

FR_GERICHTE 604 2022 44 vom 18. Januar 2023

FR Kantonsgericht, 2023-01-18, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2022_44

FR: FR_GERICHTE 604 2022 44 du 18 janvier 2023

IT: FR_GERICHTE 604 2022 44 del 18 gennaio 2023

Regeste

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

Erwägungen

E. 11

avril 2022 concernant l'impôt fédéral et l'impôt cantonal pour la période fiscale 2020
Tribunal cantonal TC Page 2 de 11 considérant en fait A. A. _____ (le recourant), né en 1945, perçoit une rente AVS et une rente du deuxième pilier. Il était notamment l'administrateur unique avec signature individuelle de B. _____ SA (la SA), inscrite au registre du commerce le 12 août 2005 et dont le siège se situait à C. _____. Elle était spécialisée dans l'agencement, l'achat, la vente et la pose de cuisines. Le capital action libéré se montait à CHF 100'000.-. La faillite de la SA a été prononcée par décision du 21 avril 2020 du Président du Tribunal civil de la Veveyse. Elle a été clôturée par décision du 13 janvier 2021 et la société a été radiée du registre du commerce le 15 janvier 2021 (voir extrait du registre du commerce sur www.zefix.ch à la date de l'arrêt). Le 19 octobre 2021, pour la période fiscale 2020, le recourant a déclaré un revenu d'activité lucrative principale de CHF 14'400.- (code 1.110), dont CHF 3'600.- au titre de salaire versé par la SA. Il a annoncé une rente AVS de CHF 20'820.- (code 3.110) et CHF 673.- (code 3.120) provenant de la rente du 2ème pilier. Il a déclaré un revenu d'immeubles privés au titre de valeur locative de CHF 8'802.- (code 3.310). Le revenu net imposable, après toutes déductions, était de CHF 25'792.- (code 7.910). Il a également annoncé des placements privés de CHF 19'014.- (code 3.210), dont un montant de CHF 18'200.- se référait à la société D. _____ Sàrl et un autre montant de CHF 814.- à E. _____. Il a encore indiqué ce qui suit dans la rubrique relative aux placements privés : « F. _____ SA (selon taxation 2019 0.-- voir PM ». Finalement, il a déclaré un montant de CHF 148'000.- (code 3.310) sous la rubrique des immeubles privés. La fortune nette imposable déclarée était de CHF 0.- (code 7.910), après déduction des dettes privées de CHF 532'614.- (code 4.210), dont celle de CHF 343'997.- relative à un compte courant actionnaire auprès de la SA, et en tenant compte de la déduction sociale de CHF 35'000.- (code 7.110). Par avis de taxation ordinaire du 20 janvier 2022 pour la période fiscale 2020, le Service cantonal des contributions a fixé l'impôt fédéral direct sur le revenu à CHF 14'234.80 et l'impôt cantonal sur le revenu à CHF 27'261.55. Il a arrêté le revenu imposable à CHF 205'111.- pour l'impôt fédéral direct et à CHF 202'335.- pour l'impôt cantonal. Formulant une remarque au bas de cet avis, il a indiqué avoir effectué une reprise de CHF 243'997.96 au titre d'une distribution dissimulée de dividende (code 4.160, placements privés) suite à la procédure de taxation de la SA. B. Le 1er février 2022, le recourant a formé réclamation à l'encontre de l'avis de taxation précité. Il a en substance contesté la reprise de CHF 243'997.96, au motif que l'autorité

