

FR_GERICHTE 607 2015 28 vom 9. Januar 2017

FR Kantonsgericht, 2017-01-09, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_607_2015_28

FR: FR_GERICHTE 607 2015 28 du 9 janvier 2017

IT: FR_GERICHTE 607 2015 28 del 9 gennaio 2017

Regeste

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

Erwägungen

E. 1

a) Le recours, déposé le 17 juillet 2015 contre une décision du 16 juin 2015, l'a été 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) et l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct. b) Par renvoi de l'art. 104 al. 4 LIFD et en vertu des art. 100 al. 1 let. c du code du 23 mai 1991 de procédure et juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1.), 45 al. 1 let. c de la loi fribourgeoise sur la justice du 31 mai 2010 (LJ; RSF 130.1) et 186 LICD, la cause est de la compétence du Président de la Cour fiscale qui statue par prononcé présidentiel lorsque la valeur litigieuse ne dépasse pas CHF 1'000 francs, comme en l'espèce.

E. 2

a) L'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net (art. 57 LIFD). Pour définir le bénéfice imposable, le droit fiscal suisse se base sur le solde du compte de résultat, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent (art. 58 al. 1 let. a LIFD) 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). L'imposition du bénéfice des personnes morales se détermine donc sur la base du bénéfice tel qu'il découle du bilan commercial ("Massgeblichkeitsprinzip"). 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 (OBERSON, Droit fiscal suisse, 2012, p. 224). Ainsi, les charges de l'entreprise seront réintégrées au bénéfice imposable lorsqu'elles ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial. L'art. 58 al. 1 let. b LIFD prévoit que tous les prélèvements opérés avant le calcul du

Tribunal cantonal TC Page 5 de 11 solde du compte de résultat, qui ne servent pas à couvrir des frais généraux autorisés par l'usage commercial, entrent dans le bénéfice net imposable. Cette disposition cite de manière non exhaustive : - 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 bénéficiaires qui n'ont pas été imposés, - les

distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial. b) Comptent au nombre des prélèvements qui entrent dans le calcul du solde du compte de pertes et profits les distributions dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial. Il y a libéralité en faveur de tiers lorsqu'une société effectue une prestation appréciable en argent envers ses actionnaires ou des personnes qui leur sont proches, d'une valeur économique telle qu'il convient d'en attendre une contre-prestation influençant de manière positive le solde du compte de pertes et profits. N'est en conséquence pas seulement imposable au titre de bénéfice celui comptabilisé comme tel et distribué aux actionnaires, mais également la valeur objective de toute prestation qu'un actionnaire reçoit de la société en vertu de son droit de participation au capital social. Lorsqu'un actionnaire reçoit de la société une prestation appréciable en argent, qui n'aurait pas été octroyée à un tiers étranger à la société, il convient de présumer que cette prestation ne trouve son fondement que dans la qualité d'actionnaire de celui-là (TF in ASA 58 p. 427). Elle est imposable, auprès de l'actionnaire ou des proches favorisés et auprès de la société. Doctrine et jurisprudence parlent en ce sens, plus ou moins indistinctement, de distribution dissimulée de bénéfices ou de prestations appréciables en argent (TF in StE 1992 B 72.13.22 n° 23 consid. 2c et références). Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral (ATF 131 593, consid. 5; 119 lb 116; 115 lb 238; arrêt TF 2A.473/2005 du 16.2.2006), il y a distribution dissimulée de bénéfice lorsque les quatre conditions suivantes sont cumulativement remplies : - La société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante et se trouve, par la même, appauvrie. - La prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le touchant de près. - La prestation n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers. - 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 (voir ATF 140 II 88 consid. 4.2; 131 II 593 consid. 5.1; 119 Ib 116 consid. 2; arrêt TF 2C_795/2015 du 3 mai 2016 consid. 2). Il convient ainsi d'examiner si la prestation aurait été accordée dans la même mesure à un tiers étranger à la société, soit si la transaction a respecté le principe de pleine concurrence ("dealing at arm's length"; ATF 138 II 545 consid. 3.2 p. 549; 138 II 57 consid. 2.2 p. 60 et les références citées, in RDAF 2012 II p. 299; arrêt 2C_644/2013 du 21 octobre 2013 consid. 3.1). Parmi les distributions dissimulées de bénéfice, on peut distinguer les prestations à l'actionnaire qui grèvent indûment le compte de profits et pertes, les prestations à l'actionnaire qui diminuent indûment l'actif ou augmentent indûment le passif, les prestations à l'actionnaire découlant de l'aliénation d'actifs au-dessous de leur valeur réelle et l'appropriation par l'actionnaire de biens ou de droits qui reviennent à la société. Du fait de la distribution dissimulée de bénéfice, soit la société s'est appauvrie parce qu'elle a fait une prestation sans contrepartie équivalente, soit son

