

# FR\_GERICHTE 604 2021 48 vom 2. November 2021

FR Kantonsgericht, 2021-11-02, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_604\\_2021\\_48](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2021_48)

FR: FR\_GERICHTE 604 2021 48 du 2 novembre 2021

IT: FR\_GERICHTE 604 2021 48 del 2 novembre 2021

## Regeste

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

## Erwägungen

### E. 16

novembre 2020. Elle alléguait que le montant de CHF 3'725'000.- doit être qualifié dans son intégralité en tant que charge de sponsoring et que la répartition intercantonale doit être maintenue telle que communiquée par l'autorité du canton du siège. Elle faisait en outre valoir que du fait de la taxation du 16 novembre 2020, elle se trouve dans un cas de double imposition intercantonale contraire aux dispositions de la Constitution fédérale. Dans le cadre de la procédure de réclamation, l'autorité intimée a requis de la contribuable la production d'une copie du contrat de sponsoring signé entre A. \_\_\_\_\_ SA et sa société sœur, un extrait de compte au 31 décembre 2018 lié aux charges commerciales litigieuses, ainsi qu'une copie du ruling signé des parties avec le canton du siège mentionnant que les charges de sponsoring seront réparties sur l'ensemble des autres cantons de lieu de situation des immeubles. Dans sa réponse du 26 février 2021, la contribuable indiquait que : « La société A. \_\_\_\_\_ SA a toujours sponsorisé le FC F. \_\_\_\_\_, ce qui a permis de combler partiellement les déficits de la société E. \_\_\_\_\_ SA. La société A. \_\_\_\_\_ SA a signé un accord de sponsoring confidentiel [...]. Cet accord ne mentionne pas spécifiquement que ces charges de sponsoring seront réparties sur l'ensemble des autres cantons de lieu de situation de l'immeuble. Nous pensons que ceci va de soi. Les charges justifiées par l'usage commercial et déduites dans les comptes de pertes et profits sont conformes à cet accord. Aussi l'Administration fédérale des contributions, division de l'impôt anticipé, a également accepté cet accord. » La contribuable a annexé à ce courrier une lettre datée du 16 février 2019 concernant un abandon de créance au 31 décembre 2018 envers sa société sœur pour un montant de CHF 3'725'000.-. Il y est également fait mention que ce montant était porté en diminution de la créance postposée de la contribuable à l'encontre de sa société sœur. Par décision du 15 mars 2021, l'autorité intimée a rejeté la réclamation. Elle a relevé que la contribuable n'avait produit comme pièce justificative que la lettre du 16 février 2019 concernant un abandon de créance au 31 décembre 2018 envers sa société sœur, pour un montant de CHF 3'725'000.-, et non les pièces complémentaires demandées par lettre du 11 janvier 2021, et qu'elle n'avait pas démontré de liens objectifs entre les charges qu'elle qualifie de « sponsoring » et la promotion immobilière sise sur le canton de Fribourg. Elle contestait par conséquent la répartition intercantonale faite par l'autorité du canton du siège et la répartition de la charge de CHF 3'725'000.- au canton du lieu de situation d'immeubles. Dans la mesure où le canton du siège a admis commercialement la déduction du montant précité, ce dernier devrait le prendre à sa propre

charge. D. Le 14 avril 2021, A.\_\_\_\_\_ SA a formé un recours à l'encontre de la décision sur réclamation du 15 mars 2021. Elle conclut à ce que cette décision soit annulée et qu'il soit dit que la reprise au niveau du bénéfice imposable opérée par l'autorité intimée n'a pas lieu d'être. Après de longues explications sur l'échange d'information en droit fiscal, la notion d'immeubles d'exploitation

