

# FR\_GERICHTE 604 2023 107 vom 20. Juni 2024

FR Kantonsgericht, 2024-06-20, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_604\\_2023\\_107](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2023_107)

FR: FR\_GERICHTE 604 2023 107 du 20 juin 2024

IT: FR\_GERICHTE 604 2023 107 del 20 giugno 2024

## Regeste

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

## Erwägungen

### E. 1

Recevabilité Déposé le 20 octobre 2023 contre une décision sur réclamation datée du 22 septembre 2023, le recours a été interjeté dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) et 79 ss du code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). Par ailleurs, l'avance de frais a été versée dans le délai imparti. Partant, le recours est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct.

### E. 2

Règles sur l'établissement du bénéfice imposable et l'autorité matérielle du droit comptable

#### E. 2.1

L'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net (art. 57 LIFD). L'objet de l'impôt correspond à l'accroissement de la fortune de l'entreprise durant l'exercice fiscal (ATF 136 II 88). Pour définir le bénéfice imposable, le droit fiscal suisse se base sur le solde du compte de résultat (art. 58 al. 1 let. a LIFD), 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), ainsi que les produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de résultats, y compris les bénéfices en capital, les bénéfices de réévaluation et de liquidation (art. 58 al. 1 let. c LIFD).

#### E. 2.2

De jurisprudence constante, il ressort des art. 57 et 58 LIFD que le droit fiscal renvoie au droit comptable pour déterminer le bénéfice net imposable et que les comptes établis conformément aux règles du droit comptable lient les autorités fiscales, à moins que des normes impératives du droit commercial ne soient violées ou que des normes fiscales correctrices ne l'exigent (autorité du bilan commercial ou principe de détermination; ATF 141 II 83 consid. 3; 137 II 353 consid. 6.2). Le respect du droit comptable, qui résulte des art. 957 ss CO, est donc une condition préalable nécessaire, mais non suffisante, de la justification commerciale d'une dépense, les règles fiscales correctrices devant également être respectées, ce dont doit s'assurer l'autorité fiscale (arrêt TF 2C\_733/2022 du 13 décembre 2022 consid. 6.2). L'art. 58 al. 1 let. c LIFD fait partie de ces règles fiscales correctrices. Celle-ci permet d'intégrer au bénéfice imposable « les produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de résultat ». Il peut en l'occurrence s'agir de produits

ordinaires ou extraordinaires (DANON in Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, 2ème éd. 2017, art. 57, 58 n. 136).

### **E. 2.3**

Le principe de l'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

Tribunal cantonal TC Page 4 de 7 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 (DANON, art. 57, 58 n. 74 et les références). 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).

### **E. 3**

Règles sur le traitement fiscal d'un abandon de créance

#### **E. 3.1**

Selon l'art. 60 let. a LIFD, les apports des membres de sociétés de capitaux et de sociétés coopératives, y compris l'agio et les prestations à fonds perdu, ne constituent pas un bénéfice imposable. L'idée de base derrière l'art. 60 let. a LIFD consiste à garantir que l'impôt sur le bénéfice ne frappe que des accroissements de fortune provenant de l'activité de la société de capitaux. De ce point de vue, il est sans importance que l'apport soit comptabilisé aux réserves ou aux bénéfices de la société (OBERSON, Droit fiscal suisse, 5ème éd. 2021, p. 263 et les références). La neutralité d'un apport n'est accordée que s'il provient d'un « membre de sociétés de capitaux et de sociétés coopératives ». Par cette formulation, le législateur vise en premier lieu les actionnaires de sociétés anonymes, les associés de sociétés à responsabilité limitée, ainsi que les membres de sociétés coopératives. Cette disposition englobe toutefois aussi les détenteurs de bons de participation et de bons de jouissance sans valeur nominale (DANON, art. 60 n. 5 et les références).

#### **E. 3.2**

Il découle du texte clair de l'art. 60 let. a LIFD qu'une prestation octroyée par un véritable tiers ne tombe jamais dans le champ d'application de cette disposition. Ainsi, l'abandon de créance consenti par un tiers indépendant constitue toujours, pour la société bénéficiaire, un produit imposable conformément à l'art. 58 LIFD. Cette prestation, réalisée d'un point de vue fiscal, sera donc immédiatement compensée par les pertes des exercices antérieurs (DANON, art. 60 n. 8 et les références).

