

FR_GERICHTE 607 2015 56 vom 21. August 2017

FR Kantonsgericht, 2017-08-21, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_607_2015_56

FR: FR_GERICHTE 607 2015 56 du 21 août 2017

IT: FR_GERICHTE 607 2015 56 del 21 agosto 2017

Regeste

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

Erwägungen

E. 20

juillet 2015. Dans une communication interne du 21 juillet 2015 concernant C. _____, le réviseur en charge du dossier de la société a avisé le chef du secteur de taxation des personnes physiques de I. _____ qu'une reprise de CHF 250'000.- était opérée sur le capital imposable de A. _____ au titre de distribution dissimulée de dividende. La communication indiquait d'une part que "lors de

Tribunal cantonal TC Page 3 de 14 607 2015 56 la vente de la participation « D. _____ Sàrl » au prix de CHF 357'500.- à la société « A. _____ SA », l'actionnaire [recte, la personne proche] a vendu une non-valeur correspondant au montant communiqué", et d'autre part que C. _____ détenait 100 % du capital de sorte que la distribution était imposable de manière réduite (art. 21 al. 1bis de la loi sur les impôts cantonaux et 20 al. 1bis de la loi sur l'impôt fédéral direct). Le 21 août 2015, A. _____ a été mise au bénéfice du régime fiscal cantonal spécial réservé aux sociétés de participations (art. 127 de la loi fiscale cantonale) et s'est vu notifier la taxation ordinaire suivante pour la période du 17 janvier 2013 au 31 décembre 2013 (349 jours, début d'assujettissement: 17 janvier 2013):
CALCUL DES ÉLÉMENTS IMPOSABLES
IMPÔT CANTONAL
IMPÔT FÉDÉRAL DIRECT
ÉLÉMENTS RELATIFS AU CAPITAL ET AUX RÉSERVES
Capital social libéré 138'000.00 Bénéfice reporté / Pertes reportées 16'647.00 Part considérée comme non-valeur sur la participation "D. _____ Sàrl" -250'000.00 Capital total au 31.12.2013 -95'353.00 Capital imposable dans le canton: 100.000% 138'000.00
ÉLÉMENTS RELATIFS AU BÉNÉFICE
Article 127 Bénéfice net / Perte nette selon comptes 16'647.00 16'647.00 Part du canton de Fribourg: 0.000% 0.00 16'600.00 Bénéfice déterminant pour le taux 17'410.00
CALCUL DE L'IMPÔT
IMPÔT CANTONAL (coefficient: 100%)
IMPÔT FÉDÉRAL DIRECT
Montant Taux Impôt Montant Taux
Impôt Impôt sur le capital 138'000.00 Art. 130 162.55 Impôt sur le bénéfice 0.00 0.00
16'600.00 8.50% 1'411.00 Total de l'impôt 162.55 1'411.00 C. Le 21 septembre 2015, A. _____ a formé réclamation par l'intermédiaire de sa fiduciaire. Elle a conclu à l'annulation de la réduction de CHF 250'000.- opérée sur ses fonds propres en rappelant que des précisions avaient été données au taxateur le 20 juillet 2015 quant à la manière dont le prix d'achat avait été fixé (trois ans de marge brute). Elle a fait valoir que le prix d'achat payé était en totale adéquation avec le marché acquis et que d'autres méthodes de valorisation auraient abouti à une valeur identique. Elle a joint à son envoi une copie du contrat de vente et du courriel précité ainsi que des comptes des années 2006 à 2010

accompagnés d'un tableau indiquant, chez son "principal fournisseur l'évolution de D._____ puis la reprise des achats par E._____ "pour confirmer que "le marché de D._____ a été repris par E._____ Sàrl, société également détenue par A._____ SA pour des raisons commerciales". Par décision du 22 octobre 2015, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation. Il a relevé notamment qu'au 31 décembre 2011, la participation acquise n'avait plus qu'un compte courant actionnaire et quelques débiteurs comme actifs, et que l'activité de la société reprise par la société E._____ Sàrl, également société fille de A._____, n'avait "pas eu d'effets significatifs sur le résultat de celle-ci, preuve d'un faible goodwill apporté par la société acquise". Elle a expliqué que pour évaluer cette participation, elle avait appliqué la méthode de la valeur substantielle.

