

# FR\_GERICHTE 604 2020 64 vom 9. Juni 2021

FR Kantonsgericht, 2021-06-09, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_604\\_2020\\_64](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2020_64)

FR: FR\_GERICHTE 604 2020 64 du 9 juin 2021

IT: FR\_GERICHTE 604 2020 64 del 9 giugno 2021

## Regeste

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

## Erwägungen

### E. 3

Règles relatives à l'attribution du revenu d'une société en nom collectif à ses associés.

#### E. 3.1

A teneur de l'art. 10 al. 1 LIFD, chacun des héritiers ou des associés ajoute à ses propres éléments imposables sa part du revenu de l'hoirie, de la société simple, de la société en nom collectif ou de la société en commandite.

#### E. 3.2

Les entités visées à l'art. 10 al. 1 LIFD sont les communautés organisées selon le droit suisse aux art. 602 CC (hoiries), 530 ss CO (sociétés simples), 552 ss CO (sociétés en nom collectif) et 594 ss CO (sociétés en commandite) et qui n'ont pas la personnalité juridique. Elles ne constituent donc pas des sujets fiscaux indépendants, mais sont fiscalement transparentes (arrêt TF 2C\_123/2014 du 30 septembre 2015, RDAF 2015 II 563, consid. 10.1 et les références).

#### E. 3.3

Il ressort de l'art. 10 al. 1 LIFD que le revenu d'une société en nom collectif doit être attribué à ses associés, en proportion de leurs quotes-parts au sens du droit civil. Peu importe, à cet égard, les modalités de paiement convenues entre les associés. Le fait que le revenu est réalisé par l'entremise d'une telle entité a toutefois un effet sur sa qualification du point de vue fiscal: la nature du revenu réalisé doit en effet être déterminée au niveau de la communauté d'associés et non pas de l'activité exercée et de l'investissement opéré individuellement par chacun d'eux (SALOMÉ in Commentaire romand, impôt fédéral direct, 2ème éd. 2017, art. 10 n. 2). La mesure du revenu net est, quant à elle, également déterminée au niveau de la communauté d'associés: en effet, le revenu brut de la communauté de personnes dans un premier temps diminué de la totalité des frais d'acquisition du revenu y relatifs. A cet égard, les associés sont traités comme des tiers dans leurs rapports (contrat de travail, de prêt, etc.) avec la société. En d'autres termes, l'acquisition, par des associés, de prétentions au versement de prestations telles que des salaires ou des intérêts correspond à la réalisation de frais d'acquisition du revenu déductibles au niveau de la communauté de personnes. Ici encore, le droit fiscal ne fait que tirer les conséquences de la réalité de droit civil, qui reconnaît l'existence de tels rapports. C'est ensuite le revenu net total qui est attribué aux différents associés sur la base des

dispositions contractuelles ou, à défaut, des dispositions légales applicables (SALOMÉ, art. 10 n. 3).

#### **E. 4**

Revenu réalisé par la recourante en tant qu'associée pour les mois de janvier à juillet 2018.

##### **E. 4.1**

La recourante ne conteste pas en soi que le « bénéfice » réalisé par la société durant l'exercice comptable 2018, déclaré à hauteur de CHF 26'672.-, équivaut effectivement à ce montant (sous réserve des prélèvements en nature; voir ci-dessus consid. 2). Elle reproche toutefois au Service cantonal des contributions de lui avoir imputé la totalité de ce montant au titre de revenu réalisé en tant qu'associée. Elle allègue en effet à cet égard qu'une partie de ce revenu, correspondant à la part d'investissement de son ancien associé C.\_\_\_\_\_, doit être imposée à titre de revenu dans le chapitre fiscal de celui-ci. La partie du revenu en question serait d'ailleurs selon elle comprise dans le montant de CHF 30'000.- annoncé par celui-ci dans sa déclaration fiscale.

Tribunal cantonal TC Page 7 de 10

##### **E. 4.2**

Il a été vu ci-dessus (en fait, let. A) que la recourante a été associée de la société avec C.\_\_\_\_\_ du 11 mars 2016 au 24 octobre 2017. Cela étant, à cette seconde date, celui-ci a été radié du registre du commerce et remplacé en tant qu'associé par D.\_\_\_\_\_. Certes, la recourante affirme dans sa détermination du 7 janvier 2021 que la prise de participation de D.\_\_\_\_\_ n'a pas pu se concrétiser dans les faits. Cela ne permet toutefois pas de retenir que, en dépit des inscriptions figurant au registre du commerce, C.\_\_\_\_\_ aurait en réalité conservé une qualité d'associé en 2018 et aurait de ce fait perçu une part du « bénéfice » réalisé par celle-ci pour les mois de janvier à juillet 2018. Plusieurs éléments attestent plutôt du contraire. Premièrement, C.\_\_\_\_\_ a perçu en 2018 un salaire pour son activité dans le restaurant, à savoir CHF 5'200.- correspondant à un montant net de CHF 4'751.50 pour les mois de janvier à juillet 2018 (voir certificat de salaire du 12 février 2019, dossier judiciaire p. 15). Or, la recourante n'a quant à elle pas reçu de rémunération sous forme de salaire, ce qui met en évidence une différence de statut entre les deux intéressés. Deuxièmement, C.\_\_\_\_\_ atteste de façon constante qu'il a reçu une somme de CHF 30'000.- suite à la vente du restaurant et que ce montant correspond au remboursement de son investissement (voir courrier du 22 juin 2020 au Service cantonal des contributions, dossier judiciaire p. 15). Dans sa déclaration d'impôt pour 2018, il fait état du même montant de CHF 30'000.- comme élément de fortune, avec la précision suivante : « part de vente du fonds de commerce [...] ». Il n'annonce par ailleurs pas avoir perçu d'autre revenu de la société que le salaire précité (voir dossier judiciaire p. 15). Enfin, la recourante elle-même a d'abord indiqué que le montant de CHF 30'000.- versé à C.\_\_\_\_\_ et déclaré à l'autorité fiscale correspondait à « sa part de la vente du fonds de commerce » (voir détermination du 7 janvier 2021, dossier judiciaire p. 9). Ce n'est que dans un deuxième temps qu'elle a laissé entendre que le montant de CHF 30'000.- comprendrait également « la part du bénéfice 2018 », « vu qu'il a investi moins de la moitié de départ » (voir détermination du 2 mars 2021, dossier p. 13). Cette affirmation tardive paraît peu vraisemblable au vu des deux premiers éléments rappelés ci-dessus. En outre, très imprécise, elle ne permet même pas d'envisager comment ce montant devrait être réparti entre la part correspondant à l'investissement de départ augmenté du bénéfice de liquidation

