

# FR\_GERICHTE 604 2020 85 vom 19. Mai 2021

FR Kantonsgericht, 2021-05-19, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_604\\_2020\\_85](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2020_85)

FR: FR\_GERICHTE 604 2020 85 du 19 mai 2021

IT: FR\_GERICHTE 604 2020 85 del 19 maggio 2021

## Regeste

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

## Erwägungen

### E. 31

décembre 2018) comme il suit : « CALCUL DES ÉLÉMENTS IMPOSABLES IMPÔT CANTONAL IMPOT FEDERAL DIRECT ELEMENTS RELATIFS AU CAPITAL ET AUX RÉSERVES Capital social libéré 100'000.00 Capital propre dissimulé 1'662'890.00 Bénéfice reporté / Pertes reportées 233'549.00 Réserve générale 20'000.00 Réserves latentes imposées Reprise sur honoraires de gérance 110'200.00 Provision excessive sur impôts -17'300.00 Capital total au 31.12.2018 2'109'339.00 Capital imposable au canton : 45.253% 954'500.00 ELEMENTS RELATIFS AU BENEFICE Bénéfice net / Perte nette selon comptes 4'210.00 4'210.00 Reprises en réserves latentes Provision excessive sur impôts -17'300.00 -17'300.00

Tribunal cantonal TC Page 3 de 11 604 2020 85/86 Reprise sur honoraires de gérance 110'200.00 110'200.00 Bénéfice imposable Suisse 97'110.00 97'110.00 Pertes déductibles suisses -23'454.00 -23'454.00 Bénéfice imposable Suisse 73'656.00 73'656.00 Part du canton de Fribourg : 28.876% 21'200.00 73'600.00 Bénéfice déterminant pour le taux 73'656.00 L'impôt cantonal sur le bénéfice dû par la société a été fixé à CHF 1'802.- et son impôt fédéral direct à CHF 6'256.-. L'impôt cantonal sur le capital a été arrêté à CHF 1'527.20. B. Par courrier du 9 juillet 2020, en référence à un entretien téléphonique avec le réviseur en charge de la taxation de la société, C. \_\_\_\_\_ a expliqué que l'activité déployée pour cette dernière dépassait la seule gestion ; il a aussi précisé ce que couvrait les montants facturés par la société P. \_\_\_\_\_ Sàrl pour cette activité (et pour laquelle il avait précédemment transmis une copie du contrat de mandat liant les deux sociétés). Il a notamment indiqué que, pour des questions de pure simplification administrative (à savoir ne pas être salarié de plusieurs entreprises) et avec "la validation du fisc" des cantons de Fribourg et de Q. \_\_\_\_\_ à qui il avait fait part de la situation, il avait établi un nouveau contrat en 2018. Il a ajouté qu'il allait "fournir un deuxième contrat pour toutes les activités autres que la pure gestion avec une liste détaillée des activités" afin de permettre "une vision claire de la situation ainsi qu'une acceptation des montants payés". Des copies d'un "Contrat de mandat de gestion immeubles" prévoyant une rémunération forfaitaire de 7% des loyers bruts encaissés et d'un "Contrat de mandat total" datés du 29 décembre 2014 ont été produits au dossier. Le 27 juillet 2020, la société représentée par sa fiduciaire, s'est référée à l'entretien téléphonique et à son courrier du 9 juillet 2020 et a confirmé "la réclamation concernant l'avis de taxation 2018 impôt cantonal et impôt fédéral direct". Par décision du 24 septembre 2020, le Service cantonal des contributions a rejeté cette

réclamation, aucun justificatif probant n'ayant été produit à l'encontre de la reprise de CHF 110'200.-. C. Le 23 octobre 2020 (date du sceau postal), la société a interjeté recours, seule, devant le Tribunal cantonal. Elle conclut implicitement à l'annulation de la reprise en indiquant que, comme le prouvent les documents produits à l'appui du recours, "la facturation faite par P. \_\_\_\_\_ Sàrl à A. \_\_\_\_\_ SA ne consiste en aucun cas à un transfert d'intérêt fiscal pour un canton tiers où quasi aucun impôt n'est payé (...)