intimée n'aurait pas tenu compte de la situation particulière liée au Covid-19 et plus particulièrement des mesures économiques destinées à lutter contre les effets du virus. Il a ajouté que la SA n'avait pas distribué de dividende et n'avait pas octroyé de prêt à son propriétaire. C. Par décision du 11 avril 2022, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation. Il a indiqué notamment ce qui suit : « Lors de l'expertise de la période fiscale 2015, il a été signifié à la société que ce compte courant était qualifié de prêt simulé. De plus, aucun plan de remboursement n'a été fourni malgré sommation. Les comptes des exercices à la date de la faillite n'ont pas été déposés auprès de notre section des personnes morales et aucune preuve de remboursement n'a été transmise. C'est pourquoi [...] suite à la faillite de la société B. _____ SA le 21 avril 2020, l'autorité de taxation a repris sur le revenu CHF 243'997.- au code 3.210 « Placements privés » ». Il a précisé que le montant repris résultait du solde de CHF 343'997.- ressortant du « c/c A. _____ » duquel il fallait soustraire la somme de CHF 100'000.- relative au capital. Par ailleurs, le Service Tribunal cantonal TC Page 3 de 11 cantonal des contributions a ajouté que le recourant détenait le 100% du capital de la SA et que les titres y relatifs étaient déclarés dans la fortune privée, si bien que l'imposition du revenu CHF 243'997.- devait avoir lieu à hauteur de 60% pour l'impôt fédéral direct et de 50% pour l'impôt cantonal. Il a également relevé que les mesures liées au Covid-19 n'entraient pas en ligne de compte pour déterminer si le prêt pouvait être considéré comme simulé et n'étaient en conséquence pas non plus déterminantes pour l'imposition du montant concerné comme une distribution dissimulée de bénéfice suite à la faillite de la SA. D. Par courrier du 5 mai 2022, le recourant a fait part à la Cour fiscale de sa volonté de recourir contre la décision sur réclamation du 11 avril 2022 et sollicité une prolongation du délai pour justifier son recours et produire les preuves idoines. Le 10 mai 2022, la Greffière déléguée à l'instruction a indiqué au recourant que le délai de recours fixé par la loi ne pouvait pas être prolongé et l'a invité à régulariser son acte recours dans un délai de 10 jours, en précisant qu'à défaut la Cour fiscale pourrait statuer en l'état du dossier ou déclarer le recours irrecevable. E. Par courrier du 16 mai 2022 adressé au Service cantonal des contributions et transmis à la Cour fiscale comme objet de sa compétence, le recourant a complété son recours. Il sollicite la « reconsidération et la correction » de la décision de taxation 2020 et explique qu'aucun placement privé n'existe. Il joint un grand nombre de pièces comptables liées à la SA, ainsi que des documents en rapport à la faillite de celle-ci. L'avance de frais, fixée à CHF 800.- par ordonnance du 7 juin 2022, a été déposée dans le délai imparti. Invitée à se prononcer sur le recours, l'Administration fédérale des contributions y a renoncé. Dans ses observations au recours du 17 août 2022, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours et reprend pour l'essentiel les arguments ressortant de sa décision sur réclamation du 11 avril 2022. Le 26 août 2022, une copie de ces observations a été transmise au recourant pour information. Les arguments détaillés des parties seront repris dans les considérations en droit pour autant que cela soit utile à la résolution du litige. en droit Procédure 1. Le recours du 5 mai 2022 contre la décision sur réclamation du 11 avril 2022, tel que complété par courrier du 16 mai 2022, a été déposé dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss de la loi du

E. 14

janvier 2020 consid. 3.3). Tribunal cantonal TC Page 7 de 11 5. Discussion sur l'existence d'une prestation appréciable en argent en faveur du recourant 5.1. En l'espèce, dans un premier temps, le recourant nie l'existence d'un prêt de la SA en sa faveur. Il convient dès lors d'examiner s'il existe – tout le moins formellement – un prêt de la SA en faveur du recourant. Cas échéant, il s'agira d'analyser si l'octroi des montants mis à disposition du