et la part qui correspondrait par hypothèse à une partie du revenu réalisé par la société en 2018. Compte tenu de l'ensemble de ces éléments, c'est à bon droit que le Service cantonal des contributions a attribué à la recourante la totalité du revenu de CHF 26'672.- réalisé par la société en 2018. Le recours sera dès lors rejeté sur ce point.

## **E. 5**

Revenu réalisé par la recourante correspondant au bénéfice de liquidation de la société.

### **E. 5.1**

Le Service cantonal des contributions retient également au titre de revenu imposable de la recourante un montant de CHF 19'120.- correspondant à la moitié du bénéfice de

Tribunal cantonal TC Page 8 de 10 CHF 38'240.- obtenu lors de la liquidation de la société en 2018, sur la base du calcul suivant (voir observations du 15 octobre 2020): « La valeur comptable du fonds de commerce est de CHF 41'760.-. Malgré qu'elle soit toujours valorisée comptablement dans les bilans à CHF 69'600.-. Le Service cantonal des contributions a reconstitué cette valeur comptable conformément au bilan au 31 décembre 2016 rectifié lors de la taxation 2016 (prix d'achat en 2015 de CHF 87'000.- moins les amortissements 2015 de 40% et 2016 de 20%). Les comptes 2017 et 2018 ne présentent aucun amortissement. Par conséquent, l'imposition du bénéfice de liquidation du fonds de commerce [...] se monte à CHF 38'240.- (prix de vente de CHF 80'000.- moins valeur comptable de CHF 41'760.-), soit CHF 19'120.-.»

### **E. 5.2**

Il n'y a pas lieu de remettre en cause le calcul du bénéfice de liquidation de CHF 38'240.-, que la recourante ne critique au demeurant pas en tant que tel. Il peut tout au plus être relevé que l'imposition limitée à la moitié de ce bénéfice dans le chapitre fiscal de la recourante paraît favorable à celle-ci. En effet, il semble ressortir de ses écritures qu'elle a perçu une plus grande part du prix de vente de CHF 80'000.- que son associé (voir notamment détermination précitée du 2 mars 2013 mentionnant que l'investissement de celui-ci correspondait à moins de la moitié). Quant au grief selon lequel un solde du prix de vente n'a été versé qu'en 2020, il est manifestement infondé. En effet, le moment du versement effectif du prix de vente convenu n'est pas déterminant pour le calcul du bénéfice résultant de la liquidation de la société qui est bel et bien intervenue en 2018.

## **E. 6**

Sort du recours. Sur le vu de ce qui précède, le recours sera très partiellement admis et la décision attaquée modifiée dans le sens que le revenu imposable de la recourante réalisé au titre d'associée de la société (code 1.420) sera fixé à CHF 49'572.-, soit CHF 26'672.- de revenu augmenté de CHF 3'780.- en raison de prélèvements en nature et CHF 19'120.- de part au bénéfice de liquidation. Impôt cantonal (604 2020 65)

## **E. 7**

L'art. 10 al. 1 LICD a la même teneur que l'art. 10 al. 1 LIFD. Le raisonnement mené en ce qui concerne l'impôt fédéral direct peut en conséquence être repris pour l'impôt cantonal. En conséquence, pour cet impôt également, le recours sera très partiellement admis et la décision attaquée modifiée dans le sens que le revenu imposable de la recourante réalisé au titre d'associée de la société (code 1.420) sera fixé à CHF 49'572.-, soit CHF 26'672.- de revenu augmenté de CHF 3'780.- en raison de prélèvements en nature et CHF 19'120.- de

part au bénéfice de liquidation.

Tribunal cantonal TC Page 9 de 10 Frais

### **E. 8**

Selon les art. 144 al. 1 LIFD et 131 CPJA, 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, vu l'admission très partielle et l'ensemble des circonstances du cas, il se justifie de mettre à la charge de la recourante des frais fixés à CHF 700.-. Le solde de l'avance de frais effectuée, par CHF 100.-, lui sera restitué. (dispositif en page suivante)

Tribunal cantonal TC Page 10 de 10 La Cour arrête: Impôt fédéral direct (604 2020 64)

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