

# **NE\_GERICHTE CDP.2018.48 vom 13. Dezember 2018**

NE Tribunal cantonal, 2018-12-13, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne\\_gerichte\\_CDP.2018.48](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2018.48)

FR: NE\_GERICHTE CDP.2018.48 du 13 décembre 2018

IT: NE\_GERICHTE CDP.2018.48 del 13 dicembre 2018

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Interjeté dans les formes et délai légaux, le recours est recevable.

### **E. 2**

En matière fiscale, lorsque le contenu des dispositions légales concernées est identique au niveau fédéral et cantonal, comme c'est le cas en l'occurrence, il est loisible au contribuable de déposer un seul recours avec une motivation commune pour l'impôt fédéral direct et pour les impôts cantonal et communal ( ATF 135 II 260 cons. 1.3.2). Pour les mêmes motifs, le Tribunal est autorisé à se prononcer sous la forme d'une décision unique, pour autant toutefois que la motivation permette de saisir clairement qu'il est question de deux catégories d'impôts (ATF précité cons. 1.3.1). L'interprétation d'une règle de droit cantonal harmonisé doit tenir compte de la loi fédérale d'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID) et des effets d'harmonisation horizontale et verticale voulus par le législateur, de sorte que la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD) constitue un facteur d'interprétation important sans être obligatoire (dans ce sens RF 2004, p. 346 ss cons. 6 et les références citées, RF 2005, p. 122 ss). En l'espèce, le recours porte aussi bien sur la taxation pour l'IFD que pour l'ICC, de sorte que l'exposé du droit doit porter aussi bien sur l'un et l'autre de ces impôts.

### **E. 3**

Selon l'article 123 al. 1 LIFD, l'autorité fiscale établit les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable. La procédure de taxation est ainsi caractérisée par la collaboration réciproque de l'autorité fiscale et du contribuable (procédure de taxation mixte). Le contribuable est tenu de faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD). Il doit en particulier remplir la déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD) et fournir les documents nécessaires (art. 125 LIFD). Le contribuable porte ainsi la responsabilité de l'exactitude de sa déclaration. La taxation incombe à l'autorité, laquelle contrôle la déclaration d'impôt et procède aux investigations nécessaires (art. 130 al. 1 LIFD).

### **E. 4**

L'objet du litige porte sur le point de savoir si les recourants étaient légitimés à déduire de leurs revenus un montant de 5'452'355 francs pour la période fiscales 2011 et un montant de 5'128'560 francs pour la période fiscale 2012. Ces derniers font valoir des déductions en lien avec les investissements dans le groupe Q.\_\_\_\_\_ considérant qu'ils ont effectué ces opérations financières dans le cadre d'une activité lucrative indépendante. Dans leurs conclusions, ils soutiennent en effet que les déductions des montants de 5'452'355 francs et de 5'128'560 doivent être admises au titre de pertes commerciales, subsidiairement de