Tribunal cantonal TC Page 4 de 14 607 2015 56 D. En date du 18 novembre 2015, A._____ a interjeté recours, seule, contre la décision précitée. Elle rappelle les raisons qui ont conduit à l'acquisition de la participation en cause en décembre 2012 mais qui aurait dû être effective à fin 2010, et produit une note manuscrite de sa fiduciaire établie lors d'une séance tenue en 2010 afin de définir les modalités de collaboration entre les sociétés du groupe "G._____ SA, B._____ et D._____ Sàrl, C._____ " (lesquels avaient retenu une base de CHF 400'000.- comme prix de vente des actions, payable après déduction du compte courant C._____). Elle conclut à ce qu'il soit admis que la cession de la participation D._____ a été économiquement effective en 2010, alors qu'elle ne s'est concrétisée juridiquement qu'en 2012. Elle fait valoir que le prix de CHF 357'500.- est commercialement justifié, qu'il reflète "la volonté de tierces personnes" et qu' "au début d'une collaboration en 2010, il n'a pas été question de mêler d'autres considérations à la négociation qui a abouti à la cession des parts sociales". L'avance de frais, fixée à CHF 300.- par ordonnance du 20 novembre 2015, a été déposée en temps utile. Dans ses observations transmises le 28 janvier 2016, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours. Il rappelle en préambule que le capital-actions de A._____ a été libéré par apports de B._____ des participations E._____ Sàrl, F._____ Sàrl et G._____ SA. Il fait valoir qu'il existe une incohérence entre le contenu du contrat de vente de la participation D._____ et les explications fournies en procédure. Il explique par ailleurs qu'il a choisi d'appliquer non pas la méthode d'évaluation des praticiens utilisées pour les petites et moyennes entreprises - qui sont ainsi évaluées sur la base de la valeur moyenne - mais une méthode plus spécifique, ce que le Tribunal fédéral admet si celle-ci est plus appropriée au contexte. Il se réfère à cet égard à l'arrêt TF 2C_309/2013 du 18 septembre 2013. Pour le reste, il maintient que A._____ a accordé une prestation appréciable en argent à son actionnaire et que, sur la base des comptes au 31 décembre 2011, D._____ n'avait plus d'activité de sorte que sa valeur maximale ne pouvait pas être supérieure à celle retenue en taxation. Il relève que s'il avait retenu la valeur déclarée, "il aurait fallu supposer que cette dernière incorporait un goodwill" appartenant à la société D._____, laquelle aurait dû logiquement céder ce goodwill à sa valeur vénale puisque l'activité a été reprise par E._____ Sàrl. Il observe que le transfert de l'activité s'est toutefois effectué sans contre-prestation, ce qui démontrerait "bien que la société D._____ Sàrl ne détenait pas un tel goodwill et que, par conséquent, il ne pouvait être valorisé dans la valeur de la société". Par courrier posté le 9 février 2016, la société recourante a fait part de ses contre-observations. Elle confirme que la valeur incorporait un goodwill appartenant à la société D._____. Selon elle, "Que la valeur vénale de la participation, prix admis entre tiers, soit analysée est un fait; mais cette valeur ne peut être splittée", la jurisprudence ne permettant pas de splitter un prix d'acquisition et le Service

cantonal des contributions ayant lui-même soutenu dans une affaire concernant un autre contribuable (Chap. no jji) que le prix d'achat n'est pas dissociable. Elle relève que s'il n'y a pas un montant d'impôt mis en cause pour l'année fiscale concernée. Il y a par contre un droit important à être défendu car sans la détermination de la valeur de la participation au moment de son acquisition, il ne lui sera plus possible de faire valoir son bon droit plus tard au moment de la réalisation de dite participation. Le Service cantonal des contributions a déposé sa détermination sur les contre-observations précitées le 2 mars 2016. Il conclut toujours au rejet du recours en expliquant que l'affirmation selon laquelle le prix d'achat n'est pas dissociable est correcte si l'on se place dans le contexte