Tribunal cantonal TC Page 6 de 11 patrimoine n'a pas augmenté parce que l'actionnaire s'est approprié un produit ou un montant revenant à la société (voir notamment arrêt TC FR 604 08 42/43 du 4 juillet 2008 consid. 3b et les références citées). 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. Dans ce cas, la société grève indûment son compte de résultats en prenant à sa charge des dépenses privées sous couvert de frais commerciaux (voir notamment arrêt TF 2C_589/2013 du 17 janvier 2014, consid. 7.2 et les références citées). En particulier, une personne morale qui loue des locaux appartenant à ses propres porteurs de parts, peut déduire fiscalement la dépense de loyer en résultant à la condition que cette dernière soit justifiée par l'usage commercial et qu'elle supporte la comparaison avec un tiers. Le Tribunal fédéral a jugé comme arbitraire le fait de ne pas admettre comme charge justifiée par l'usage commercial un loyer pour un "home office" dans la mesure où une disproportion manifeste entre le loyer payé par la société et la valeur locative de l'immeuble de son associée n'avait pas été démontrée (arrêt 2C_795/2015 du 3 mai 2016 consid. 4.4 renvoyant à l'arrêt TF 2C_278/2012 du 1er octobre 2012 consid. 3.4). c) Il incombe à celui qui fait valoir l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve. En revanche, il appartient en principe au fisc de prouver l'existence de prestations appréciables en argent faites par la société, sans contre-prestation, à ses actionnaires. Le contribuable n'a donc pas à supporter les conséquences d'un manque de preuves, à moins qu'on ne puisse lui reprocher une violation de ses devoirs de collaboration (voir notamment ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266; arrêt TF 2C_589/2013 du 17 janvier 2014 et les références citées). Ainsi, en matière de distribution dissimulée de bénéfice, il incombe d'abord aux autorités fiscales de démontrer 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 de la prestation de la société (voir arrêt TC FR 604 08 42/43 du 4 juillet 2008 consid. 3c).

E. 3

a) En l'espèce, pour déterminer si la société recourante a procédé ou non à une distribution dissimulée de bénéfice lors de la comptabilisation de ses charges de loyer, il convient d'examiner si les contre-prestations dont elle s'est acquittée correspondent aux prestations qu'elle a reçues. La notion de loyer, prise dans un sens large, vise la rémunération globale due pour l'ensemble des prestations du bailleur. Elle comprend le loyer au sens strict, qui est la contre-prestation fixée pour la cession de l'usage proprement dit (voir art. 257 du Code des obligations du 30 mars 1911 : CO; RS 220), et les frais accessoires, qui correspondent aux autres prestations fournies par le bailleur ou un tiers en rapport avec l'usage de la chose (voir art. 257a al. 1 CO). Pour les habitations, on entend par frais accessoires les dépenses effectives du bailleur pour des prestations en rapport

Tribunal cantonal TC Page 7 de 11 avec l'usage de la chose, telles que frais de chauffage, d'eau chaude et autres frais d'exploitation, ainsi que les contributions publiques qui résultent de l'utilisation de la chose (art. 257b CO). Les frais accessoires ne sont à la charge du locataire que si le contrat le prévoit (art. 257a al. 2 CO). b) Il ressort du contrat de bail conclu le 13 janvier 2000 par l'administrateur de la société et de l'avenant du 23 septembre 2013, que l'objet loué situé au rez-de-chaussée de la route F._____ à E._____ est constitué d'un appartement de trois pièces avec hall, cuisine agencée, salle de bains/WC et cave, dont le loyer annuel a été fixé comme il suit : Loyer net réduit CHF 14'400.- Acompte