Tribunal cantonal TC Page 4 de 13 et de placement et leur traitement dans la répartition intercantonale, les commerçants d'immeubles et les entreprises générales de construction, la recourante reprend pour l'essentiel les arguments présentés dans sa réclamation. Elle ajoute que les relations entre elle-même et sa société sœur sont étroites en raison de la notoriété et la personnalité publique de A.\_\_\_\_\_. De plus, elle relève que l'autorité intimée n'a collaboré ni avec les autorités fiscales du canton du siège, ni avec la société et son mandataire. Elle requiert par conséquent l'imposition d'un bénéfice de CHF 1'740'548.- pour le canton de Fribourg, conformément à la répartition intercantonale pour la période fiscale 2018 établie par l'autorité fiscale du canton de C.\_\_\_\_\_. L'avance de frais, fixée à CHF 4'000.- par ordonnance du 22 avril 2021, a été versée en temps utile. Le Service cantonal des contributions a déposé sa détermination le 28 juillet 2021. Il conclut au rejet du recours et à la confirmation de la répartition intercantonale retenue en procédure de réclamation. Il relève que, pour obtenir des renseignements, des rappels et sommations ont été nécessaires et qu'elle n'a pu obtenir l'accord qui liait la recourante et le canton du siège en procédure de taxation ordinaire. L'autorité intimée rappelle qu'elle ne conteste pas le caractère déductible de la charge de CHF 3'725'000.- mais bien son qualificatif de charge de « sponsoring ». Elle ajoute qu'aucun document en sa possession n'indique que l'abandon de créance du 31 décembre 2018 et sa comptabilisation seraient assimilables à du sponsoring. Pour terminer, elle indique que le montant de CHF 3'725'000.- aurait dû être réduit d'environ CHF 1'000'000.-, s'il avait été considéré comme une charge de sponsoring, afin d'être conforme à l'accord de sponsoring validé par l'autorité du canton du siège. L'Administration fédérale des contributions ne s'est pas déterminée sur le recours. Une copie des observations du 28 juillet 2021 a été communiquée pour information à la recourante. Après analyse du dossier, l'autorité de céans a informé la recourante par lettre du 31 août 2021 qu'elle risquait une reformatio in pejus, au motif qu'il se pourrait qu'en procédant à l'abandon de créance d'un montant de CHF 3'725'000.-, la recourante ait accordé un avantage appréciable en argent à sa société sœur et à leur actionnaire commun et procédé de la sorte à une distribution dissimulée de bénéfice. Un délai lui a été accordé pour s'exprimer, ainsi que la possibilité de retirer son recours du 14 avril 2021. La recourante a répondu par lettre datée du 29 septembre 2021 qu'elle souhaitait maintenir son recours. Elle a précisé la nature des frais pris en compte en faveur de la société E.\_\_\_\_\_ SA et des joueurs du FC F.\_\_\_\_\_. Elle a également répété que les relations entre elle-même et la société E.\_\_\_\_\_ SA sont étroites par la notoriété et la personnalité publique de A.\_\_\_\_\_ et que l'autorité fiscale du canton du siège a accepté le caractère de charges commerciales déductibles du montant de sponsoring et à la répartition de ces charges sur les cantons des lieux de situation des projets immobiliers de la recourante. Enfin, elle a fait valoir que, dès lors que les charges commerciales liées au sponsoring de la société E.\_\_\_\_\_ SA sont annuellement nettement plus importantes que celles déjà défalquées dans le compte de résultat, la théorie du triangle n'est pas applicable en l'espèce.

Tribunal cantonal TC Page 5 de 13 en droit Recevabilité 1. 1.1. Déposé le 15 avril 2021 contre une décision sur réclamation datée du 15 mars 2021, le recours a été interjeté dans le