#### **E. 3.3**

Concernant les abandons de créance des actionnaires, l'Administration fédérale des contributions (ci-après: AFC) considère qu'une telle renonciation doit en principe être traitée comme un abandon de tiers, de sorte qu'il constitue pour la société un accroissement

de patrimoine avec incidence fiscale sur le résultat (bénéfice d'assainissement proprement dit), n'entrant pas dans le champ d'application de l'art. 60 let. a LIFD.

### **E. 3.4**

A titre d'exception toutefois, les pertes épongées, les amortissements opérés et les provisions constituées à la charge du bénéfice d'assainissement (improprement dit) réalisés grâce à l'abandon de créance par des actionnaires ou des associés sont considérés fiscalement comme ne l'ayant pas été lorsque et dans la mesure où les prêts des actionnaires ou des associés ont été traités fiscalement comme du capital propre dissimulé avant assainissement, ou lorsque des prêts ont été octroyés par les actionnaires ou les associés une première fois ou subséquemment, en raison de la mauvaise marche des affaires, et qu'il apparaît que des tiers indépendants ne les

Tribunal cantonal TC Page 5 de 7 auraient pas accordés dans des circonstances identiques (Circulaire n. 32 de l'AFC, ch. 4.1.1.1. let. a). Dans ces cas, la qualification d'apport au sens de l'art. 60 let. a LIFD doit être retenue, si bien que l'abandon de créance ne constitue pas un bénéfice imposable.

### **E. 3.5**

Par ailleurs, en cas d'abandon de créance d'une société sœur ou d'une société fille, l'AFC considère que la renonciation qui satisfait au principe de la comparaison entre tiers et qui est par conséquent commercialement justifiée, est qualifiée auprès de la société à assainir comme des bénéfices d'assainissement proprement dit. En revanche, si l'abandon de créance ne satisfait pas au principe de la comparaison entre tiers, on considère qu'il y a un bénéfice d'assainissement improprement dit (Circulaire n. 32 de l'AFC, ch. 4.1.1.1. let. b).

### **E. 3.6**

La pratique de l'AFC en lien avec les abandons de créance a été confirmée par le Tribunal fédéral (cf. arrêt TF 2C\_634/2012 du 20 octobre 2014; ATF 115 Ib 269 = RDAF 1991 466).

## **E. 4**

Discussion

### **E. 4.1**

En l'espèce, dans le but de rectifier en partie la capitalisation négative de la société (cf. recours), la dette de la société envers le fils de l'administrateur a été annulée pour un montant de CHF 300'000.-. Il s'agit dès lors bien d'un abandon de créance consenti par ce dernier. Est litigieuse la question de savoir si cet abandon de créance consenti par le fils de l'administrateur, à concurrence de CHF 300'000.-, est soumis à l'impôt sur le bénéfice conformément à l'art. 58 LIFD, ou si, au contraire, il constitue un apport exclu du bénéfice imposable selon l'art. 60 let. a LIFD.

### **E. 4.2**

Il ressort du dossier que la société a inscrit le montant de CHF 300'000.- au débit du compte « autres dettes à court terme » et au crédit du compte « réserve spéciale actionnaire » (capital propre). Une telle manière de procéder, soit en comptabilisant directement l'abandon de créance dans le capital propre, n'a ainsi pas d'influence sur le compte de résultat et est uniquement admissible pour les abandons de créance des actionnaires qui constituent un bénéfice d'assainissement improprement dit (cf. Manuel suisse d'audit – Tome « Tenue de la comptabilité et présentation des comptes », Chambre fiduciaire, 2014,

n. IV.2.28.3). Toutefois, en l'espèce, l'abandon de créance n'a pas été consenti par un actionnaire, mais par le fils de l'un des administrateurs, dont on ignore s'il est également actionnaire. A ce titre, il est relevé que, quand bien même l'écriture comptable a été inscrite au compte « réserve spéciale actionnaire », la recourante, dans son recours, mentionne uniquement que C.\_\_\_\_\_ est président du conseil d'administration et que E.\_\_\_\_\_ est son fils, sans donner d'indication sur l'actionnariat de la société ni prétendre que E.\_\_\_\_\_ aurait cette qualité. En outre, dans les contre-observations du 7 mars 2024, la recourante admet implicitement ce fait négatif en critiquant l'approche restrictive du SCC quant au statut de personne proche. Dans ces circonstances, c'est à juste titre que le SCC a considéré que l'abandon de créance en question a été consenti par un tiers. En effet, l'art 60 let. a LIFD s'applique uniquement aux apports des membres de la société, soit les actionnaires dans une société anonyme (ci-avant: consid. 3.1), et non aux membres du conseil d'administration, encore moins à leurs proches.