provisions, faisant ainsi notamment valoir une violation arbitraire des articles 27 al. 2 let. b et 29 LIFD . a) Lorsqu'ils soutiennent que les déductions qu'ils revendiquent sont notamment justifiées par les prétendus problèmes financiers et la résiliation de la convention de domiciliation de H. \_\_\_\_\_ SA, les recourants raisonnent comme si la société n'avait plus aucune valeur financière, perdant de vue, d'une part, qu'il n'est pas établi que la société ne disposait plus de liquidités et qu'ils n'ont pas démontré une perte de valeur des actions comme cela leur appartenait. Par ailleurs, les déductions qu'ils revendiquent, qui concernent le revenu de l'activité lucrative indépendante (art. 18 al. 1 LIFD), supposent que les actions de la société fassent partie de leur fortune commerciale (art. 18 al. 2 LIFD). b/aa) En principe, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD). Sont exonérés d'impôt, selon l'article 16 al. 3 LIFD , les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée. L'article 18 al. 1 LIFD prévoit que tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante sont imposables. Font partie des revenus provenant de l'activité lucrative indépendante, selon l'article 18 al. 2 LIFD , tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale. Les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante et les personnes morales doivent joindre à leur déclaration les extraits de comptes signés (bilan, compte de résultats) de la période fiscale ou, à défaut d'une comptabilité tenue conformément à l'usage commercial, un état des actifs et des passifs, un relevé des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et apports privés (cf. art. 125 al. 2 LIFD ). En outre, le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte et, sur demande de l'autorité de taxation, il doit notamment fournir des renseignements oraux ou écrits, présenter ses livres comptables, les pièces justificatives et autres attestations ainsi que les pièces concernant ses relations d'affaires (art. 126 al. 2 LIFD ). b/bb) Selon la jurisprudence, la distinction entre un gain privé en capital (non imposable sur le revenu) ou un bénéfice commercial en capital provenant de l'exercice d'une activité lucrative indépendante (imposable sur le revenu), dépend des circonstances concrètes du cas (arrêts du TF du 10.05.2012 [2C\_1023/2011] et [ 1024/2011 ] cons. 6.1; du 16.11.2009 [2C\_349/2009] cons. 4.1.2; du 10.08.2009 [2C\_893/2008] cons. 2.2). La notion d'activité lucrative indépendante s'interprète toutefois largement, de telle sorte que sont seuls considérés comme des gains privés en capital exonérés d'impôt ceux qui sont obtenus par un particulier de manière fortuite ou dans le cadre de la simple administration de sa fortune privée. En revanche, si l'activité du contribuable excède ce cadre relativement étroit et est orientée dans son ensemble vers l'obtention d'un revenu, l'intéressé est réputé exercer une activité lucrative indépendante dont les bénéfices en capital sont imposables. Une telle qualification peut se justifier, selon les cas, même en l'absence d'une activité reconnaissable pour les tiers et/ou organisée sur le modèle d'une entreprise commerciale, et même si l'activité n'est exercée que de manière accessoire ou temporaire, voire même ponctuelle (arrêts du TF [ 2C\_1023/2011] et [1024/2011 ] précités cons. 6.1; du 05.04. 2012 [2C\_455/2011] et [2C\_456/2011] cons. 5.1 et les références citées). c) D'après la jurisprudence et la doctrine, la distinction entre fortune commerciale et fortune privée repose en premier lieu sur la fonction technique et économique du bien en cause. Il appartient à la fortune commerciale s'il sert effectivement à l'exploitation de l'entreprise ( ATF 133 II 420 , 422 cons. 3.2 ; ATF 120 Ia 349 , 355 cons. 4.c/aa ; arrêt du