délai et les formes prévus aux art. 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 du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) et 79 ss du code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). L'avance de frais requise le 22 avril 2021, d'un montant de CHF 4'000.-, a été réglée en intégralité dans le délai échéant au 25 mai 2021, conformément à l'art. 128 al. 2 et 3 CPJA. En conséquence, le recours est recevable. 1.2. Conformément à l'art. 96 al. 2 CPJA, la recourante a été informée qu'elle risquait une reformatio in pejus et un délai lui a été accordé pour s'exprimer et lui donner notamment la possibilité de retirer son recours. La recourante a indiqué par lettre du 29 septembre 2021 qu'elle souhaitait maintenir son recours. Impôt fédéral direct (604 2021 48) 2. Comme indiqué à juste titre sur la décision sur réclamation du 15 mars 2021, la taxation litigieuse ne porte que sur l'impôt cantonal dû au canton de Fribourg, l'impôt fédéral direct relevant quant à lui du canton du siège de la société contribuable. C'est donc à tort qu'une procédure relative à l'impôt fédéral direct a été ouverte. Il convient d'en prendre acte et de la rayer du rôle. Impôt cantonal (604 2021 49) 3. Les personnes morales sont assujetties à l'impôt lorsqu'elles ont leur siège dans le canton (art. 20 al. 1 LHID). Les personnes morales dont le siège se trouve hors du canton sont néanmoins assujetties à l'impôt en particulier lorsqu'elles sont propriétaires d'un immeuble sis dans le canton (art. 21 al. 1 let. c LHID). Lorsqu'un contribuable possède de la sorte un domicile fiscal dans plusieurs cantons, l'autorité de taxation du siège porte le contenu de sa déclaration et sa taxation à la connaissance des autorités fiscales de l'autre canton (art. 39 al. 2 LHID). Aux termes de l'art. 2 al. 1 de l'ordonnance sur l'application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs dans les rapports intercantonaux du 9 mars 2001 (RS 642.141), en cas d'assujettissement à l'impôt à raison du rattachement économique dans d'autres cantons que ceux du domicile ou du siège du contribuable, la procédure de taxation se déroule aussi dans ces autres cantons. Le canton du siège exerce certes de fait un rôle principal, mais cela ne prive pas les autres cantons concernés de leur

Tribunal cantonal TC Page 6 de 13 compétence pour procéder à une taxation et à une répartition intercantonale indépendantes (ZWEIFEL/ HUNZIKER, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, StHG, 3e éd. 2017, art. 39 n. 29). Compte tenu de ce qui précède, c'est à juste titre que le Service cantonal des contributions a procédé à une taxation et une répartition cantonale selon ses propres critères, sans se fonder fidèlement sur la taxation et la répartition intercantonale effectuées par le canton du siège de la société recourante. 4. 4.1. Les sociétés anonymes sont soumises à un impôt sur le bénéfice et à un impôt sur le capital (art. 90 al. 1 let. a LICD et art. 20 LHID). Comme pour l'impôt fédéral direct (art. 57 LIFD), l'impôt cantonal sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net (art. 99 LICD et 24 al. 1 LHID). Pour définir le bénéfice imposable, le droit fiscal suisse se base ainsi sur le solde du compte de résultat, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent (art. 58 al. 1 let. a LIFD, 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. 58 al. 1 let. b LIFD, art. 100 al. 1 let. b LICD et 24 al. 1 let. a LHID). 4.2. L'imposition du bénéfice des personnes morales se détermine sur la base du bénéfice tel qu'il découle du bilan commercial (principe de l'autorité du bilan commercial ; Massgeblichkeits- prinzip). 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. Le principe d'autorité du bilan lie non seulement