L'organisation du fonctionnement des sociétés sœurs ont uniquement un intérêt d'allégement administratif et organisationnel. Les structures et leur fonctionnement sont totalement transparents. Les montants avancés sont très raisonnables, respectés et contrôlables". L'avance de frais fixée à CHF 800.- par ordonnance du 28 octobre 2020 a été versée dans le délai imparti. Le 6 janvier 2021, le Service cantonal des contributions a déposé ses observations en concluant au rejet du recours. Il a maintenu la reprise de CHF 110'200.- en indiquant notamment qu'elle était considérée comme une prestation faite à l'actionnaire ou à une personne proche. Une copie de cette détermination a été communiquée à la société le 11 janvier 2021. Les arguments détaillés des parties seront repris dans les considérants en droit pour autant que cela soit utile à la résolution du litige.

Tribunal cantonal TC Page 4 de 11 604 2020 85/86 en droit Procédure 1. Le recours, posté le 23 octobre 2020 contre une décision sur réclamation du 24 septembre 2020, 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 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 tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal. Impôt fédéral direct (604 2020 85) 2. 2.1. Aux termes de l'art. 57 LIFD, l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net. Pour définir le bénéfice imposable, le droit fiscal suisse se base sur le solde du compte de résultat, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent (art. 58 al. 1 let. a LIFD) ainsi que, notamment, sur tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial (art. 58 al. 1 let. b LIFD). L'imposition du bénéfice des personnes morales se détermine donc sur la base du bénéfice tel qu'il découle du bilan commercial ("Massgeblichkeitsprinzip"). En conséquence, et selon la jurisprudence constante, les comptes établis conformément aux règles du droit commercial lient les autorités fiscales, à moins que le droit fiscal ne prévoie des règles correctrices spécifiques (OBERSON, Droit fiscal suisse, 2012, p. 224). Parmi les normes fiscales correctrices, l'art. 58 al. 1 let. b LIFD prévoit que tous les prélèvements opérés avant le calcul du solde du compte de résultat, qui ne servent pas à couvrir des frais généraux autorisés par l'usage commercial, entrent dans le bénéfice net imposable. Cette disposition cite de manière non exhaustive : - les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'actifs immobilisés, - les amortissements et les provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial, - les versements aux fonds de réserve, la libération du capital propre au moyen de fonds appartenant à la personne morale, à condition qu'ils proviennent de réserves constituées par des bénéfices qui n'ont pas été imposés, - les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial. Ainsi, les charges de l'entreprise seront réintégrées au bénéfice imposable lorsqu'elles ne servent pas à couvrir des dépenses

justifiées par l'usage commercial. 2.2. Il y a libéralité en faveur de tiers lorsqu'une société effectue une prestation appréciable en argent envers ses actionnaires ou des personnes qui leur sont proches, d'une valeur économique telle qu'il convient d'en attendre une contre-prestation influençant de manière positive le solde du compte de pertes et profits. N'est en conséquence pas seulement imposable au titre de bénéfice