TF du 26.05.2009 [2C\_47/2009] cons. 4.4; Oberson, Droit fiscal suisse, 4ème éd., 2012, p. 109 n° 47; Noël, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2017, ad art. 18 LIFD, nos 70 ss). Font partie des actifs commerciaux, tant les biens qui servent directement à l'exploitation de l'entreprise que ceux qui lui servent indirectement, notamment à titre de garantie (Oberson, op cit., p. 110 n° 48). En pratique, la fonction d'un bien se détermine de cas en cas, à la lumière de l'ensemble des circonstances (ATF 133 II 420, 422 cons. 3.2; ATF 120 Ia 349 cons. 4.c/aa; Arrêt du TF du 26.05.2009 [2C\_47/2009] cons. 3.2; Oberson, op cit., p. 110 n° 48). Lorsque la fonction technique et économique du bien ne peut pas être clairement identifiée, son caractère commercial ou privé se détermine sur la base d'une série d'indices. La volonté du contribuable, concrétisée avant tout dans le traitement comptable du bien, ainsi que sa présentation des faits revêtent alors une importance particulière. D'autres indices peuvent aussi servir à déterminer la nature du bien, tels que le motif de l'acquisition du bien, l'apparence extérieure, l'origine du financement ayant permis l'acquisition du bien ou la mise en gage du bien aux fins de garantir des dettes commerciales (Oberson, op cit., p. 110 n° 50; Noël, op. cit., ad art. 18 n° 71). Une procédure schématique ne conduit à un résultat correct «que dans les cas où les circonstances sont claires et incontestables. Dans les autres cas, il faut, comme jusqu'à présent, apprécier juridiquement l'activité d'après l'ensemble de ses caractéristiques.» (arrêt du TF du 23.10.2009 [2C\_868/2008] cons. 2.1). En ce qui concerne les droits de participation, ceux-ci ressortissent à la fortune commerciale lorsqu'il existe un rapport économique étroit entre la participation à la société et les autres affaires menées par le contribuable. Ce rapport doit en particulier être admis si la participation a été acquise dans un but commercial ou si l'acquéreur exerce une influence prépondérante sur la société en cause, qui correspond à ses propres activités commerciales ou les complète judicieusement, lui permettant ainsi d'étendre ses propres activités commerciales (arrêt du TF du 09.04.2001 [2A.431/2000] cons. 4 in : RDAF 2001 II 16). Une étroite relation économique entre l'entreprise du contribuable et la société anonyme dont il détient des actions n'est encore pas suffisante pour admettre que ces dernières font partie de sa fortune commerciale. L'élément déterminant est la volonté de l'intéressé de mettre concrètement à profit ses droits de participation pour améliorer le résultat commercial de sa propre entreprise (arrêts du TF [2A.431/2000] précité cons. 4c; du 08.01.2013 [2C\_802/2012] cons. 2.4.2 et les références citées; du 08.11.2011 [2C\_361/2011] cons. 2.4.2). Le Tribunal fédéral a jugé en particulier que des droits de participation qu'un architecte exerçant une activité accessoire de commerçant d'immeubles détenait dans une société anonyme qui devait réaliser un important projet immobilier appartenait à sa fortune commerciale (arrêt du TF du 22.04.2005 [2A.547/2004] in StE 2006 B 23.2 n° 31). La proximité des secteurs économiques couverts par l'entreprise du contribuable et la société anonyme n'est toutefois pas suffisante, s'il n'y a pas volonté de l'intéressé de "donner une nouvelle impulsion", pour reprendre les termes du Tribunal fédéral, à l'ensemble de ses activités économiques, via la participation. Si cela est démontré, cette dernière, même non inscrite dans les livres de l'indépendant ou de la société de personnes, est considérée comme utilisée dans l'exercice de leurs activités et donc requalifiée d'actif commercial (Noël, op. cit., ad art. 18 n° 71).

## **E. 5**

a) Au cas particulier, le service intimé a considéré qu'au vu des nombreux éléments au dossier, les investissements, respectivement l'acquisition de participations H.\_\_\_\_\_ SA n'étaient pas des engagements financiers à caractère commercial mais bien plutôt des