l'autorité fiscale, mais également le contribuable lui-même, qui est tenu par sa comptabilité. Cette autorité formelle du droit comptable déploie ainsi un effet contraignant pour le contribuable. En premier lieu, les comptes remis par celui-ci à l'administration jouissent d'une présomption d'exactitude. Ensuite, seules sont décisives d'un point de vue fiscal les écritures ressortant des comptes. En d'autres termes, le contribuable est lié par son mode de comptabilisation (Verbuchungsprinzip), peu importe que celui-ci lui soit favorable ou non. Cette conception se retrouve en particulier dans la règle selon laquelle des provisions ou des amortissements ne peuvent être pris en compte d'un point de vue fiscal qu'à condition qu'ils soient comptabilisés (voir art. 62 al. 1 LIFD). De même, dans la mesure où le contribuable doit se laisser opposer la façon dont il a comptabilisé ses charges, si des indemnités pour frais de représentation ne s'avèrent pas justifiées commercialement, celles-ci ne sauraient être ultérieurement requalifiées de salaire déductible (voir DANON, in Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2ème éd. 2016, art. 57-58 LIFD n. 74 et les références citées). 4.3. L'autorité du bilan commercial tombe en revanche lorsque des normes impératives du droit commercial sont violées ou que des normes fiscales correctrices l'exigent (ATF 141 II 83 consid. 3; arrêt TF 2C\_455/2017 du 17 septembre 2018 consid. 6.1). Non seulement l'administration n'est pas liée par une comptabilité contraire au droit commercial, mais elle est également habilitée à corriger cette dernière aux fins de taxation. Une telle correction (Bilanzberichtigung) a pour but de rendre conforme au droit commercial un bilan qui viole une disposition impérative du droit comptable. Elle peut concerner en particulier les postes surévalués du bilan, l'introduction d'actifs fictifs, l'absence de comptabilisation de certaines dépenses ou

Tribunal cantonal TC Page 7 de 13 recettes, ainsi que toute autre écriture comptable qui est en désaccord avec les faits ou le droit. Elle doit être distinguée d'une simple modification du bilan (Bilanzänderung), par laquelle l'entreprise choisit de remplacer une écriture comptable par une autre tout en continuant à respecter les dispositions impératives du droit commercial (DANON, art. 57-58 LIFD n. 60, 61 et 66 et les références citées). Dans la ligne de ce qui a été vu ci-dessus en lien avec l'autorité formelle du droit comptable, le Tribunal fédéral a souligné qu'une correction de bilan ne pouvait pas intervenir pour compenser une omission comptable imputable au contribuable et qu'il fallait faire preuve de la plus grande retenue lorsque des corrections de bilan avaient un but fiscal (arrêts TF 2C\_455/2017 du 17 septembre 2018 consid. 6.3; 2C\_784/2017 du 8 mars 2018 consid. 7.3). 5. Le litige porte sur le bien-fondé d'une reprise de charges. Ces charges sont qualifiées de « frais généraux d'exploitation » par l'autorité intimée alors que la recourante les qualifie de « charges de sponsoring ». Bien que ces types de charges soient tous deux des charges justifiées par l'usage commercial et donc en principe déductibles, il est important de trancher la question car la répartition intercantonale de ces charges sera différente, conformément aux règles en vigueur en la matière. 5.1. Aux termes de l'art. 100 al. 1 let. b LICD, dont la teneur est identique à celle de l'art. 58 al. 1 let. b LIFD, le bénéfice net imposable comprend, notamment, 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. La justification commerciale d'une dépense dépend de son contexte. Sa nécessité effective pour l'entreprise n'est pas déterminante. Il suffit qu'il existe un rapport de causalité objectif entre la dépense et le but économique de l'entreprise. Le lien de causalité existe lorsque la dépense aurait été consentie par un gestionnaire ordinaire faisant preuve de la diligence objective requise par le droit commercial. Tel n'est pas le cas des dépenses encourues pour l'entretien et l'amortissement de biens acquis par la