Tribunal cantonal TC Page 5 de 14 607 2015 56 d'une vente de participation, au contraire de la situation où - ce qui serait le cas si le recours devait être admis - une société a cédé son activité car dans un tel cas, un goodwill est dissociable des autres actifs de la société vendeuse. Et d'ajouter que dans la mesure où la participation a été cédée à prix excessif, la question de savoir si la société D. _____ Sàrl a procédé à une distribution dissimulée de bénéfice en transférant un hypothétique goodwill sans contre-prestation, en cédant son activité à E. _____ Sàrl, peut rester sans réponse. Le 20 avril 2017, la déléguée à l'instruction du recours a invité la société recourante à indiquer quel était son intérêt au recours en l'absence d'augmentation de sa charge fiscale suite à la réduction par le fisc de la valeur de la participation D. _____. La société recourante s'est exprimée sur cette question dans un courrier du 23 mai 2017, et le Service cantonal des contributions a fait part de son point de vue le 21 juin 2017. Les arguments détaillés des parties seront repris dans les considérants en droit pour autant que nécessaire. en droit I. Impôt fédéral direct 1. a) Le recours, posté le 18 novembre 2015 contre une décision du 22 octobre 2015, 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). Partant, sous cet angle, 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

E. 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 de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1), 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.-, comme en l'espèce. c) A notamment qualité pour recourir quiconque est atteint par la décision attaquée et a un intérêt digne de protection à ce qu'elle soit annulée ou modifiée (art. 76 let. a CPJA). En l'espèce, la réduction opérée sur l'actif en cause n'a pas d'incidence sur l'impôt sur le bénéfice. La société recourante a toutefois expliqué le 23 mai 2017 qu'elle courrait le risque d'être considérée comme une société sous-capitalisée - avec imposition des intérêts sur le capital propre dissimulé - en cas de réduction de la valeur de son actif. Il convient dès lors de lui reconnaître un intérêt au recours et d'entrer en matière sur ses griefs. 2. a) Les sociétés anonymes sont soumises à l'impôt fédéral direct sur le bénéfice (art. 49 al. 1 let. a LIFD). 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).

Tribunal cantonal TC Page 6 de 14 607 2015 56 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 prévoise des règles correctrices spécifiques (OBERSON, Droit fiscal suisse, 2012, p. 223 ss; ATF 119 Ib 115; Archives 63, p. 214). 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. b) L'art. 58 al. 1 let. b LIFD (voir aussi art. 24 al. 1 let. a de la loi sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990: LHID; RS 642.14) prévoit que tous les prélèvements opérés avant le calcul du 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 bénéfices 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. 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 Archives 58 427). 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). De telles prestations ne constituent dès lors pas des frais généraux autorisés par l'usage commercial et doivent être ajoutées au rendement de la société (ATF 119 Ib 116 consid. 2, 115 Ib 111 consid. 5a et les références citées). c) Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, il y a distribution dissimulée de bénéfice lorsque quatre conditions cumulatives 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 140 II 88 consid. 4.1 et références citées). d) Il peut y avoir distribution dissimulée de bénéfice en cas de transfert d'actif lorsque que celui-ci est cédé à l'actionnaire ou à une personne proche en-dessous de la valeur vénale ou lorsque la société acquiert un actif de l'actionnaire ou d'une personne proche à un prix surfait. Dans ce dernier cas, il s'agit d'une opération, contraire au droit commercial, qui conduit à l'inscription d'une non-valeur (actif fictif) au bilan de la société acquérante et doit donc être corrigée

Tribunal cantonal TC Page 7 de 14 607 2015 56 par l'autorité fiscale. En l'occurrence, la correction s'opèrera par le biais d'une réduction de l'actif concerné, d'une part, et par la