Tribunal cantonal TC Page 5 de 11 604 2020 85/86 celui comptabilisé comme tel et distribué aux actionnaires, mais également la valeur objective de toute prestation qu'un actionnaire reçoit de la société en vertu de son droit de participation au capital social. Lorsqu'un actionnaire reçoit de la société une prestation appréciable en argent, qui n'aurait pas été octroyée à un tiers étranger à la société, il convient de présumer que cette prestation ne trouve son fondement que dans la qualité d'actionnaire de celui-là (TF in ASA 58 p. 427). Elle est imposable, auprès de l'actionnaire ou des proches favorisés et auprès de la société. Doctrine et jurisprudence parlent en ce sens, plus ou moins indistinctement, de distribution dissimulée de bénéfices ou de prestations appréciables en argent (TF in StE 1992 B 72.13.22 n° 23 consid. 2c et références citées). 2.3. 2.3.1. Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral (ATF 131 II 593 consid. 5; 119 lb 116; 115 lb 238; arrêt TF 2A.473/2005 du 16 février 2006), il y a distribution dissimulée de bénéfice lorsque les quatre conditions suivantes sont cumulativement remplies : - La société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante et se trouve, par la même, appauvrie. - La prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le ou la touchant de près. - La prestation n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers. - 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 ATF 140 II 88 consid. 4.2; 131 II 593 consid. 5.1; 119 Ib 116 consid. 2; arrêt TF 2C\_795/2015 du 3 mai 2016 consid. 2). 2.3.2. En application de l'approche économique qui prévaut en la matière, les faits doivent être appréciés non seulement du point de vue de leur forme de droit civil, mais également du point de vue de leur contenu réel, en particulier économique. La question de savoir si la prestation appréciable en argent est intervenue suite à l'absence de comptabilisation d'un revenu ou suite à la comptabilisation d'une charge infondée est en revanche sans importance. Les prestations appréciables en argent peuvent également intervenir à charge de comptes d'actifs ou de passifs (arrêt TF 2C\_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2.3.3 traduit in RDAF 2016 II 110 ss). 2.4. 2.4.1. La notion de tiers mentionnée à l'art. 58 al. 1 let. b dernier tiret LIFD vise le porteur de parts et ses proches. Par proche, il faut comprendre en premier lieu les personnes avec lesquelles celui-ci entretient des relations personnelles ou économiques étroites. Il peut s'agir en particulier d'une société du même groupe, par exemple une société sœur ou une société grand-mère (DANON, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2017, art. 57,58 n. 191 et 202 et références citées). Il faut entendre par "personne la ou les touchant de près" (personne proche), une personne physique ou morale qui entretient avec l'actionnaire, le détenteur de participations ou les organes de la société des relations personnelles étroites, par exemple, des liens de parenté ou amicaux. Il peut aussi s'agir de relations économiques qui, au vu des circonstances globales, constituent le motif pour lequel est attribuée une prestation appréciable en argent. La notion de proche au sens fiscal du terme s'étend aux personnes auxquelles l'actionnaire permet d'utiliser la société comme si c'était la leur. Selon la Tribunal cantonal TC Page 6 de 11 604 2020 85/86 jurisprudence, il y a lieu de voir un indice en ce sens, lorsque la comparaison "at arm's length" ("Drittvergleich"), c'est-à-dire

avec des opérations usuelles semblables, démontre que la prestation en cause est à ce point inhabituelle - disproportionnée - qu'elle n'aurait pas été fournie de cette manière si le bénéficiaire n'avait pas été un proche du détenteur de parts. Il convient ainsi d'examiner si la prestation aurait été accordée dans la même mesure à un tiers étranger à la société, soit si la transaction a respecté le principe de pleine concurrence ("dealing at arm's length"; ATF 138 II 545 consid. 3.2 ; 138 II 57 consid. 2.2s. et 4.2 traduit in RDAF 2012 II 299 et confirmé in arrêt TF 2C\_177/2016 du 30 janvier 2017 consid. 4.3 ; arrêt TF 2C\_644/2013 du 21 octobre 2013 consid. 3.1).