société qui ne servent qu'à l'entretien de l'actionnaire ou à son propre plaisir (arrêt TF 2C\_521/2016 du 16 juin 2016 consid. 4.1). Le sponsoring, notamment sportif, représente une forme de publicité visant à améliorer l'image de la société et qu'à ce titre les frais qu'il engendre peuvent certes entrer sur le principe dans les charges justifiées par l'usage commercial. Pour cela, il faut toutefois que ces dépenses aient au moins un but publicitaire indirect (voir DANON, art. 57-58 LIFD n. 221). Le sponsoring repose en principe sur un contrat synallagmatique dans lequel des prestations sont promises de part et d'autre. En particulier, le sponsor assume essentiellement des obligations de paiement sous forme de prestations en espèces ou en nature. Le bénéficiaire du sponsoring doit quant à lui participer à l'action de publicité ou de relation publique du sponsor. Cette participation comprend des prestations très diverses telles que la mise à disposition d'espaces publicitaires pour la marque ou le nom du sponsor, la mise en avant de la marque ou du nom du sponsor lors des événements couverts par les médias etc. (arrêt TF 2A.479/2000 du 30 octobre 2001 consid. 5.2). Les versements effectués au titre de sponsoring en faveur de clubs sportifs ne sont pas ajoutés, en principe, au bénéfice imposable de la société; encore faut-il qu'ils ne dépassent pas un volume raisonnable et soient justifiés par des buts commerciaux plausibles (arrêt TF 2A.479/2000 du 30 octobre 2001 consid. 5.2; arrêt TF 2A.232/1995 du 2 avril 1996 consid. 4b et les références citées, in Archives 66 458).

Tribunal cantonal TC Page 8 de 13 5.2. En l'occurrence, aucun contrat de sponsoring qui lierait la recourante à sa société sœur ne figure au dossier judiciaire. En outre, les engagements réciproques que la recourante et sa société sœur auraient pris afin de favoriser leurs intérêts respectifs ne sont pas d'emblée reconnaissables. Par ailleurs, tout en revendiquant en procédure de réclamation que le montant global de CHF 3'725'000.- ayant fait l'objet d'une requalification par l'autorité de taxation, dans sa décision sur réclamation du 15 mars 2021, soit admis au titre de dépenses de sponsoring, la recourante n'a fourni dans un premier temps que peu de précisions sur la nature de ces dépenses. Elle s'est ainsi contentée de justifier ces charges par le fait que sa propre notoriété serait liée à la personnalité de son administrateur unique, également administrateur unique de la société E.\_\_\_\_\_ SA. De plus, elle a dans un premier temps refusé de transmettre à l'autorité intimée les pièces justificatives relatives aux dépenses de sponsoring, se prévalant d'un accord de sponsoring confidentiel signé avec le canton de C.\_\_\_\_\_. Elle a cependant ajouté que "Cet accord ne mentionne pas spécifiquement que ces charges de sponsoring seront réparties sur l'ensemble des autres cantons de lieu de situation de l'immeuble. Nous pensons que ceci va de soi". La recourante a joint en annexe à ce courrier une lettre datée du 16 février 2019, adressée à sa société sœur, relative à un abandon de créance au 31 décembre 2018 pour un montant de CHF 3'725'000.-. Ce n'est que dans la procédure de recours que la recourante a transmis l'accord conclu avec l'autorité fiscale du canton de C.\_\_\_\_\_ et le détail des frais pris en charge au titre des frais de sponsoring, pour un total de CHF 6'757'642.- en 2018, sans pour autant produire l'éventuel contrat de sponsoring conclu entre la recourante et sa société sœur. 5.3. L'accord entre la recourante et l'autorité fiscale du canton du siège a été signé le 7 mai 2018 sous le titre "Déductibilité des frais de sponsoring de la société A.\_\_\_\_\_ SA en faveur de la société E.\_\_\_\_\_ SA (FC F.\_\_\_\_\_)" et est applicable aux taxations des périodes fiscales 2013 à 2022. Après une présentation de la structure du groupe créé par A.\_\_\_\_\_, il traite de la base pour la fixation du montant du sponsoring pour retenir en définitive que 7% du chiffre d'affaires de la société A.\_\_\_\_\_ SA, ne dépassant par CHF 6'000'000.- par an au maximum, pouvait être déduit, le montant effectif devant cependant être déduit si le montant versé est inférieur

