

# FR\_GERICHTE 604 2023 28 vom 21. Juni 2023

FR Kantonsgericht, 2023-06-21, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_604\\_2023\\_28](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2023_28)

FR: FR\_GERICHTE 604 2023 28 du 21 juin 2023

IT: FR\_GERICHTE 604 2023 28 del 21 giugno 2023

## Regeste

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

## Erwägungen

### E. 6

du règlement, le paiement du prix de CHF 80'000.- s'opère par l'inscription dans le compte courant de B.\_\_\_\_\_ d'un avoir correspondant. Dans son bilan pour l'année 2020, A.\_\_\_\_\_ Sàrl a indiqué une valeur immatérielle de CHF 80'000.- à titre de "D.\_\_\_\_\_ Horsetrading" dans les actifs immobilisés et une valeur de CHF 80'000.- à titre de créance en faveur de B.\_\_\_\_\_ dans les passifs. Le 1er décembre 2019, A.\_\_\_\_\_ Sàrl a également conclu un contrat de licence nommé "Vereinbarung" avec C.\_\_\_\_\_ SA en vertu duquel elle cède la jouissance des connaissances ("Know-How") de B.\_\_\_\_\_ contre le paiement par C.\_\_\_\_\_ SA de royalties s'élevant à 10% du prix de vente de toute affaire conclue grâce à l'utilisation de la licence. Le 15 janvier 2021, A.\_\_\_\_\_ Sàrl a signé une reconnaissance de dette en faveur de B.\_\_\_\_\_ portant sur le montant de CHF 80'000.-. Elle prévoit que la créance est due depuis le 31 décembre 2020, mais que B.\_\_\_\_\_ consent à surseoir au paiement jusqu'au 31 décembre 2022. Un intérêt de 2% est en outre stipulé. B. Dans sa déclaration d'impôt pour la période fiscale 2019/2020, A.\_\_\_\_\_ Sàrl a fait valoir un amortissement de la valeur de l'actif immatériel "D.\_\_\_\_\_ Horsetrading" à hauteur de CHF 16'000.-. Par correspondance du 27 janvier 2022, le Service cantonal des contributions (SCC) a notamment demandé des informations supplémentaires concernant l'estimation des valeurs immatérielles de la société. Le 10 mars 2022, la contribuable a donné suite à ce courrier et a produit la "Vereinbarung" conclue entre elle et B.\_\_\_\_\_ ainsi que le "Reglement für die immateriellen Werte". Par correspondance du 17 mars 2022, le SCC a requis la transmission par la contribuable des copies des factures concernant la valeur immatérielle avec la preuve de paiement. La contribuable a fourni les pièces demandées en date de eee. Par avis de taxation du 19 septembre 2022, le SCC a procédé à la déduction au capital de A.\_\_\_\_\_ Sàrl de l'amortissement de CHF 16'000.- opéré et à la reprise au bénéfice du même montant au titre d'une distribution dissimulée de dividendes. Par décision du 15 février 2023, le SCC a rejeté la réclamation de A.\_\_\_\_\_ Sàrl qu'elle avait formée le 28 septembre 2022 à l'encontre de l'avis de taxation. C. Par mémoire remis à la poste le 20 mars 2023, A.\_\_\_\_\_ Sàrl, représentée par Rolf Riedi, RRTax Conseils Expert fiscal, forme un recours à l'encontre de la décision sur réclamation du