2.4.2. En vertu de la théorie dite du triangle, une prestation appréciable en argent à un tiers proche de la société peut, sous l'angle de l'imposition des revenus, être qualifiée suivant les circonstances d'attribution imposable (en particulier en tant que distribution dissimulée de bénéfice) auprès de l'actionnaire. Suivant cette théorie, qui s'applique dans tous les cas lorsque la participation appartient à la fortune privée de l'actionnaire, la prestation passe pendant un bref instant de la société effectuant la prestation au détenteur de parts, auprès duquel elle est considérée comme un rendement de la fortune mobilière (distribution dissimulée de dividende), puis à la personne considérée comme proche du détenteur de parts (voir notamment arrêt TF 2C\_857/2020 du 11 février 2021 consid. 4.3 ss). La manière d'effectuer le paiement ne peut rien changer à la qualification de la prestation en tant que rendement de la fortune mobilière (ATF 138 II 57 consid. 4.2; arrêt TF 2C\_177/2016 du 30 janvier 2017 consid. 4.3 et les références). Il en résulte que lorsque, comme en l'espèce, une prestation appréciable en argent intervient entre sociétés sœurs qui sont dominées par le même détenteur de participations qui les possède dans sa fortune privée, ce dernier doit donc aussi être imposé lorsqu'une justification commerciale d'un tel procédé fait totalement défaut (ATF 138 II 57 consid. 4.2, confirmé in arrêt TF 2C\_674/2015 du 26 octobre 2017 consid. 7.1). Concrètement, si l'opération commerciale qualifiée de 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 (ATF 136 I 65 consid. 5.4; arrêt TF 2C\_177/2016 du 30 janvier 2017 consid. 4.4; arrêt TC FR 604 2016 147 du 2 décembre 2017 consid. 2c).

2.5. 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 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

Tribunal cantonal TC Page 7 de 11 604 2020 85/86 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 ; arrêts TF 2C\_88/2011 du 3 octobre 2011 consid. 2.1.2 ; 2C\_414/2012 du 19 novembre 2012 consid. 3.2 ; 2C\_177/2016 du 30 janvier 2017 consid. 5.5). 3. 3.1. 3.1.1. L'autorité intimée a retenu que les CHF 138'000.- (plus CHF 10'626.- de TVA) comptabilisés dans les charges de la société recourante pour des frais de gestion équivalait à 27% de ses entrées locatives (CHF 138'000.- par rapport à CHF 509'123.-). Elle a par ailleurs considéré que le contrat de mandat produit en procédure de taxation indiquant une rémunération forfaitaire maximale mensuelle de CHF 17'000.-, décrivait des prestations de gestion immobilière très proches de celles définies ci-après par l'Union suisse des professionnels de l'immobilier (ci-après : USPI). Or, la rémunération prévue en général était bien inférieure à 27% des entrées locatives. Quant au nouveau contrat de gestion, accompagné d'un 2ème contrat de mandat général stipulant une rémunération basée sur un taux horaire, elle a observé que ces deux derniers documents avaient été établis après la taxation en cause. L'autorité intimée a par ailleurs relevé que le contrat de gestion du 29 décembre 2014 fondant le versement litigieux, avait pour seul et unique signataire la même personne, C.\_\_\_\_\_, d'une part en tant que mandant, au nom de la société recourante (dont il est l'administrateur avec signature individuelle), et d'autre part en tant que mandataire, au nom de P.\_\_\_\_\_. Sàrl, société domiciliée à Q.\_\_\_\_\_ dont il est l'associé-gérant. Après avoir constaté que, dans un courrier complémentaire à la réclamation, C.\_\_\_\_\_ précisait avoir "développé A.\_\_\_\_\_ SA dans le but de continuer une activité lucrative" et indiqué que son "métier, aujourd'hui est celui de patron de A.\_\_\_\_\_ SA à 70% dont le salaire et les charges sont payées par P.\_\_\_\_\_ Sàrl", l'autorité intimée a conclu que la société recourante transférait des liquidités par le biais d'une facture annuelle à la société P.\_\_\_\_\_ Sàrl afin de permettre à cette dernière de couvrir, entre autre, le salaire de C.\_\_\_\_\_, salaire auquel s'ajoutaient des frais de marketing et de relation clientèle mensuels d'un maximum de CHF 2'500.-. 3.1.2. De son côté, après avoir précisé notamment que tous les frais liés à son fonctionnement étaient pris en charge par la société P.\_\_\_\_\_ Sàrl et faisaient partie intégrante de la facture mise en cause (à l'exception des frais de fiduciaire), la société recourante soutient que les charges facturées sont justifiées par l'usage commercial. Elle expose que la mission ressortant du mandat ne consistait pas uniquement en la gestion d'immeubles. Elle ajoute que même un mandat supplémentaire de pilotage ne couvrirait pas les activités effectives et que si elle avait engagé un directeur d'entreprise pour ce travail, "les coûts n'auraient en aucun cas été inférieurs au montant facturé, bien au contraire". Quant à l'argument de l'autorité intimée selon lequel les deux contrats produits en procédure de réclamation ont été établis suite à la taxation, elle soutient que si tel est effectivement le cas, cela a été effectué "sur proposition du réviseur fiscal...". Elle estime par ailleurs que si le contrat prévoit que le bénéficiaire et le prestataire sont la même personne, cette situation ne présente aucun problème : "La raison de ce fonctionnement est uniquement une raison de simplification et de centralisation (charges sociales) administrative au vu de la composition de personnel de la société P.\_\_\_\_\_ Sàrl". Il s'agissait de "ne pas se laisser noyer par toute la problématique administrative et de trouver une solution juste, validée par un