Tribunal cantonal TC Page 6 de 7 Dès lors, conformément à la pratique de l'AFC et à la jurisprudence du Tribunal fédéral, puisqu'il s'agissait d'un abandon de créance consenti par un tiers, cette opération constituait un bénéfice d'assainissement proprement dit avec incidence sur l'impôt sur le bénéfice et donc imposable selon l'art. 58 LIFD. Elle aurait ainsi dû figurer au compte de résultat (cf. Manuel suisse d'audit – Tome « Tenue de la comptabilité et présentation des comptes », Chambre fiduciaire, 2014, n. IV.2.28.3). Ce produit n'ayant pas été comptabilisé dans le compte de résultat, il devait être intégré au bénéfice imposable conformément à la règle correctrice de l'art. 58 let. c LIFD.

#### **E. 4.3**

Dans son recours, la recourante propose de rectifier sa comptabilité en passant les écritures comptables inverses. Toutefois, cette proposition intervient à la suite de la décision de taxation et est formulée dans un but d'économie fiscale. Ainsi, une telle modification ne peut pas être admise (ci-avant: consid. 2.3).

#### **E. 4.4**

Au vu de tout ce qui précède, c'est à juste titre que le SCC a considéré l'abandon de créance de CHF 300'000.- comme un produit imposable au sens de l'art. 58 LIFD et non comme un apport exonéré au sens de l'art. 60 let. a LIFD. Le recours doit dès lors être rejeté concernant l'impôt fédéral direct. Impôt cantonal (604 2023 108)

#### **E. 5**

S'agissant de l'impôt cantonal, il n'est pas clair si le recours du 20 octobre 2023 porte également sur l'impôt cantonal sur le bénéfice. En outre, au vu du fait que la recourante, bénéficiant d'un statut de société « holding », ne payait pas d'impôt sur le bénéfice net cantonal en application de l'ancien art. 127 LICD en vigueur jusqu'au 31 décembre 2019, la question de son intérêt à recourir se pose. Cela étant, puisque les art. 99, 100 et 102 let. a de la loi fribourgeoise du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) ont la même teneur que les art. 57, 58 et 60 let. a LIFD, les références à la jurisprudence et à la doctrine exposées pour l'impôt fédéral direct, de même que le raisonnement opéré, valent également pour l'impôt cantonal sur le bénéfice. Dans ces circonstances, pour autant que recevable, le recours doit dans tous les cas être rejeté s'agissant de l'impôt cantonal. Frais

#### **E. 6.1**

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 du Tarif des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative [Tarif JA; RSF 150.12]). Il peut être compris entre CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 al. 1 Tarif JA). En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à CHF 1'200.-. Ils sont mis à la charge de la recourante qui succombe et seront compensés avec l'avance de frais versée le 8 janvier 2024.

Tribunal cantonal TC Page 7 de 7

## **E. 6.2**

Vu le sort du recours, il n'est pas alloué d'indemnité de partie (art. 137 CPJA). la Cour arrête : Impôt fédéral direct (604 2023 107) 1. Le recours est rejeté. Partant, la décision sur réclamation rendue le 22 septembre 2023 par le Service cantonal des contributions est confirmée. Impôt cantonal (604 2023 108) 2. Pour autant que recevable, le recours est rejeté. Partant, la décision sur réclamation rendue le 22 septembre 2023 par le Service cantonal des contributions est confirmée. Frais 3. Les frais de procédure, fixés à CHF 1'200.-, sont mis à la charge de la recourante et sont compensés avec l'avance de frais versée. 4. Il n'est pas alloué d'indemnité de partie. Notification Conformément aux art. 82 ss de la loi 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 20 juin 2024/anm Le Président La Greffière

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