aux critères énoncés. Il apparaît ainsi que l'accord du 7 mai 2018 ne se prononce que sur le montant maximal qui peut être déduit au titre des frais de sponsoring, mais ne contient aucune indication sur la nature de ces frais et les conditions qui doivent être remplies pour qu'une déduction soit admissible. L'accord part ainsi manifestement de la prémisse que les frais pris en charge par A. \_\_\_\_\_ SA pour la société E. \_\_\_\_\_ SA et le FC F. \_\_\_\_\_ constituent en toute hypothèse des frais de sponsoring, quelle que soit leur nature. Or, outre le fait que cet accord ne lie pas l'autorité fiscale fribourgeoise, il ne saurait ainsi être suffisant pour retenir que les montants pris en charge par la recourante au titre de frais de sponsoring remplissent bien les conditions mentionnées ci-avant. 5.4. Quant à la nature effective des frais, il ressort du détail produit le 29 septembre 2021 qu'il s'agit en grande partie de frais de location pour des locaux nécessaires au FC F. \_\_\_\_\_, de logement et de repas pour des joueurs et des clients, de frais d'avocat, de frais d'utilisation de l'avion présidentiel, et de frais et avances sur commissions. On relèvera cependant que la liste produite indique également plusieurs avances à l'actionnaire A. \_\_\_\_\_ pour un montant total de CHF 2'055'000.-, ce qui paraît surprenant au titre de frais de sponsoring et conduit à douter du bien-fondé de la qualification des frais revendiqués à ce titre.

Tribunal cantonal TC Page 9 de 13 5.5. S'agissant enfin de l'avis de droit du professeur L. \_\_\_\_\_ également produit par la recourante, les remarques suivantes s'imposent. Cet avis de droit expose de manière circonstanciée la réglementation et la jurisprudence applicable s'agissant des dépenses justifiées par l'usage commercial, du caractère justifié commercialement de frais de sponsoring, notamment en cas de proximité entre le sponsor et le bénéficiaire, de l'impact du but social de la société contribuable, de la méthode de fixation du montant du sponsoring et de la limite à la déduction de frais de sponsoring. Il conclut ensuite, sans aucune analyse détaillée de la situation effective de la recourante, que la prise en charge de frais de la société E. \_\_\_\_\_ SA par la société A. \_\_\_\_\_ SA constitue bien des dépenses de sponsoring justifiées commercialement. Contrairement à ce que fait valoir la recourante, cet avis de droit ne saurait dès lors être déterminant pour la présente procédure. 5.6. Enfin, comme l'a relevé à juste titre l'autorité intimée, le montant de frais de sponsoring autorisé pour la période fiscale 2018 n'aurait quoi qu'il en soit pas pu être supérieur à CHF 2'700'452.- pour être conforme à la déduction maximale de 7% du chiffre d'affaires de CHF 38'577'881.- pour la période fiscale 2018 selon les annexes comparées remises aux autorités de taxation, tel que mentionné dans ledit accord. Si le montant de CHF 3'725'000.- devait effectivement être considéré en tant que charge de sponsoring, on ne voit pas pour quelle raison l'autorité fiscale du canton du siège n'a pas procédé à une reprise de CHF 1'024'548.-, qui représente tout de même une charge supérieure à plus d'un tiers de l'accord convenu. La recourante indique trois cas, respectivement pour les cantons de C. \_\_\_\_\_, de G. \_\_\_\_\_ et de Fribourg, dans lesquels la notoriété de A. \_\_\_\_\_ aurait joué un rôle dans ses affaires. Dans les trois cas, tels que décrits, il s'agit bien de la notoriété et de la personnalité de A. \_\_\_\_\_ ou de ses contacts qui ont joué un rôle, et non la société E. \_\_\_\_\_ SA ou le FC F. \_\_\_\_\_. De plus, la recourante ne justifie pas dans quelle mesure des sommes aussi importantes que le montant litigieux étaient nécessaires à l'obtention de ces affaires. Enfin, la recourante indique que sa propre notoriété est liée à la personnalité de A. \_\_\_\_\_ et à la société E. \_\_\_\_\_ SA. Toutefois, il ressort du dossier et des allégués du recours que c'est bien plutôt A. \_\_\_\_\_ lui-même qui donne cette notoriété à la recourante, à sa société sœur, ainsi qu'au FC F. \_\_\_\_\_, et non la société E. \_\_\_\_\_ SA ou le FC F. \_\_\_\_\_ qui donneraient une telle notoriété à la recourante. L'existence même de charges de sponsoring