création d'une réserve négative au passif du bilan fiscal d'autre part: il s'agit d'ignorer l'actif fictif à concurrence de la non-valeur. En matière d'impôt cantonal sur le capital, les fonds propres imposables seront également réduits dans cette mesure. Cette correction n'affecte pas le compte de résultat et n'aura donc pas d'incidence immédiate en matière d'impôt sur le bénéfice. Pour la société les conséquences de cette opération apparaîtront lors de l'amortissement de l'actif fictif dans le bilan commercial ou encore lors de sa revente. En effet, la valeur de cet actif ayant été préalablement réduite dans le bilan fiscal, tout amortissement opéré à concurrence de cette réduction dans les comptes commerciaux ne pourra pas être porté en déduction du bénéfice imposable (art. 58 al. 1 lit b LIFD). De même, en cas de vente, le gain en capital imposable sera constitué par la différence entre le prix de vente et la valeur corrigée (à la baisse) du bien. En matière d'impôt sur le revenu, l'actionnaire réalise par contre immédiatement un rendement à hauteur de la non-valeur (DANON, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2017, art. 57-58 n. 231 à 235 et références citées).

3. a) S'agissant de la condition de l'existence d'une prestation sans contreprestation correspondante, l'autorité intimée soutient que la société recourante a obtenu une contre-prestation insuffisante de la part de C. _____ en lui achetant la participation D. _____ pour le prix surfait de CHF 357'500.- et en comptabilisant ainsi un actif comportant une part de non-valeur. b) Pour juger de la disproportion d'une prestation effectuée en faveur d'un porteur de parts par une société apparentée à celui-ci, il convient d'examiner si celle-là aurait été octroyée, dans la même mesure, à un tiers étranger à la société ("Drittvergleich"). Autrement dit, il s'agit de vérifier si le principe de pleine concurrence ("dealing at arm's length") est satisfait. Dans l'affirmative, la prestation est réputée reposer effectivement sur le rapport contractuel concerné et toute distribution dissimulée de bénéfice peut être écartée. Ce procédé permet d'identifier la valeur vénale du bien transféré ou du service rendu avec laquelle la contre-prestation effectivement exigée doit être comparée (DANON, ad art. 57-58 n. 106 et références citées). Le droit fiscal suisse ne connaissant pas, sauf disposition légale expresse, de régime spécial pour les groupes de sociétés, les opérations entre sociétés d'un même groupe doivent également intervenir comme si elles étaient effectuées avec des tiers dans un environnement de libre concurrence. En conséquence, il n'est pas pertinent que la disproportion d'une prestation soit justifiée par l'intérêt du groupe (ATF 140 II 88 consid. 4.1). c) Des Instructions concernant l'estimation des titres non cotés en vue de l'impôt sur la fortune (ci-après: les Instructions) ont été éditées par la Conférence suisse des impôts, pour la dernière fois le 28 août 2008 dans la Circulaire 28 (disponible sur Internet à l'adresse <http://www.steuerkonferenz.ch>, sous la rubrique "Circulaires"; un commentaire régulièrement mis à jour y est également publié), afin de prévoir des règles d'estimation uniformes en Suisse, pour l'impôt sur la fortune, des titres qui ne sont négociés dans aucune bourse (Instructions ch. 1 § 1). Pour les titres non cotés de sociétés commerciales, industrielles et de services dont aucun cours n'est connu, elles prévoient que la valeur de l'entreprise résulte de la moyenne pondérée entre la valeur de rendement qui est doublée et la valeur substantielle déterminée selon le principe de continuation de l'exploitation (Instructions ch. 2 § 4, ch. 34 et 49; "méthode des praticiens") (arrêt TF 2C_1082/2013 du 14 janvier 2015 consid. 5.3 et références citées). Toutefois, comme l'indique le Tribunal fédéral dans l'arrêt cité par l'autorité intimée, l'autorité de taxation doit éviter de recourir à la méthode des praticiens si celle-ci ne donne aucun résultat