de chauffage, d'eau chaude et taxe d'épuration CHF 1'200.- CHF 15'600.- S'agissant des locaux de C._____, le contrat de bail à loyer pour locaux commerciaux conclu dès le 1er avril 1989 par la société recourante et son administrateur en tant que locataires "cosolidaires" indique que l'objet, loué au rez-de chaussée de la rue D._____, consiste en une "pièce principale avec vitrine, local frigorifique, WC avec lavabo, part à la cave non-fermée, part au galetas non-fermé". Le loyer est un loyer net sans acompte pour le chauffage et l'eau chaude. Selon les contre-observations de l'administrateur non contestées par l'autorité intimée, ces locaux ont été sous-loués (à I._____ de 2011 à 2012 et antérieurement, dès janvier 2000, à une pianiste). Dans sa décision sur réclamation, l'autorité intimée a admis comme charge justifiée par l'usage commercial pour les locaux de E._____ la moitié du loyer net, soit CHF 7'200.-, mais aucuns frais accessoires. S'agissant des locaux de C._____, elle a refusé la totalité de la charge comptabilisée pour le loyer et les frais accessoires en considérant que ces locaux servaient de dépôt pour l'administrateur comme le réviseur en charge de la taxation de la société recourante avait pu le constater lors de sa visite des lieux. Et dans ses observations sur le recours, l'autorité intimée a maintenu que la reprise de CHF 8'600.- se justifiait après avoir rappelé qu'en 2013, la société recourante avait comptabilisé en charge dans le compte "loyers et locations" les montants suivants : - Loyer de C._____ CHF 3'900.00 - Loyer F._____ à E._____ CHF 15'796.00 - Décompte 2013 CHF 425.75 - Frais OP J._____ CHF 457 - Remboursement loyer OP J._____/I._____ CHF -2'489.80 - Remboursement loyer CHF -3'600.00 Total CHF 14'488.95 Sur cette base, elle a retenu que les charges comptabilisées pour le loyer de C._____ et de E._____ se montaient à CHF 20'121.- (CHF 3'900.- + CHF 15'796.- + CHF 425.-). Elle a également constaté que la part privée qui s'élevait à CHF 3'600.- était en partie comptabilisée dans la raison individuelle G._____ à E._____ pour CHF 1'800.-. L'autorité intimée a ensuite relevé ce qui suit : "Selon sa réclamation la société recourante mentionne que le montant récupéré par l'Office des poursuites pour CHF 2'489.80 concerne G._____ et que nous devrions en tenir compte comme remboursement de la part privée. Or, avec le recours est jointe la pièce 11 « contrat de sous-location » entre A._____ SA et M. I._____ du 7 avril 2011. Ce contrat démontre que le bénéficiaire est bien A._____ SA et non Monsieur le Dr H._____. Dans le compte, il est bien mentionné « I._____ » à coté de remboursement loyer OP J._____. La récupération de la sous-location « I._____ » doit bien être comptabilisée

Tribunal cantonal TC Page 8 de 11 comme produit dans la SA. C'est à juste titre que l'autorité fiscale ne considère pas le montant de CHF 2'489.- comme faisant partie de la part privée remboursée par Monsieur le Dr H._____. Durant la procédure de taxation, par deux fois, le réviseur a constaté que le bureau de C._____ n'était pas utilisé ou très peu utilisé par la fiduciaire. Ce local est en grande partie à disposition de Monsieur le Dr H._____ comme l'est aussi l'appartement route F._____ à E._____. La part privée réellement comptabilisée pour le logement de Monsieur le Dr H._____, rue F._____ et l'utilisation du local de C._____ est de CHF 1'800.-. La reprise complémentaire de CHF 8'600.- porte ce loyer annuel à CHF 10'400.-. Le fait que, lors de la taxation des périodes précédentes, aucune reprise n'ait été effectuée n'est pas pertinent. Les dossiers sont analysés chaque période fiscale sur la base d'une appréciation consciencieuse. Si une reprise n'a pas été effectuée la période précédente alors qu'elle aurait dû l'être, cet état de fait ne protège pas le contribuable contre une reprise lors d'une période ultérieure".
c) En l'espèce, il convient de rappeler d'emblée que l'autorité intimée est effectivement en