Tribunal cantonal TC Page 3 de 7 15 février 2023. Elle conclut à l'annulation de la décision attaquée et à l'admission de sa réclamation. En substance, la recourante affirme que l'amortissement de CHF 16'000.- est justifiée par l'usage commercial et ne constitue en

aucun cas une distribution dissimulée de bénéfice au profit de B.\_\_\_\_\_. L'avance de frais fixée le 24 mars 2023 à CHF 800.- a été versée dans le délai imparti. Le Service cantonal des contributions s'est déterminé sur le recours et a remis son dossier à la Cour le 27 avril 2023. Il conclut au rejet du recours. Dans ses observations, le SCC relève que la recourante ne soulève aucun élément nouveau et que l'actif immatériel "D.\_\_\_\_\_  
Horsetrading" constitue une non-valeur puisqu'il découle exclusivement des liens entre la contribuable et son associé gérant. Aucun autre échange d'écriture n'a eu lieu entre les parties. Les arguments détaillés des parties seront repris dans les considérations en droit pour autant que cela soit utile à la résolution des litiges. en droit 1. Le recours, remis à la poste le 20 mars 2023 contre une décision sur réclamation du 15 février 2023, notifiée le 20 février 2023, 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). Partant, le recours est recevable tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal. Impôt fédéral direct (604 2023 28) 2. 2.1. Aux termes de l'art. 57 LIFD, l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net. Selon l'art. 58 al. 1 let. b LIFD, le bénéfice imposable comprend 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, tels que 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 et les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial. 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

Tribunal cantonal TC Page 4 de 7 règles du droit comptable lient les autorités fiscales (principe de l'autorité du bilan commercial ou de déterminance; "Massgeblichkeitsprinzip"; voir notamment ATF 141 II 83 consid. 3.1, 137 II 353 consid. 6.2 et 136 II 88 consid. 3.1). 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. L'art. 58 al. 1 let. b LIFD fait partie de ces règles fiscales correctrices (voir arrêts TF 2C\_520/2015 du 28 décembre 2015 consid. 3.1, 2C\_768/2014 du 31 août 2015 consid. 11.1 et 2C\_508/2014 du 20 février 2015 consid. 5.3.1; arrêt TC FR 604 2018 65 du 24 mai 2018 consid. 2). En principe, on ne peut se fonder sur la comptabilité du contribuable que si l'exactitude des faits qui y sont consignés est garantie. Selon l'art. 959 al. 2 CO, les actifs du bilan comprennent les éléments du patrimoine dont l'entreprise peut disposer en raison d'événement passés, dont elle attend un flux d'avantages économiques et dont la valeur peut être estimée avec un degré de fiabilité suffisant. Aucun autre élément ne peut être porté au bilan. L'art. 959 al. 5 CO prévoit quant à lui que les capitaux étrangers comprennent les dettes qui résultent de faits passés, qui entraînent un flux probable d'avantages économiques à la charge de l'entreprise et dont la valeur peut être estimée avec un degré de fiabilité suffisant. Les actifs immobilisés comprennent les immobilisations incorporelles (art. 959a al. 1 ch. 2 let. a CO). Selon le Message du Conseil fédéral du 21 décembre 2007,

l'on entend par immobilisations incorporelles les droits immatériels protégés par le droit de propriété ainsi que des valeurs non physiques qui peuvent être portées au bilan, par exemple un savoir-faire ("activierbares Know-How") ou encore un goodwill (ou survaleur), à savoir la partie du prix d'achat qui correspond à la différence entre les actifs et les passifs lors de la reprise d'une affaire (FF 2008 1407, p. 1525). MONFERRINI définit le savoir-faire ("Know-How") comme l'expérience et les connaissances techniques, commerciales ou administratives utilisées par une entreprise dans la production ou la fourniture de services. Le savoir-faire est constitué de connaissances qui peuvent être transmises à un autre bénéficiaire, contrairement au talent ou à la dextérité qui sont des qualités indissociables de la personne qui en jouit. Il s'agit donc de connaissances ou d'une expérience objectivables. Les connaissances et l'expérience strictement personnelles n'entrent ainsi pas dans la définition du savoir-faire. Le savoir-faire se distingue du capital humain, valeur immatérielle constituée des compétences inhérentes aux employés et de leur direction. Il se distingue également de la valeur immatérielle constituée par une ambiance de travail agréable. Même si le caractère "secret" du savoir-faire ne constitue pas l'élément central de sa définition, son appropriation implique que l'utilisation des connaissances ou de l'expérience par un tiers doit être exclue, soit pour des raisons factuelles, soit pour des raisons juridiques. C'est cette appropriation du savoir-faire qui lui confère la qualité de valeur patrimoniale. Le savoir-faire ne peut donc pas être aisément accessible pour tout un chacun. En d'autres termes, le savoir-faire doit être secret. Les connaissances librement accessibles constituent en effet un bien commun qui ne peut faire l'objet d'une appropriation par une unique personne. La connaissance du marché ou les connaissances techniques, lesquelles peuvent être protégées par l'entreprise en vertu du droit d'auteur ou d'accords de confidentialité, sont des exemples de savoir-faire (MONFERRINI Isabelle, Immatérielle Werte in Rechnungslegung, in ZStP 2016, p. 293-312).