références citées). Dans un cas de transfert d'une participation minoritaire vendue à une personne proche, le Tribunal fédéral a jugé que conformément au principe du "Drittvergleich", il faut réserver la circonstance selon laquelle des titres non cotés et non régulièrement négociés ont fait l'objet d'une transaction avec un tiers. En pareil cas, les règles d'estimation des Instructions s'effacent au profit d'une comparaison avec le prix appliqué à ce tiers. Il faut toutefois que cette transaction puisse être considérée comme représentative de la valeur de la société. Cette question ne peut pas être tranchée selon des critères abstraits, mais doit être examinée selon les circonstances de chaque cas d'espèce, en prenant en considération la structure de l'actionariat (plus le nombre d'actionnaires est faible, plus l'on peut admettre que la vente d'une participation minoritaire peut être considérée comme représentative de la valeur vénale), le volume des transactions (plusieurs transactions intervenant au même prix constituent un indice important que le prix pratiqué correspond au prix du marché), le moment auquel ces transactions interviennent par rapport à la transaction examinée (elles doivent être prises en compte si elles ont lieu quelques mois après la transaction examinée, à moins que la situation économique de la société ne se soit modifiée de manière à influencer sur sa valeur vénale). Cette approche correspond à celle des Instructions (arrêt TF 2C_1082/2013 du 14 janvier 2015 consid. 5.3.2). d) S'agissant du fardeau de la preuve dans une taxation ordinaire, 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 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 TC FR 604 2011 16/17 du 21 septembre 2012 in RDAF 2012 II 589 consid. 2d et références citées). e) Le contrat de vente du 3 décembre 2012 prévoit notamment ce qui suit: "Article 1 - Vente Le Vendeur déclare par les présentes vendre à l'Acquéreur qui accepte, les 2 parts sociales d'une valeur nominale de CHF 20'000.- (vingt mille francs suisses). Article 2 - Prix Le prix de vente des 2 parts sociales a été déterminé d'entente entre les parties en fonction des actifs et passifs de la société, tels qu'ils ressortent du bilan de cette dernière arrêté au 31 décembre 2011, dont un exemplaire signé par les deux parties est annexé à la présente. Le prix de vente des 2 parts sociales représentant l'entier du capital s'élève à CHF 357'500.-. Le prix de vente sera payé de la manière suivante: • par reprise du compte courant du vendeur figurant à l'actif de D._____ Sàrl s'élevant à CHF 92'586.46

Tribunal cantonal TC Page 9 de 14 607 2015 56 • par reprise du prêt accordé au vendeur figurant à l'actif de G._____ SA s'élevant à CHF 30'000.- • le solde de CHF 234'913.54 sera acquitté par CHF 40'000.- par semestre pour la 1ère fois au 1er mars 2013. Ce solde ne porte pas intérêts. Article 3 - Entrée en jouissance L'entrée en jouissance des titres aura lieu rétroactivement au 1er janvier 2012. Tout dividende versé après le 1er janvier 2012 appartiendra à leur nouveau propriétaire. Article 4 - Déclarations (...) 4.4 Etats financiers Les comptes annuels de la société, arrêtés au 31 décembre 2011 et dont copie figure en

annexe, représentent sincèrement et exactement la situation financière réelle de la société, ainsi que les résultats de son exploitation pour la même année et ont été établis d'une façon conforme à la loi, aux règlements et aux principes comptables en vigueur. Il n'existe pas, à la date de ces comptes, de passifs, dettes ou engagements même hors bilan, autres que ceux figurant dans ce bilan et annexes ou dans le présent contrat. Depuis le 1er janvier 2012, l'exploitation de la société s'est poursuivie normalement dans le cadre d'une gestion courante et il n'a été effectué ou constaté aucune opération susceptible d'amoindrir la valeur de ses immobilisations ni de modifier de façon significative sa situation financière ou juridique, ou son résultat à fin 2011. (...)" Au 31 décembre 2011, le bilan de D. _____ se présentait de la manière suivante:

Actif	31.12.2011	31.12.2010	CHF	CHF
Actifs circulants				
Liquidités Caisse	0.00	9'541.17	BCF 30.01.127857-02	0.00
27'094.64	0.00			
36'635.81				
Réalisables à court et moyen terme				
Débiteurs	22'150.00	116'299.60	./.	Ducroire
-1'100.00	-5'900.00	C/c C. _____	92'586.46	114'627.89
113'636.46	225'027.49			
Stocks				
Stock de marchandises	0.00	3'500.00	0.00	3'500.00
Compte de régularisation actif	0.00			
10'080.05	113'636.46	275'243.35		
Actifs immobilisés				
Immobilisations corporelles				
Machines et installations	1.00	1.00	Outillage	1.00
1.00	1.00	Mobilier de bureau	1.00	700.00
Ordinateur et logiciel	1.00	1.00		

