il porte également sur l'impôt cantonal et, cas échéant, dans quelle mesure.

Tribunal cantonal TC Page 13 de 14 Certes, la recourante fait référence à plusieurs dispositions de la loi fribourgeoise du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1), notamment l'art. 180 LICD relatif aux conditions que le contribuable doit remplir pour faire recours et l'art. 112 al. 5 let. b LICD qui, à l'image de l'art. 70 al. 4 let. b LIFD, fait état de conditions liées à l'application de la réduction pour participations. Cela étant, l'impôt cantonal sur le bénéfice dû pour la période fiscale concernée a été fixé à CHF 0.-, en application de l'ancien art. 130 LICD, applicable jusqu'au 31 décembre 2019, qui prévoyait une exonération d'impôt sur le bénéfice pour les sociétés holdings remplissant certaines conditions. La recourante n'a dès lors pas d'intérêt digne de protection à ce que la décision attaquée soit annulée ou modifiée sur ce point, de telle sorte que sa qualité pour recourir doit être niée pour l'impôt sur le bénéfice. Quant à l'impôt cantonal sur le capital, fixé à CHF 1'634.05, il n'a pas été contesté en procédure de réclamation et la recourante ne formule en procédure de recours aucun grief et n'invoque aucune disposition de la LHID ou de la LICD spécifique à cet impôt. Il s'ensuit que d'éventuelles conclusions en matière d'impôt cantonal doivent être déclarées irrecevables, à défaut de qualité pour recourir pour l'impôt sur le bénéfice et parce qu'elles ne sont pas motivées pour l'impôt sur le capital. 6.1. Vu l'incertitude quant à la véritable volonté de la recourante d'englober également dans sa contestation l'impôt cantonal sur le bénéfice et/ou sur le capital, il est renoncé à percevoir des frais concernant cet impôt. 6.2. Vu le sort du recours, il n'est pas alloué de dépens. (dispositif en page suivante)

Tribunal cantonal TC Page 14 de 14 la Cour arrête: Impôt fédéral direct (604 2019 47)

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