Tribunal cantonal TC Page 5 de 7 2.2. Selon la jurisprudence, il y a distribution dissimulée de bénéfice, ou avantage appréciable en argent, lorsque les quatre conditions cumulatives suivantes 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 le 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 144 II 427 consid. 6.1 ; arrêt TC FR 604 2022 44 du 18 janvier 2023 consid. 3.3.).

L'évaluation de la prestation se mesure par comparaison avec une transaction qui aurait été effectuée entre parties non liées et en tenant compte de toutes les circonstances concrètes du cas d'espèce (principe du "Dealing at arm's length"; ATF 140 II 88 consid. 4.1). 2.3. La question litigieuse porte sur l'inscription à l'actif du bilan de l'actif immatériel "D. \_\_\_\_\_ Horsetrading" à une valeur de CHF 80'000.- représentant les connaissances de l'associé gérant de la contribuable dans le domaine du commerce de chevaux. L'autorité fiscale estime que cet actif constitue une non-valeur. Pour ce motif, l'amortissement à hauteur de CHF 16'000.- n'était pas justifié par l'usage commercial et commandait la reprise au bénéfice effectuée. La contribuable soutient au contraire que les connaissances de l'associé gérant en matière de commerce de chevaux constituent bel et bien une valeur pouvant être inscrite à l'actif du bilan et que le raisonnement de l'autorité fiscale procède d'une méconnaissance du commerce des chevaux. À ses yeux, les connaissances de son associé gérant B. \_\_\_\_\_ lui ont immédiatement permis d'exercer son activité. Un amortissement devait donc être admis à hauteur de CHF 16'000.- conformément aux règles fiscales en la

matière. Il ne fait pas de doute que les connaissances de B. \_\_\_\_\_ ont permis de démarrer l'activité commerciale de la contribuable sans attendre. Ceci n'est toutefois pas suffisant pour infirmer l'appréciation de l'autorité intimée dans la mesure où les connaissances de B. \_\_\_\_\_ lui sont strictement personnelles. Leur valeur est inhérente à la personne de B. \_\_\_\_\_, essentiellement subjective et il est impossible de l'estimer. Elles ne peuvent pas être mises en œuvre par un tiers acquéreur de la contribuable. Un tiers faisant l'acquisition de A. \_\_\_\_\_ Sàrl ne bénéficierait en effet en aucun cas des connaissances de l'ancien associé gérant, puisque B. \_\_\_\_\_ ne serait plus actif au sein de la société. L'actif immatériel n'aurait plus aucune valeur pour la contribuable, contrairement à la réputation d'un établissement qui subsiste en cas de changement de propriétaire. En conclusion, les connaissances de B. \_\_\_\_\_ ne constituent pas un savoir-faire pouvant être inscrit au bilan comme actif immatériel. L'autorité intimée a donc considéré à juste titre que l'actif immatériel "D. \_\_\_\_\_ Horsetrading" constituait une non-valeur dans le cas d'espèce. Cet actif n'ayant aucune valeur pouvant être inscrite au bilan de la contribuable, l'amortissement de CHF 16'000.- opérée n'était pas justifié par l'usage commercial et devait conduire à la reprise de ce montant en vertu de l'art. 58 al. 1 let. b 2e tiret LIFD par l'autorité fiscale, sans qu'il soit nécessaire de qualifier ce dernier de distribution dissimulée de bénéfice.