Tribunal cantonal TC Page 10 de 14 607 2015 56 Véhicules 1.00 2'000.00 5.00 2'703.00
Total de l'actif 113'641.46 277'946.35 31.12.2011 31.12.2010 Passif CHF CHF Fonds étrangers Dettes résultant d'achats et de protestations Créanciers - Fournisseurs 228.00 173'288.95 228.00 173'288.95 Autres dettes à court terme BCF 30.01.127857-02 6'952.01 0.00 TVA due -30.40 3'447.15 6'921.61 3'447.15 Compte de régularisation passif 10'460.00 14'421.25 17'610.01 191'157.35 Fonds propres Capital 20'000.00 20'000.00 Bénéfice au bilan 66'789.00 66'182.73 Bénéfice reporté 9'242.45 606.27 Bénéfice de l'exercice 76'031.45 66'789.00 96'031.45 86'789.00 Total du passif 113'641.46 277'946.35 f) En l'espèce, l'autorité intimée a conclu à l'existence d'une prestation appréciable en argent. Elle a considéré que le prix payé par la société recourante ne correspondait pas à la valeur de la participation D. _____. Elle a réduit la valeur de cet actif de CHF 357'500 à CHF 107'500.- et porté la différence de CHF 250'000.- en diminution des fonds propres de la société recourante en considérant que celle-ci avait comptabilisé une non-valeur. De son côté, la société recourante soutient que le prix d'achat des deux parts sociales de D. _____ correspond au prix de la reprise de l'activité de D. _____ et englobe un goodwill. Le goodwill est la valeur immatérielle d'un commerce; il dépend, notamment, des relations, de la renommée, de la clientèle, de l'emplacement ainsi que de la bonne organisation technique et commerciale de la société (arrêt TF 2C_499/2011 du 9 juillet 2012 consid. 5.3 et références citées). L'on retiendra en l'occurrence que le contrat décrit précisément sur quelle base le prix de la participation a été fixé, à savoir les comptes de D. _____ au 31 décembre 2011. Il n'en ressort pas que les parties entendaient rémunérer la reprise de l'activité précédemment exercée par D. _____ ni un goodwill dont la valeur aurait été suffisamment importante pour influencer le prix convenu. Ce dernier correspondait ainsi à la valeur des parts sociales d'une entreprise dont le bilan révèle que les actifs n'étaient composés que du compte courant de son associé gérant C. _____ et de quelques débiteurs, soit une entreprise cédée à la société recourante alors

Tribunal cantonal TC Page 11 de 14 607 2015 56 qu'elle n'avait peu ou plus d'activité de sorte que le prix payé était disproportionné. Aux fins de démontrer que le prix de CHF 357'500.- englobait tout de même la reprise de l'activité de D. _____, la société

