

FR_GERICHTE 604 2024 28 vom 20. August 2024

FR Kantonsgericht, 2024-08-20, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2024_28

FR: FR_GERICHTE 604 2024 28 du 20 août 2024

IT: FR_GERICHTE 604 2024 28 del 20 agosto 2024

Regeste

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

Erwägungen

E. 1

Le recours, remis à la poste le 20 février 2024 contre une décision sur réclamation datée du 19 janvier 2024, a été interjeté 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

Tribunal cantonal TC Page 4 de 8 administrative (CPJA; RSF 150.1). Partant, le recours est recevable tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal. Le Tribunal cantonal peut donc entrer en matière sur ses mérites. Impôt fédéral direct (604 2024 28)

E. 2.1

Les sociétés à responsabilité limitée sont soumises à l'impôt fédéral direct sur le bénéfice (art. 49 al. 1 let. a LIFD). 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 net 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 règles du droit comptable lient les autorités fiscales (principe de l'autorité du bilan commercial ou de déterminance; « Massgeblichkeitsprinzip »; ATF 141 II 83 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 (arrêts TF 2C_132/2020 du 26 novembre 2020 consid. 7.2 et les références citées). En principe, on ne peut se fonder sur la comptabilité du contribuable que si l'exactitude des faits qui y sont

consignés est garantie.

E. 2.2

Les avantages appréciables en argent provenant de participations sont le pendant des distributions dissimulées de bénéfice du côté de la société qui les effectue. Pour plus de clarté dans ce contexte, il convient de préciser que l'on utilise la notion d'« avantage appréciable en argent » lorsque l'on se place du point de vue du détenteur de parts, et le terme « distribution dissimulée de bénéfice » lorsqu'il s'agit de la société (arrêt TC FR 604 2019 28 du 14 janvier 2020 consid. 2.1). Font partie des avantages appréciables en argent non seulement les distributions apparentes mais également les distributions dissimulées de bénéfice (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 (arrêt TF 2C_1006/2020 du 20 octobre 2021 consid. 5 et les références citées).

E. 2.3

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;

Tribunal cantonal TC Page 5 de 8 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). 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 (arrêt TF 2C_177/2016 du 30 janvier 2017 consid. 4.3 et les références). Selon la jurisprudence, le montant de la distribution dissimulée de bénéfice qu'opère une société lorsqu'elle octroie une prestation à des conditions favorables à l'un de ses actionnaires – ou à l'un de ses proches – correspond à la différence entre la valeur réelle des prestations fournies par la société d'une part et de celles fournies, en contrepartie et d'autre part, par ledit actionnaire et/ou par le proche de ce dernier. Autrement dit, au moment d'évaluer le montant d'une distribution de bénéfice prenant la forme d'une prestation octroyée à un actionnaire et/ou à l'un de ses proches, il convient en principe de se fonder uniquement sur la valeur de l'avantage octroyé à ces derniers. Cela signifie notamment que, lorsqu'une société vend un immeuble à un prix de faveur à l'un de ses actionnaires et/ou à l'un des proches de celui-ci, c'est l'entier de la différence entre le prix de vente et la valeur vénale de l'immeuble qui doit être qualifié de distribution dissimulée de bénéfice imposable (arrêt TF 2C_464/2022 du 14 décembre 2022 consid. 8.2).

E. 2.4

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 (arrêt TF 2C_177/2016 du 30 janvier 2017 consid. 5.5).

Tribunal cantonal TC Page 6 de 8

E. 3.1

Est litigieuse en l'espèce la question de savoir si la vente de l'appartement art. eee est constitutive d'une distribution dissimulée de bénéfice par la société et d'un avantage appréciable en argent au profit d'un proche de la détentrice des parts et associée gérante unique de la société. Le SCC a retenu que la taxation de la société pour 2020 devait comprendre une prestation appréciable en argent, d'un montant de CHF 300'000.-, à titre de distribution dissimulée de bénéfice. Il s'est appuyé sur le rapport d'évaluation et le préavis de son secteur d'estimation des immeubles. Celui-ci a déterminé dans un premier temps le montant de la valeur vénale sur la base du prix de vente moyen de CHF 5'692.- le m² établi selon la méthode hédoniste, fondée sur les données mises à disposition par K. _____ SA, dans le district de la Sarine en 2020, additionné de CHF 50'000.- pour les deux places de parc en sous-sol (172 m² x CHF 5'692.- + CHF 50'000.- = CHF 1'030'000.-). Le rapport d'évaluation a en outre été complété par une évaluation effectuée sur le site internet de la société L. _____ SA dans laquelle la valeur vénale a été estimée entre CHF 1'075'000.- et CHF 1'188'000.-. Dans un second temps, cette méthode hédoniste a été comparée à l'évaluation des prix affichés sur Internet, oscillant entre CHF 6'385.- et CHF 9'240.- le m², pour la mise en vente d'objets similaires sur la même commune. Au vu des résultats similaires obtenus, le secteur d'estimation des immeubles du SCC a proposé de maintenir le montant de la valeur vénale à CHF 1'030'000.-. La recourante soutient en revanche que la valorisation de la parcelle a été effectuée en 2014. D'après les calculs effectués à ce moment-là, le prix de construction se montait à CHF 700'000.-. Les promesses de vente contenant un prix de vente de CHF 750'000.-, la société prévoyait ainsi de dégager un bénéfice de CHF 50'000.- par appartement. Cependant, la vente du second appartement a eu lieu en 2020 pour un montant total de CHF 730'000.-, soit moins que ce qui était prévu dans la promesse de vente. Cette diminution du prix a été justifiée par le fait que l'appartement se trouve au rez-de-chaussée et que l'acheteur a dû réaliser quelques travaux de finition. La recourante rappelle encore que la vente du premier appartement (art. fff) n'a pas été considérée comme une distribution dissimulée de bénéfice alors qu'il se situe au même

endroit et a été vendu pour quasiment le même prix en 2016. Enfin, elle affirme que le SCC s'est limité à tort à l'évaluation faite au moyen du site internet de L._____ SA. Elle fonde son argumentation sur le fait que cet outil a été créé en 2022 et n'a pas « la vision du mauvais état du terrain constructible » au moment de son acquisition.