droit de réexaminer lors de chaque période fiscale si les charges comptabilisées sont justifiées. Cela étant, le fait que de l'avis de l'administrateur de la recourante, les frais accessoires pour les locaux de E._____ constituent des coûts fixes et que, par comparaison, le réviseur lui aussi lorsqu'il travaille "seul le dimanche dans l'immeuble des Finances bénéficie de toutes les commodités, et non pas d'une fraction de ces dernières", ne sauraient justifier que la société recourante assume la totalité des loyer et frais accessoires pour les bureaux de E._____. Comme les parties admettent que le coût du loyer net (CHF 14'400.- divisé par 2) peut être partagé par moitié et qu'elles s'entendent ainsi sur le fait que l'administrateur cède à la recourante l'usage de la moitié de son appartement de trois pièces, l'on peut admettre que cette dernière supporte dans les mêmes proportions, mais pas davantage non plus, le coût des frais accessoires (charges). Il s'ensuit que ces frais accessoires doivent figurer pour moitié dans la comptabilité. Quant à l'utilisation des locaux de C._____ en 2013, l'on ne saurait exclure que la société recourante les a occupés. Malgré le fait que l'administrateur a pu en faire un usage privé en y déposant du mobilier après le décès de sa mère en août 2014 comme l'a constaté le réviseur lors de la visite des lieux (dont il n'existe pas trace d'un procès-verbal au dossier) effectuée en mai 2015, la société recourante était atteignable par téléphone à cette adresse et pouvait y recevoir ses clients de la région de C._____. Par conséquent, comme pour les locaux de E._____, la charge du loyer des locaux de C._____ doivent figurer pour moitié dans les comptes. En revanche, dans la mesure où le contrat de sous-location pour les locaux de C._____ ne concernait pas la période fiscale en cause et qu'il a été conclu par la société recourante, c'est à cette dernière que le produit de la sous-location récupéré auprès de l'Office des poursuites de la J._____ doit être attribué. Il en va de même pour les frais de cette poursuite. L'on retiendra donc que la société recourante, qui disposait de la moitié de l'appartement de E._____ et partageait ses bureaux de C._____ avec son administrateur, a cependant assumé la totalité des charges nettes de CHF 20'121.75 (avant comptabilisation d'une part privée ne totalisant que CHF 3'600.- de remboursement de loyer payé par l'administrateur et sa raison individuelle comme l'indique le détail du compte "loyers et locations" et sans le revenu de la sous-location de C._____ et les frais pour la récupération de ce revenu), soit bien davantage que ce qui lui incombait et cela au profit de son administrateur. Cette disparité manifeste dans la prise en charge de la totalité des dépenses nettes afférant aux locaux de E._____ et de C._____ qui n'aurait pas été acceptée par un tiers, ne s'explique que par la qualité de l'administrateur et actionnaire de la société recourante laquelle était aussi sous-locataire de

Tribunal cantonal TC Page 9 de 11 l'appartement de E._____ et locataire "cosolidaire" des bureaux de C._____. Il s'ensuit que la société recourante, en assumant des dépenses de loyers et frais accessoires aussi élevés que ceux qui ont été comptabilisés, a effectivement procédé à une distribution dissimulée de bénéfice. Le montant de cette distribution correspondra au montant résultant de la répartition par moitié des charges nettes tels qu'elles ressortent du compte "loyers et locations", soit CHF 20'121.75 (CHF 3'900.- + CHF 15'796.- + CHF 425.75) divisé par deux à savoir CHF 10'060.88. Compte tenu du remboursement de loyer de CHF 3'600.- (part privée), ce sont CHF 6'460.88 arrondis à CHF 6'460.- qui doivent donner lieu à une reprise au titre de charges de loyer non justifiées commercialement.

E. 4

a) Sur le vu de ce qui précède, le recours formé en droit fédéral est partiellement admis. b) En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge de la partie qui succombe; lorsque le recours est partiellement admis, ils sont répartis proportionnellement. 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). c) En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à CHF 150.-. II. Impôt cantonal (607 2015 29)

E. 5

a) Le recours, déposé le 17 juillet 2015 contre une décision du 16 juin 2015, l'a été 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) ainsi que 79 ss CPJA et l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt cantonal. b) Pour les mêmes raisons qu'en matière d'impôt fédéral direct, la cause est de la compétence du Président de la Cour fiscale.

E. 6

a) En droit cantonal également, les sociétés anonymes sont soumises à l'impôt cantonal sur le bénéfice; elles sont également à l'impôt sur le capital (art. 90 al. 1 let. a LICD, et art. 20 LHID). L'impôt 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 sur le solde du compte de résultat, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent (art. 100 al. 1 let. a LICD), le bénéfice reporté n'entrant pas dans la base d'imposition (principe de périodicité). A ce solde sont ajoutés tous les prélèvements opérés avant le calcul du solde du compte de profits et pertes qui ne servent pas à couvrir les dépenses justifiées par l'usage commercial, telles que, notamment, les amortissements et les provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial ainsi que les

Tribunal cantonal TC Page 10 de 11 distributions ouvertes et dissimulées de bénéficiaires et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (art. 24 al. 1 let. a LHID et 100 al. 1 let. b LICD). b) Les développements concernant le droit fédéral (voir ci-dessus consid. 2 et 3) sont également valables en droit cantonal dans la mesure où il s'agit de droit harmonisé (art. 24 al. 1 let. a LHID). En présence de règles similaires, les considérants concernant l'impôt fédéral direct peuvent être repris pour l'impôt cantonal. La reprise d'un complément de loyer doit être fixée à CHF 5'444.-.

E. 7

a) Le recours formé au niveau cantonal est rejeté également. b) Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure; si elle n'est que partiellement déboutée, les frais sont réduits en proportion. 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 Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA). c) En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à CHF 150.-. le Président prononce: I. Impôt fédéral direct (607 2015 28)

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