Tribunal cantonal TC Page 8 de 11 604 2020 85/86 fiscaliste et le fisc". La société recourante rappelle encore que son administrateur domicilié à R.\_\_\_\_\_ depuis plus de 30 ans, y paye ses impôts sur le salaire qu'il reçoit de la société P.\_\_\_\_\_ Sàrl. Elle relève que le montant litigieux est soumis à la TVA, que le "salaire provenant de cette même

facturation est lui soumis à l'imposition (cantonale, communale et fédérale)" et que la reprise serait à nouveau soumise à l'impôt sur le bénéficiaire et encore à l'impôt sur la fortune dans la déclaration de l'administrateur, ce qui représenterait "une triple taxation au minimum ?". 3.2. 3.2.1. En l'espèce, l'administrateur de la société recourante a produit deux nouveaux contrats en procédure de réclamation censés préciser le contrat de mandat produit en procédure de taxation. Il a subdivisé le montant de la rémunération de la mandataire, la société P. \_\_\_\_\_ Sàrl, en retenant un forfait de 7% du montant des loyers bruts encaissés dans le "Contrat de mandat de gestion immeubles" (voir le ch. 3), et une deuxième rémunération de CHF 235.- l'heure (HT) plus des forfaits mensuels de CHF 1'000.- de frais de déplacement et de CHF 300.- de frais de représentation dans le "Contrat de mandat total" (voir le ch. 3) dont le préambule est le suivant : "En plus du contrat de gestion d'immeuble de base, A. \_\_\_\_\_ SA mandate P. \_\_\_\_\_ Sàrl de manière totalement élargie pour la direction et la gestion générale de la société et de ses travaux". L'on peut en conclure qu'en plus des CHF 38'383.- d'honoraires pour la gestion de ses immeubles (CHF 509'123.- \* 7% + TVA), la société recourante s'est vue facturer des honoraires de CHF 110'243.- censés rémunérer la direction et la gestion générale de la société et de ses travaux, ce qui représente un montant près de trois fois supérieur à celui afférent à la gestion des immeubles. Sous cet angle, le mandat décrit en procédure de taxation qui visait initialement la gestion d'immeubles porterait en définitive, pour une plus grande part, sur de la prospection immobilière. Dans la mesure où ces deux documents (datés du 29 décembre 2014 !) ont été établis après coup durant la procédure de réclamation et décrivent un mandat finalement plus étendu que le premier contrat produit en procédure de taxation, leur valeur probante doit être niée. C'est pourquoi seul le contrat de mandat initialement produit en procédure de taxation sera retenu pour trancher la question de la justification commerciale des honoraires comptabilisés dans les charges de la société recourante. Selon ce contrat, pour ses neuf immeubles de placement, la société recourante a confié à la société P. \_\_\_\_\_ Sàrl, le mandat de s'occuper "d'une manière très large" de son parc immobilier : "- Gestion des immeubles - Gestion des terrains - Gestion des locataires - Relations avec les Gérances et agences immobilières en relation avec le parc immobilier - Gestion des clients et des fournisseurs - Gestion des débiteurs - Suivi des travaux de construction et de rénovation - Suivi des comptes « gérances » et des comptes immeubles - Représentation auprès des autorités, des banques et des notaires - Recherche d'opportunités immobilières - Relation avec le milieu d'affaires immobilier - Gestion des crises - Tous les services en relation avec le bon fonctionnement de A. \_\_\_\_\_ SA". L'USPI définit l'activité de gérant immobilier comme étant celle d'une personne qui "s'occupe du fonctionnement quotidien d'un immeuble locatif. Intermédiaire entre le propriétaire et le locataire, il s'efforce de maintenir la rentabilité et la qualité du bien dont il s'est fait confier la gestion. A cet égard, il est en mesure de se charger de tout ou partie des tâches afférentes à la location, la comptabilité, les travaux, la conciergerie ou le contentieux" (voir la page internet consultée à la date de l'arrêt : <https://www.uspi.ch/presentation/professions/>). Quant au site [www.orientation.ch](http://www.orientation.ch), la profession de gérant d'immeubles y est décrite de la manière suivante : "Le gérant ou la gérante d'immeubles sont chargés de la gestion de biens immobiliers (appartements, maisons, locaux professionnels, surfaces commerciales) pour le compte de propriétaires (personnes individuelles, hoiries, fondations, entreprises). Ils sont mandatés non seulement pour assumer les tâches administratives liées à la