Tribunal cantonal TC Page 6 de 7 Il s'ensuit le rejet du recours en tant qu'il porte sur l'impôt fédéral direct. 2.4. A titre superfétatoire, il convient d'examiner si la reprise de l'autorité fiscale de l'amortissement se justifiait au titre de distribution dissimulée de bénéfice.

B. \_\_\_\_\_ est l'associé gérant unique de la contribuable. La mise à disposition de ses connaissances en faveur de la société recourante est inhérente à ses responsabilités. Comme l'a relevé à juste titre l'autorité fiscale, le succès de la contribuable dépend de la bonne gestion de ses affaires par B. \_\_\_\_\_. En accordant un capital en rémunération de la mise à disposition des connaissances de son associé gérant, la contribuable offre par conséquent une prestation sans contreprestation. S'il s'était agi d'un tiers, la contribuable ne se serait jamais engagée à verser un montant atteignant presque le quadruple de ses liquidités, mais elle aurait cherché à bénéficier des compétences de cette personne en lui proposant un contrat de travail compatible avec ses liquidités et son bénéfice. L'acquisition de l'actif immatériel objet de la procédure par la contribuable ne s'explique ainsi que parce que le cocontractant est B. \_\_\_\_\_, son associé gérant. S'il est loisible à la contribuable de rémunérer d'une manière ou d'une autre son gérant pour son travail, la rémunération doit rester proportionnée à la contreprestation; à défaut, la prestation est considérée comme une distribution dissimulée de capital. Or, en l'espèce, la disproportion entre la prestation du gérant et le prix d'acquisition de l'actif immatériel est flagrante. En limitant son intervention à la reprise de l'amortissement litigieux de CHF 16'000.-, l'autorité fiscale n'a corrigé que le montant pour lequel la distribution dissimulée de bénéfice était immédiatement opérée. En effet, en l'absence d'amortissement, à l'actif immatériel d'une valeur inscrite de CHF 80'000.- correspondait une dette d'un même montant, ce qui aboutit à un jeu à somme nulle d'un point de vue du bénéfice de la contribuable. L'amortissement litigieux crée en revanche le déséquilibre et grève indûment le bénéfice. La reprise était donc aussi fondée en application de l'art. 58 al. 2 5ème tiret LIFD. Pour ce motif également, le recours de la contribuable est mal fondé. Impôt cantonal (604 2023 29) 3. L'art. 100 al. 1 let. b ch. 2 LICD prévoyant la même règle que le droit fédéral, les développements concernant l'impôt fédéral peuvent être repris en matière d'impôt cantonal, ce qui conduit au rejet du recours pour l'impôt cantonal également. Frais 4. Conformément à l'art. 144 al. 1 LIFD et 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 du 17 décembre 1991 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 Tarif JA). En l'espèce, la contribuable succombe intégralement. Les frais de la procédure de recours, arrêtés à CHF 800.-, sont mis à sa charge et seront prélevés sur l'avance de frais effectuée.

Tribunal cantonal TC Page 7 de 7 La contribuable qui succombe n'a pas le droit à une indemnité de partie (art. 137 al. 1 a contrario CPJA). la Cour arrête : Impôt fédéral direct (604 2023 28) I. Le recours est rejeté. Partant, la décision sur réclamation du 15 février 2023 est confirmée. Impôt cantonal (604 2023 29) II. Le recours est rejeté. Partant, la décision sur réclamation du 15 février 2023 est confirmée. Frais III. Les frais pour la procédure de recours, arrêtés à CHF 800.-, sont mis à la charge de A. \_\_\_\_\_ Sàrl. Ils seront prélevés sur l'avance de frais effectuée. 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 21 juin 2023/pta La Vice-Présidente Le Greffier

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