recourant sous cette forme remplit les quatre conditions cumulatives posées par la jurisprudence (voir ci-dessus consid. 3) pour être qualifié de prestation appréciable en argent et donc être imposé comme revenu du recourant. 5.2. Il ressort du dossier de la cause que les comptes de la SA pour les exercices comptables 2017 à 2020 sont manquants. Ils n'ont pas été déposés par le recourant auprès de l'autorité intimée. Seuls figurent au dossier les bilans et les comptes pour les périodes 2015 et 2016. Or, la Cour de céans constate qu'un montant de CHF 268'279.31 figure à l'actif du bilan 2015 au titre d'« autres créances à court terme » et qu'il s'agit du compte « actionnaire c/c A._____ ». Sous les mêmes rubriques, c'est un montant de CHF 343'997.96 qui y figure pour la période 2016. Par ailleurs, il est relevé que le recourant a déclaré une dette privée de CHF 343'997.96 à l'égard de la SA dans sa déclaration d'impôt 2020 qu'il a intitulée « F._____ SA, c/c actionnaire ». Au vu des éléments ressortant des bilans 2015 et 2016, puis de la déclaration d'impôt 2020 du recourant, l'existence à tout le moins formelle d'une créance envers le recourant dans les comptes de la SA, sous la forme d'un compte courant en faveur de celui-ci, est indéniable s'agissant de la période fiscale 2020. 5.3. Reste à examiner si l'octroi des montants mis à disposition du recourant, sous la forme d'un crédit en compte courant, peut être qualifié de prestation appréciable en argent. 5.3.1. Première condition : prestation sans contre-prestation correspondante Aucun élément figurant au dossier judiciaire n'indique qu'il y aurait eu un quelconque remboursement, à tout le moins partiel, du prêt, ou le paiement d'intérêts par le recourant. Au contraire, celui-ci annonce une dette dans sa déclaration d'impôt privée, mais il ne fait état d'aucun intérêt y relatif. Dans ce contexte, la seule mention dans l'« annexe de l'exercice arrêté au 31 décembre 2016 (avec comparatif au 31 décembre 2015) » figurant au dossier de la cause, selon laquelle le compte courant porte un intérêt à 2.20%, comptabilisé à raison de CHF 6'691.70 pour 2016, ne permet pas d'en déduire que le recourant a effectivement versé un tel intérêt ou même que qu'il aurait eu l'intention de le payer un jour. Enfin, il est relevé que le recourant ne tente même pas de démontrer dans le cadre de son recours qu'il aurait effectué des remboursements ou payé des intérêts sur le crédit octroyé, étant précisé qu'il allègue désormais l'inexistence de tout prêt. Il y a donc lieu de constater que le montant de CHF 343'997.96 mis à disposition du recourant n'a pas été remboursé, qu'il ne le sera pas à l'avenir compte tenu du fait que la SA a été liquidée après le prononcé de sa faillite en avril 2020 et que le recourant n'a pas non plus versé à la SA un intérêt sur le montant dont il a pu bénéficier. Il faut dès lors retenir que la SA a accordé une prestation au recourant sans obtenir de contre-prestation correspondante. Tribunal cantonal TC Page 8 de 11 5.3.2. Deuxième condition : prestation accordée à l'actionnaire Le recourant, qui a bénéficié d'un crédit en compte courant pour un montant de CHF 343'997.96 à la fin de l'exercice comptable 2016, était l'administrateur et actionnaire unique de la SA. Il s'agit dès lors bien d'une prestation en faveur de l'actionnaire. 5.3.3. Troisième condition : prestation qui n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à des tiers Il faut constater en premier lieu que les crédits en compte courant litigieux s'avèrent totalement insolites au regard de la structure générale du bilan de la SA à la fin des exercices 2015 et 2016 figurant au dossier. Plus précisément, les soldes des comptes courants totalisant alors CHF 268'279.31 en 2015 et CHF 343'997.96 en 2016 représentaient respectivement plus de 84% et plus de 82% des actifs qui s'élevaient à CHF 319'096.26 en 2015 et à CHF 417'970.83 en 2016. Les crédits accordés par la SA à son administrateur unique représentaient ainsi l'essentiel de ses actifs et n'étaient à l'évidence pas couverts par des fonds disponibles. Par ailleurs, il est mentionné ce qui suit dans l'« annexe de l'exercice arrêté au 31 décembre 2016 (avec