Tribunal cantonal TC Page 9 de 11 604 2020 85/86 location (bail, loyer), mais aussi pour superviser les travaux d'entretien et d'assainissement des bâtiments". L'on retiendra en l'occurrence que si l'activité de gestion des immeubles de la société recourante décrite dans le contrat de mandat produit en procédure de taxation ne correspond certes pas strictement à de la gérance immobilière, elle s'y apparente en grande partie. Son administrateur a souligné que le mandat confié englobait aussi une activité de management et le développement de nouveaux projets immobiliers. La facture de CHF 148'626.- du 3 mai 2019 comptabilisée dans les charges de la société recourante et produite en procédure de taxation comporte les indications suivantes : "Notes d'honoraires Travaux effectués par C. \_\_\_\_\_ durant l'exercice 2018 Gestion des immeubles - I. \_\_\_\_\_/FR/N. \_\_\_\_\_. Entretiens et instructions aux gérances. Surveillance et suivis des travaux de construction "Tournesol". Recherches et prospections de projets". Il n'y est toutefois pas fait mention du nombre d'heures consacrées à ces divers travaux, de telle sorte qu'il n'est pas possible de déterminer quelle part des honoraires facturés a servi à rémunérer de la pure gestion d'immeubles d'une part et de la prospection immobilière d'autre part. Dès lors que la société recourante n'a pas démontré dans quelle mesure la facture d'honoraires comptabilisée concernait des activités de management et de développement de nouveaux projets immobiliers, il peut être admis que la rémunération pour l'exécution du mandat corresponde à celle usuellement prévue dans le domaine de la gérance immobilière, en l'occurrence 7% des loyers encaissés selon l'autorité intimée. L'administrateur de la société recourante n'a d'ailleurs pas contesté ce pourcentage en tant que tel puisqu'il l'a fait figurer dans l'un des deux documents produits en procédure de réclamation. Or, comme cela a été relevé précédemment, les honoraires de gestion comptabilisés dans les charges de la société recourante (facture du 3 mai 2019 de CHF 148'626.-) sont bien supérieurs à la rémunération usuelle de 7% des loyers bruts déclarés (+TVA, soit CHF 38'383.-); ils ne constituent donc pas une charge justifiée par l'usage commercial pour la part qui excède cette rémunération usuelle. Aussi est-ce à bon droit que cette part des honoraires a été réintégrée dans le bénéfice imposable de la société recourante.