recourante a produit un tableau de l'évolution des achats de matériel par cette entreprise. Ce tableau "Evolution des ventes K. _____ SA à D. _____ Sàrl puis à E. _____ Sàrl fait état des montants suivants: de 2000 à 2010: CHF 1'789.-, CHF 922.-, CHF 83'147.-, CHF 188'126.-, CHF 275'146.-, CHF 403'712.-, CHF 118'343.-, CHF 375'988.-, CHF 492'339.-, CHF 591'165.-, CHF 360'961.-, puis en 2011: CHF 20'115.- toujours à D. _____, et CHF 413'557.- à E. _____ Sàrl, et enfin de 2012 à 2014: CHF 205'880.-, CHF 311'514.- et CHF 356'752.- à E. _____ Sàrl. L'on peut certes en déduire que D. _____ a été active au vu du volume de ses achats jusqu'en 2010, mais tel n'était plus le cas l'année précédant la vente de ses parts sociales. De plus, ce tableau - qui ne comporte aucune indication sur les achats effectués par la filiale de la société recourante, E. _____ Sàrl, avant 2011 - ne démontre pas que cette filiale a augmenté le volume de ses achats par rapport à ceux qu'elle effectuait depuis son inscription au registre du commerce en 2006. Avec l'autorité intimée, l'on relèvera en définitive que l'activité de D. _____ avait déjà été transférée auprès de E. _____ Sàrl lorsque la société recourante a acquis la participation D. _____, et que l'entreprise achetée était bien devenue pratiquement inactive. Quant à la note manuscrite censée démontrer que les parties avaient retenu un prix de CHF 400'00.- le 27 juillet 2010 déjà, elle comporte une date apposée apparemment après coup puisqu'elle n'a pas été inscrite avec le même stylo, de sorte qu'elle n'apparaît pas probante. Par conséquent, la société recourante a échoué à renverser la présomption selon laquelle elle a obtenu une prestation insuffisante pour le prix qu'elle a payé le 3 décembre 2012 à C. _____, ce prix ne rémunérant pas la reprise de l'activité de D. _____. Il s'ensuit que le prix de CHF 357'500.- peut être qualifié de surfait et que la réduction des fonds propres de la société recourante en raison de la comptabilisation d'une non-valeur sur la participation D. _____ est justifiée dans son principe. g) Il reste à examiner si la valeur fixée par l'autorité intimée peut être maintenue. Dans sa décision du 22 octobre 2015, l'autorité intimée a expliqué que pour calculer la valeur marchande de la société [cédée], elle n'avait pas retenu la méthode de calcul utilisée par la réclamante (marge brute moyenne des années 2009 à 2010 multipliée par trois, celle-ci correspondant aux produits desquels ont été déduits les charges directes [achats de marchandises et travaux de tiers] ainsi que les frais de personnel). Elle a considéré que l'activité déployée par C. _____ pour D. _____ correspondait à une activité salariée accessoire lui procurant un revenu de CHF 20'000.- en 2007 et 2008, de CHF 0.- en 2009 et 2010 (années de référence pour l'estimation de la valeur de la société D. _____ Sàrl selon annexe 2 de la réclamation), de CHF 36'000.- en 2011 et finalement de CHF 0.- en 2012. Elle a expliqué que le renoncement à un salaire pour les années de référence avait faussé la marge brute de ces deux années et que le calcul de la société recourante ne prenait pas en considération les autres frais absorbant la presque totalité de la marge brute. L'on relèvera en l'occurrence que le calcul de la société recourante basé sur trois ans de marge brute (CHF 190'262.45 en 2010 et CHF 53'606.65 en 2011 selon les comptes figurant dans le dossier constitué) ne permet effectivement pas de justifier la valeur de la participation D. _____ dès lors que cette société a comptabilisé des frais neutralisant dite marge (CHF 194'248.58 en 2010 et CHF 45'228.90 en 2011). C'est donc à juste titre que ce calcul n'a pas été retenu. L'autorité intimée a exposé que la valeur de rendement était basse du fait des faibles résultats réalisés dans les années de référence et qu'elle avait un impact significatif négatif sur la valeur

Tribunal cantonal TC Page 12 de 14 607 2015 56 vénale. C'est pourquoi elle a choisi d'appliquer non pas la méthode des praticiens (2x valeur de rendement + valeur intrinsèque / 3) mais la méthode de la valeur substantielle, soit CHF 96'530.- (valeur des fonds propres