comparatif au 31 décembre 2015) » figurant au dossier de la cause : « Ce compte courant est sans garantie, n'a pas de terme de remboursement fixé et porte un intérêt à 2.20%. Intérêts comptabilisés 2016 : CHF 6'691.70 ». Il est rappelé à cet égard qu'aucun justificatif de remboursement – de la dette et des intérêts – n'a été produit par le recourant. Ce sont également autant d'indices qui conduisent à conclure que ces crédits n'auraient pas été consentis dans les mêmes conditions à des tiers. 5.3.4. Quatrième condition : disproportion manifeste entre la prestation et la contre-prestation Il résulte de ce qui précède que la SA a accordé, sans contre-prestation correspondante, en faveur du recourant, des crédits en compte courant manifestement disproportionnés par rapport aux actifs, crédits qui n'ont pas été remboursés et dont les intérêts n'ont pas été versés. Vu sa fonction d'administrateur unique, le recourant devait être conscient de l'avantage que représentait l'octroi de ces crédits et du fait qu'il n'aurait pas pu bénéficier d'un tel avantage s'il avait été un tiers. 5.3.5. Existence d'une prestation appréciable en argent Les éléments discutés ci-dessus conduisent à retenir que les crédits en compte courant consentis par la SA en faveur du recourant ont constitué une prestation appréciable en argent qui correspondait à un montant de CHF 343'997.96 à fin 2020. A défaut des pièces comptables produites par le recourant pour les périodes fiscales 2017 à 2020 et compte tenu de la déclaration d'impôt privée dans laquelle le recourant annonce la somme précitée en tant que prêt de la SA en sa faveur, il est très vraisemblable que le montant du compte courant en question n'a pas beaucoup évolué jusqu'à la date d'ouverture de la faillite de la SA le 21 avril 2020. Dans la mesure où une telle prestation appréciable en argent doit être qualifiée d'attribution imposable auprès du recourant en tant qu'administrateur unique de la SA, il n'est pas nécessaire d'examiner encore la question, plus spécifique, de savoir si l'octroi de ces crédits s'apparente en outre à un prêt simulé, ce qui pourrait être le cas s'il était établi que le recourant n'avait pas la volonté – d'emblée ou par la suite – de rembourser les dettes ainsi progressivement constituées envers la SA. Tribunal cantonal TC Page 9 de 11 5.4. On peut encore relever que pour contester la reprise, le recourant s'appuie également sur le fait que le Service cantonal des contributions n'aurait pas tenu compte de la situation particulière liée au Covid-19 et plus particulièrement des mesures économiques destinées à lutter contre les effets du virus. Or, comme l'a soulevé l'autorité intimée, les mesures prises par la Confédération relatives au Covid-

E. 19

n'entrent pas en ligne de compte pour déterminer le revenu imposable du recourant. Par ailleurs, le crédit en compte courant de la SA en faveur du recourant remonte aux années 2015 et 2016, selon les pièces au dossier judiciaire. C'est-à-dire avant la crise sanitaire liée au Covid-19. Il n'existe dès lors aucun lien entre les prêts en question de la SA et les mesures du Covid-19. Ensuite, les pièces transmises par le recourant dans le cadre de son recours ne lui sont d'aucun secours. Elles se réfèrent pour l'essentiel aux procédures menées par d'autres autorités (Office cantonal des faillites et Ministère public). Les autres pièces concernent certaines charges en vrac de la SA relatives aux années 2017 à 2020. Ces dites pièces ne sont d'aucune pertinence pour la présente cause. En particulier, elles ne servent aucunement à démontrer le remboursement du prêt de la SA en faveur du recourant, voire le paiement d'intérêts par celui-ci. 5.5. Dans sa décision sur réclamation, le Service cantonal des contributions a fixé le montant de la prestation appréciable en argent à CHF 243'997.-. Il a déduit du montant de CHF 343'997.- le capital action de CHF 100'000.- en quelque sorte perdu par le recourant dans la faillite de la SA. Une telle solution paraît a priori favorable au recourant dans la mesure où elle semble tenir compte de « l'avantage net