pour un montant de CHF 3'725'000.- n'est dès lors pas établie et la nature des frais en question reste vague. Plus particulièrement, au stade du recours également, il ne peut toujours pas être déterminé précisément si – et cas échéant dans quelle mesure – les dépenses qui ont fait l'objet de la reprise litigieuse correspondent à des charges de sponsoring. Il ne peut pas non plus être établi si – et cas échéant dans quelle mesure – ces dépenses ont contribué à l'obtention d'affaires pour la recourante. En tout état de cause, le caractère de véritables dépenses de sponsoring n'est pas d'emblée apparent et ne peut pas non plus être déduit des explications de la recourante. Dans ces conditions, c'est à juste titre que l'autorité intimée a refusé de considérer le montant de CHF 3'725'000.- comme des charges de sponsoring. 5.7. Sur le vu de ce qui précède, force est de constater qu'au stade du présent recours, il n'est toujours pas possible, pour les raisons exposées ci-dessus, de qualifier la dépense de CHF 3'725'000.- en tant que charge de sponsoring. De même, la qualification de frais généraux

Tribunal cantonal TC Page 10 de 13 d'exploitation justifiés par l'usage commercial n'est pas d'emblée évidente. Il convient dès lors d'examiner si on est en présence d'une distribution dissimulée de bénéfice. 6. 6.1. Font partie des avantages appréciables en argent non seulement les distributions apparentes mais également les distributions dissimulées de bénéfice (art. 100 al. 1 let. b ch. 5 LICD, 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, RDAF 2012 II 299). 6.2. 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 la 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 (ATF 140 II 88 consid. 4.1). 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 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 (ATF 138 II 57 consid. 2.3 et 4.2, arrêt TF 2C\_777/2019 du 28 avril 2020 consid. 5.2 et les références). Le droit fiscal suisse ne connaissant pas, sauf disposition légale expresse, de régime spécial pour les groupes de sociétés, les opérations entre sociétés d'un même groupe doivent également intervenir comme si elles étaient effectuées avec des tiers dans un environnement de libre concurrence. En conséquence, il n'est pas pertinent que la disproportion d'une prestation soit justifiée par l'intérêt du groupe (ATF 140 II 88 consid. 4.1; arrêt TF 2C\_181/2020 du 10 août 2020 consid. 5.2). 6.3. 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. La manière d'effectuer le paiement ne peut rien

Tribunal cantonal TC Page 11 de 13 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\_777/2019 du 28 avril 2020 consid. 5.2 et les références). Il en résulte que lorsqu'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 aussi être imposé lorsqu'une justification commerciale d'un tel procédé fait totalement défaut (ATF 138 II 57 consid. 4.2, 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 des art. 100 al. 1 let. b et c LICD et 58 al. 1 let. b et c LIFD en ce qui concerne la société effectuant la prestation, des art. 18 al. 1 et 21 al. 1 let. d LICD (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, et des art. 100 al. 1 let. c LICD et 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). 6.4. 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 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 (arrêts TF 2C\_414/2012 du 19 novembre 2012 consid. 3.2; 2C\_177/2016 du 30 janvier 2017 consid. 5.5). 6.5. Est litigieuse en l'espèce la question de savoir si l'amortissement du compte d'immobilisations financières « Créance Postposée E. \_\_\_\_\_ SA » de la recourante doit être considéré comme une distribution dissimulée de bénéfice / avantage appréciable en argent au profit de son actionnaire et administrateur unique. Comme énoncé ci-dessus, la recourante ainsi que la société E. \_\_\_\_\_ SA sont détenues à 100% par la société D. \_\_\_\_\_ SA, elle-même détenue par A. \_\_\_\_\_. Ce dernier est ainsi l'actionnaire et l'administrateur unique de ces trois sociétés. La recourante et E. \_\_\_\_\_ SA sont donc des sociétés sœurs. Dans ses immobilisations financières, la