3.2.2. Dans ses observations sur le recours, l'autorité intimée a précisé que la reprise de CHF 110'200.- constituait une prestation accordée par la société recourante à son actionnaire ou à une personne proche. Il convient dès lors de vérifier si les conditions d'une telle prestation appréciable en argent / distribution dissimulée de bénéfice sont réunies en l'espèce. En l'occurrence, la part des honoraires dépassant la rémunération usuelle de CHF 38'383.-, à savoir CHF 110'243.- arrondis à CHF 110'200.-, correspond à une prestation de la société recourante pour une contre-prestation qu'elle n'a pas reçue, le mandat confié portant sur la gestion de ses immeubles et non pas sur de la prospection immobilière. De plus, la société recourante, dont l'administrateur avec signature individuelle et actionnaire est C. \_\_\_\_\_, a pris en charge des honoraires de gestion facturés par une société, P. \_\_\_\_\_ Sàrl, dont les deux associés sont d'une part, C. \_\_\_\_\_ avec signature individuelle et 5% des parts sociales et d'autre part, sa société, D. \_\_\_\_\_ Sàrl dont il est l'associé gérant avec signature individuelle et porteur de la totalité des vingt parts sociales. La société recourante, représentée par son administrateur unique, a donc bien effectué une prestation de CHF 110'200.- non admise par l'usage commercial en faveur d'une personne proche de son actionnaire. Par ailleurs, le versement en cause a été rendu possible du fait que l'administrateur avec signature individuelle de la société recourante était en parallèle l'associé gérant avec signature individuelle de la société P. \_\_\_\_\_ Sàrl. La société recourante n'aurait pas accepté de s'acquitter d'honoraires aussi importants pour la gestion de ses immeubles (27% de ses recettes locatives) si elle en avait confié le mandat à une

tierce personne. Enfin, la

Tribunal cantonal TC Page 10 de 11 604 2020 85/86 disproportion entre les honoraires facturés et la gestion immobilière confiée dans le mandat produit en procédure de taxation ne pouvait pas échapper à l'administrateur de la société recourante dès lors qu'il était à la fois l'auteur du mandat et l'auteur de la note d'honoraires de la mandataire. Comme le prévoit le droit fiscal en la matière (voir consid. 2.5), la reprise d'une distribution dissimulée entraîne une imposition au niveau de la personne physique également. Et dans la mesure où il s'agit de deux sujets fiscaux distincts, l'on ne se trouve pas en présence d'une double imposition prohibée. 4. 4.1. Sur le vu de ce qui précède, le recours doit être rejeté en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct. 4.2. A teneur 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 (voir 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, les frais doivent être mis à la charge de la recourante déboutée. Compte tenu de la valeur litigieuse et de l'ensemble des circonstances, ils seront fixés à CHF 400.-. Impôt cantonal (604 2020 86) 5. 5.1. En droit cantonal également, les sociétés à responsabilité limitée sont soumises à l'impôt cantonal sur le bénéfice ; elles sont également à l'impôt sur le capital (art. 90 al. 1 let. a LICD et art. 20 LHID). Comme pour l'impôt fédéral direct, l'impôt cantonal sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net (art. 99 LICD et 24 al. 1 LHID). Le bénéfice imposable se base sur le solde du compte de résultat, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent (art. 100 al. 1 let. a LICD), ainsi que, notamment, sur tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial (art. 100 al. 1 let. b LICD et 24 al. 1 let. a LHID). 5.2. En présence de droit harmonisé, les considérants développés ainsi que la solution retenue pour l'impôt fédéral direct peuvent être repris pour l'impôt cantonal. 6. 6.1. Le recours doit en conséquence également être rejeté en tant qu'il concerne l'impôt cantonal. 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 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, les frais doivent être mis à la charge de la recourante déboutée. Compte tenu de la valeur litigieuse et de l'ensemble des circonstances, ils seront fixés à CHF 400.-.

Tribunal cantonal TC Page 11 de 11 604 2020 85/86 la Cour arrête : I. Impôt fédéral direct (604 2020 85)

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