de D. _____ selon avis de taxation au 31 décembre 2011), à laquelle a été ajouté un montant forfaitaire représentant le goodwill et les éventuelles réserves latentes sur les immobilisations (CHF 5.-) restant au bilan de la société, soit au total une valeur vénale de CHF 107'500.-. Et la différence entre le prix d'acquisition (CHF 357'500.-) et la valeur vénale déterminée par ses soins a été considérée comme une non-valeur, soit CHF 250'000.-, déduits des fonds propres de A. _____. En l'espèce, la société recourante ne reproche pas à l'autorité intimée de ne pas avoir appliqué la méthode des praticiens, et il convient d'admettre qu'au vu de la valeur de rendement de D. _____ (bénéfice de l'exercice de CHF 606.27 en 2010 et de CHF 9'242.45 en 2011), l'autorité intimée était fondée à ne pas appliquer dite méthode pour déterminer la valeur vénale de la participation D. _____. La société recourante ne soutient pas que la valeur vénale estimée à CHF 107'500.- selon la méthode de la valeur substantielle serait entachée d'une erreur. Dans ces circonstances, dite valeur peut être maintenue sans qu'il soit nécessaire d'examiner plus avant la part forfaitaire pour d'éventuelles réserves latentes et goodwill ajoutée aux fonds propres de D. _____ (différence entre CHF 96'505.- et la valeur vénale estimée de CHF 107'500.-). C'est donc à juste titre que l'autorité intimée a réduit de CHF 250'000.- les fonds propres de la société recourante, soit un montant correspondant à la non-valeur sur la participation D. _____. 4. a) Une distribution dissimulée suppose également que la prestation avantageuse soit accordée à l'actionnaire de la société ou à un proche. En l'occurrence, la prestation octroyée l'a été à C. _____, salarié de la société recourante également administrateur (avec l'actionnaire unique de la société recourante) de sa filiale G. _____ SA. Celui-ci a bénéficié d'une prestation appréciable en argent consistant dans la différence entre le prix encaissé et la valeur de la participation vendue telle qu'elle a été établie ci-dessus en application de la méthode de la valeur substantielle. b) De plus, la prestation n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers. Tel a été le cas en l'espèce. L'opération en cause a été rendue possible grâce à la relation qui liait C. _____ à la société recourante. Celui-ci était à la fois employé depuis de nombreuses années de la société G. _____ SA, société principale apportée lors de la création de la société mère A. _____, et de D. _____ au sein de laquelle il exerçait une activité salariée accessoire lui procurant encore un revenu en 2011. La société recourante n'aurait pas accepté de payer CHF 357'500.- pour la participation D. _____ si le vendeur avait été une tierce personne. Elle ne se serait pas satisfaite en effet d'une participation dans une société qui non seulement ne déployait presque plus aucune activité mais n'avait de surcroît pas de goodwill conséquent à vendre. c) Enfin, une distribution dissimulée de bénéfice suppose encore que le caractère insolite de la prestation ait été reconnaissable par les organes de la société. Selon la jurisprudence, cette condition est présumée remplie si la disproportion était manifestement reconnaissable (arrêt TF 2C_1082/2013 du 14 janvier 2015 consid. 6.1 et références citées). En l'espèce, la disproportion entre la valeur de valeur de la participation D. _____ et le prix payé par la société recourante était reconnaissable par ses organes. B. _____, actionnaire unique de la société recourante, connaissait parfaitement la situation de D. _____ dès lors qu'il avait signé un contrat de vente dans lequel il n'était pas prévu d'acheter un quelconque goodwill et auxquels étaient annexés les comptes 2011 de D. _____. En tant qu'administrateur de la filiale E. _____ Sàrl, il était

Tribunal cantonal TC Page 13 de 14 607 2015 56 parfaitement conscient que l'activité de D. _____ avait été reprise en 2011 par cette filiale, soit bien avant la vente du 3 décembre 2012 à la société recourante. Il s'ensuit que les conditions d'une distribution dissimulée de bénéfice sont réalisées. 5. a) Sur le vu de ce qui précède, le recours formé en

droit fédéral est rejeté. 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. 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, il se justifie de fixer les frais à CHF 1'000.-. II. Impôt cantonal 6. a) Le recours, posté le 18 novembre 2015 contre une décision du 22 octobre 2015, a été déposé dans le délai et les formes prévues aux art. 50 al. 1 LHID, 180 de la loi cantonale du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) et 79 ss du code cantonal du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). 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. c) S'agissant de l'intérêt au recours en droit cantonal (voir art. 76 let. a CPJA), celui-ci doit être nié dans la mesure où d'une part la société recourante, qui bénéficie du régime spécial d'imposition art. 127 LICD, ne doit aucun impôt sur le bénéfice, et où d'autre part son impôt sur le capital - prélevé sur le capital social libéré - a été fixé pratiquement au minimum légal en application de l'art. 130 LICD et n'est pas influencé par la réduction de l'actif litigieux. 7. a) Sur le vu de ce qui précède, le recours formé en droit cantonal est irrecevable. b) 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 fribourgeois 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). c) En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à CHF 300.-.

Tribunal cantonal TC Page 14 de 14 607 2015 56 le Président prononce: I. Impôt fédéral direct

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