» retiré par celui-ci pour sa qualité d'administrateur unique. Il est ainsi renoncé à examiner si les conditions d'une modification de la taxation à son désavantage pourraient être remplies (voir art. 143 al. 1 LIFD). Il y a dès lors lieu de confirmer l'imposition d'une prestation appréciable en argent de CHF 243'997.- au titre de rendement des placements privés, à concurrence de 70% pour l'impôt fédéral direct, en application de l'art. 20 al. 1bis LIFD. A ce propos, il sied de relever que le Service cantonal des contributions a indiqué une imposition à hauteur de 60% dans la motivation de sa décision sur réclamation. Il s'agit d'une erreur de plume qui n'a aucune influence sur l'imposition finale étant donné que le taux de 70% a été appliqué correctement en l'espèce dans la taxation effectuée par l'autorité intimée. 6. Sort du recours Sur le vu de ce qui précède, le recours formé en droit fédéral est rejeté. Impôt cantonal (604 2022 45) 7. Point litigieux Est également litigieux en droit cantonal le point relatif à l'existence d'une prestation appréciable en argent de la SA en faveur du recourant d'un montant de CHF 243'997.- pour la période fiscale 2020. Tribunal cantonal TC Page 10 de 11 8. Reprise du raisonnement appliqué pour l'impôt fédéral direct 8.1. En droit cantonal harmonisé, l'art. 21 al. 1 let. c LICD prévoit aussi l'imposition, au titre de rendement de la fortune mobilière, des dividendes, des parts de bénéfice, des excédents de liquidations et de tous les autres avantages appréciables en argent provenant de participations de tout genre. L'art. 21 al. 1bis LICD (dans sa version en vigueur pour la période fiscale 2020) précise quant à lui que les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et les avantages appréciables en argent provenant d'actions, de parts à des sociétés à responsabilité limitée, de parts à des sociétés coopératives et de bons de participation (y compris les actions gratuites, les augmentations gratuites de la valeur nominale, etc.) sont imposables à hauteur de 70%, lorsque ces droits de participation équivalent à 10% au moins du capital-actions ou du capital-social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative (voir aussi art. 7 al. 1 LHID). 8.2. En présence d'une réglementation similaire, il peut ainsi être renvoyé s'agissant de l'impôt cantonal à la motivation développée en matière d'impôt fédéral direct. Il s'ensuit qu'il est renoncé à examiner si les conditions d'une modification de la taxation au désavantage du recourant pourraient être remplies (art. 184 al. 3 LICD et 96 CPJA) et que l'imposition d'une prestation appréciable en argent de CHF 243'997.- au titre de rendement des placements privés est confirmée à concurrence de 70% pour l'impôt cantonal, en application de l'art. 21 al. 1bis LICD. A ce propos, à l'instar de ce qui a été indiqué plus haut, il sied de relever que le Service cantonal des contributions a indiqué une imposition à hauteur de 50% dans la motivation de sa décision sur réclamation. Il s'agit d'une erreur de plume qui n'a aucune influence sur l'imposition finale étant donné que le taux de 70% a été appliqué correctement en l'espèce dans la taxation effectuée par l'autorité intimée. 9. Sort du recours Le recours formé en droit cantonal est rejeté. Frais et dépens 10. 10.1. Selon les art. 144 al. 1 LIFD et 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. 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 du recourant débouté. Eu égard à la valeur litigieuse et de l'ensemble des circonstances, ils seront fixés à CHF 3'000.-. Compte tenu de l'avance de frais effectuée par le recourant de CHF 800.-, le solde de 2'200.- lui sera facturé en sus. 10.2. Vu le sort du recours, il n'est pas alloué de dépens. Tribunal cantonal TC Page 11 de 11 la Cour arrête :

Impôt fédéral direct (604 2022 44) 1. Le recours est rejeté. Partant, la décision sur réclamation du 11 avril 2022 est confirmée. Impôt cantonal (604 2022 45) 2. Le recours est rejeté. Partant, la décision sur réclamation du 11 avril 2022 est confirmée. Frais et dépens 3. Un émolument de CHF 3'000.- est mis à la charge du recourant au titre de frais de justice. Compte tenu de l'avance de frais de CHF 800.- effectuée par celui-ci, le solde de CHF 2'200.- est facturé en sus. 4. Il n'est pas alloué de dépens. Notification. Conformément aux art. 146 LIFD, 73 LHID et 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF; RS 173.110), le présent arrêt peut être porté devant le Tribunal fédéral, à Lucerne, dans les 30 jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public. La fixation du montant des frais de procédure peut, dans un délai de 30 jours, faire l'objet d'une réclamation auprès de l'autorité qui a statué, lorsque seule cette partie de la décision est contestée (art. 148 CPJA). Fribourg, le 18 janvier 2023/mma Le Président : La Greffière :

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