E. 3.2

En l'occurrence, A._____ Sàrl a pour détentrice des parts sociales C._____, qui en est également l'associée gérante unique. Le succès de la recourante dépend donc de la bonne gestion de ses affaires par C._____. H._____, l'acquéreur de l'appartement art. eee, est le fils de C._____. Il en résulte que la prestation en cause a été accordée à quelqu'un touchant de près une personne exerçant une position dominante au sein de la société, ce qui n'est du reste pas contesté. Dès lors, H._____ touche également de près la société elle-même.

E. 3.3

S'agissant de l'évaluation effectuée sur L._____ SA par le secteur d'estimation des immeubles et contestée par la recourante, il convient de préciser que cet outil, certes récent, utilise la méthode hédoniste. Celle-ci est une méthode par comparaison directe utilisant un modèle statistique qui fait dépendre les prix des biens de leurs caractéristiques. Elle constitue ainsi une variante élaborée de la méthode statistique, qui permet de réaliser une comparaison entre des biens en dépit de leurs différences et présente l'avantage de requérir des informations peu détaillées. Cette méthode est adaptée à l'évaluation du prix de villas ou d'appartements en PPE parce qu'il existe suffisamment d'objets similaires permettant une analyse statistique pertinente (arrêt TAF

Tribunal cantonal TC Page 7 de 8 A-6452/2019 du 12 juillet 2021 consid. 6.3.4.2 et les références citées ; CARRON/PLATTNER, 18e Séminaire sur le droit du bail, 2014, p. 5). Contrairement à ce que fait valoir la recourante, l'évaluation réalisée par le SCC grâce à cette méthode a dès lors été correctement effectuée.

E. 4

Le prix de vente de l'appartement art. eee, de CHF 730'000.-, a été fixé par A._____ Sàrl alors même que la valeur vénale de ce bien immobilier s'élevait à CHF 1'030'000.- en 2020, selon l'évaluation du secteur d'estimation des immeubles du SCC, accordant de cette manière un avantage financier à l'acquéreur. La prétendue promesse de vente signée le 7 mai 2014 entre la recourante et l'acquéreur pour le prix de CHF 750'000.- n'étant pas valable (art. 216 al. 2 CO), point n'est besoin d'examiner si la conclusion valable d'un tel contrat, qui lie les parties en ce qui concerne le prix de vente (voir FOËX/MARTIN-RIVARA, CR CO I, 3e éd. 2021, art. 216 n. 25), devrait avoir pour conséquence que le SCC aurait été tenu d'examiner si le prix convenu correspondait au prix du marché en 2014 et non à celui ayant cours en 2020. Par ailleurs, le fait que la vente du premier appartement en 2016 n'a pas été considérée comme constitutive d'une distribution dissimulée de bénéfice ne suffit pas à justifier la conclusion d'un contrat de vente au même prix en 2020. En outre, aucune information n'a été transmise par la recourante sur la façon exacte dont le prix de vente a été fixé. Par conséquent, c'est à juste titre que le SCC a estimé que le montant payé par H._____ ne correspondait pas au prix du marché et constituait un prix de faveur. Sur cette base, force est d'admettre que l'on ne peut pas reprocher au SCC d'avoir considéré que ce rabais, non justifié d'un point de vue commercial, devait – dans son principe – être réintégré dans le bénéfice imposable de la société en application de l'art. 58 al. 1 let. b

LIFD. Cet avantage financier, qui s'élève à près de 30% du prix d'achat, remplit en effet les conditions d'une distribution dissimulée de bénéfice au sens de la jurisprudence relative à cette disposition. Pour ces motifs, le recours est mal fondé et doit être rejeté. Impôt cantonal (604 2024 29)

E. 5

L'art. 100 al. 1 let. b ch. 5 LICD a la même teneur que l'art. 58 al. 1 let. b, 5ème tiret LIFD. La solution retenue pour l'impôt fédéral direct peut donc être reprise pour l'impôt cantonal. Le recours doit en conséquence également être rejeté en tant qu'il concerne l'impôt cantonal. Frais

E. 6

A teneur des art. 144 al. 1 LIFD pour l'impôt fédéral direct et 131 CPJA pour l'impôt cantonal, 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, Tarif JA; RSF 150.12). Il peut être compris entre CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA). En l'espèce, la recourante succombe intégralement. Les frais de la procédure de recours, arrêtés à CHF 1'500.-, seront donc mis à sa charge et prélevés sur l'avance de frais effectuée.

Tribunal cantonal TC Page 8 de 8 La recourante 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 2024 28) I. Le recours est rejeté. Partant, la décision sur réclamation du Service cantonal des contributions du 19 janvier 2024 est confirmée. Impôt cantonal (604 2024 29) II. Le recours est rejeté. Partant, la décision sur réclamation du Service cantonal des contributions du 19 janvier 2024 est confirmée. Frais III. Les frais de procédure, arrêtés à CHF 1'500.-, sont mis à la charge de la recourante et sont compensés avec l'avance de frais versée. IV. Il n'est pas alloué d'indemnité de partie. V. 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 août 2024/dbe/chr Le Président La Greffière-stagiaire

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