recourante a fait figurer un compte « Créance Postposée E. \_\_\_\_\_ SA » dont la valeur était de CHF 5'510'000.- au 31 décembre 2017 et qui a été complètement amorti le 31 décembre 2018, période fiscale ici en cause. La recourante a joint au présent recours une lettre datée du 16 février 2019 à l'attention du Conseil d'administration de sa société sœur mentionnant la confirmation d'un abandon de créance pour un montant de CHF 3'725'000.- porté en diminution de sa créance postposée. La recourante a ensuite comptabilisé

Tribunal cantonal TC Page 12 de 13 ce montant de CHF 3'725'000.- dans ses comptes de pertes et profits en tant que charge justifiée par l'usage commercial, sans apporter plus de précisions. Le compte « Créance Postposée E. \_\_\_\_\_ SA » figurant dans les immobilisations financières de la recourante constitue un compte dans lequel sont inscrites les créances que la recourante détient à l'encontre de sa société sœur. La recourante justifie l'abandon de créance litigieux par le fait qu'il représente une dépense de sponsoring et que par conséquent, il serait justifié par l'usage commercial. Or, comme exposé ci-dessus le qualificatif de charges de sponsoring ne peut être retenu et aucune justification valable de cet amortissement n'a été fourni par la recourante que ce soit lors de la procédure de réclamation ou lors du présent recours et ce malgré les requêtes de l'autorité intimée de produire des documents pouvant justifier l'abandon de créance litigieux. La recourante a donc effectué une prestation sans recevoir de contre-prestation correspondante. Cet abandon de créance d'un montant de CHF 3'725'000.- par l'amortissement du compte d'immobilisations financières l'a été au profit de sa société sœur détenue par le même actionnaire et administrateur unique. Il a été rendu possible en raison du fait que l'actionnaire unique et commun de la recourante et de sa société sœur la dirigeait seul, car celle-ci n'aurait pas procédé à une telle réduction de ses actifs au profit de tierces personnes, au regard de la contre-prestation accordée. Dans ces circonstances, la recourante ne pouvait pas ignorer qu'un avantage manifeste était octroyé à sa société sœur et à leur actionnaire commun. Partant, les conditions d'une distribution dissimulée de bénéfice / d'un avantage appréciable en argent sont réalisées. En application de la théorie du triangle, l'abandon de ces créances par la recourante au profit d'une société détenue par le même actionnaire unique, est constitutive d'une distribution dissimulée de bénéfice imposable auprès de la recourante, ainsi que d'une prestation appréciable en argent, imposable auprès son actionnaire et administrateur unique. C'est dès lors à tort que l'autorité intimée a pris en considération le montant de CHF 3'725'000.- d'amortissement du compte d'immobilisations financières au titre de frais généraux d'exploitation. Sur le vu de ce qui précède, le recours doit être rejeté. Conformément à l'art. 98 al. 2 CPJA, la cause est renvoyée à l'autorité intimée afin qu'elle établisse une nouvelle taxation dans le sens des présents considérants.

Frais et indemnité 7. 7.1. A teneur de l'art. 131 CPJA, 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. 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 4'000.- et compensés par l'avance de frais versé. 7.2. Il ne sera pas alloué d'indemnité de partie.

Tribunal cantonal TC Page 13 de 13 la Cour arrête : Impôt fédéral direct (604 2021 48)

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