engagements effectués dans le cadre de la gestion de la fortune privée. Pour ce faire, le SCCO a notamment relevé qu'aucun investisseur professionnel n'aurait investi autant d'argent avec aussi peu d'informations fiables et de garanties. En effet, le service intimé a précisé que B.X. \_\_\_\_\_, qui ne connaissait pas le groupe Q. \_\_\_\_\_ auparavant selon ses allégations, a investi une somme conséquente en se basant uniquement sur les dires de G. \_\_\_\_\_ et sur des calculs effectués par une société dans le siège était en France et utilisant un logiciel (IP Score), en vente libre sur internet. Selon le SCCO, un tel investissement aurait nécessité à tout le moins de demander une comptabilité officielle des sociétés composant le groupe Q. \_\_\_\_\_. De surcroit, il était insolite pour un investisseur de verser une somme de 1 million d'euros pour une prise de participation sans établir le moindre accord écrit. Par ailleurs, s'agissant du prêt de 4 mio de francs, le service des contributions a indiqué que le contribuable s'était engagé à « faire le virement du prêt de 4 millions d'euros à M. G. \_\_\_\_\_ ou M. \_\_\_\_\_ SA » selon l'accord BCDA-01 et que selon un extrait de compte bancaire, il avait versé le montant de 4 millions de francs sur un compte de la banque cantonale de Fribourg dont le titulaire était la société L. \_\_\_\_\_ SA. Par ailleurs, l'accord BCDA-01 n'indiquait pas si la valeur des participations est égale à la totalité du prêt de 4 millions de francs ou si seule une partie équivalait à l'achat de participations et le reste constituait uniquement un prêt sans contrepartie. Au demeurant, alors que le contribuable avait indiqué que le but de l'acquisition de tels actifs était d'améliorer le résultat commercial de son activité indépendante de promotion immobilière, il n'avait aucunement mis à contribution ses sociétés pour le financement des investissements en cause alors qu'il ne disposait pas des fonds propres nécessaires et avait dû recourir à un prêt auprès d'un tiers. En tout état de cause, si le contribuable alléguait que la contrepartie de ses investissements était l'obtention d'un mandat exclusif pour tous les travaux liés à la construction et à l'équipement des futures usines en Suisse et à l'étranger du groupe Q. \_\_\_\_\_, aucun élément au dossier ne permettait d'étayer ses dires. Enfin, en considérant comme vaine, toute procédure d'exécution forcée à l'égard de G. \_\_\_\_\_ en raison des nombreuses poursuites dont ce dernier faisait déjà l'objet, le contribuable avait adopté un comportement incompatible avec la gestion d'investissements professionnels de sorte que le service intimé a considéré que les engagements financiers en cause relevaient de la fortune privée des contribuables et n'avaient pas de caractère commercial. L'AFC a confirmé cette appréciation sur la base de l'ensemble des éléments soulevés par le SCCO qu'elle a considéré comme probants pour retenir que le contribuable avait effectué les différents engagements financiers à titre privé et non pas sur une base commerciale, respectivement professionnelle. Elle a ainsi relevé l'absence d'indices au dossier permettant de faire un lien économique entre la prise de participation dans le groupe Q. \_\_\_\_\_ et l'activité indépendante du contribuable. De surcroit, l'AFC a mis en avant le fait qu'aucun élément au dossier ne permettait de démontrer l'obtention de mandats en matière immobilière de telle sorte que les investissements effectués ne pouvaient sérieusement avoir été faits dans le but d'influencer sur le résultat commercial découlant de l'activité indépendante. Enfin, selon l'autorité, l'absence de mise en demeure ou de démarches judiciaires en vue de recouvrer ses investissements alors que la valorisation du groupe était estimée à plusieurs dizaines de millions d'euros constituait un élément supplémentaire permettant de retenir qu'il s'agissait d'engagements effectués entre privés et proches et non dans un cadre professionnel, ce d'autant plus que la plupart des actes de défaut de biens délivrés à l'encontre de G. \_\_\_\_\_ étaient datés de 2013 de sorte que B.X. \_\_\_\_\_ aurait eu le temps d'agir en vue de recouvrer ses investissements. b) En l'espèce, les

éléments au dossier permettent d'observer que B.X. \_\_\_\_\_ est administrateur de plusieurs sociétés dont C. \_\_\_\_\_ SA, D. \_\_\_\_\_ SA, F. \_\_\_\_\_ SA ; qu'il est associé gérant de E. \_\_\_\_\_ Sàrl et qu'il exploite une raison individuelle ayant comme but des transactions immobilières et financières. Durant les périodes fiscales litigieuses, et malgré le fait qu'il n'ait jamais fait état de son implication dans le groupe Q. \_\_\_\_\_, il sied de retenir qu'il a été administrateur de la société H. \_\_\_\_\_ SA entre le 13 août 2010 et le 20 mai 2015 (arrêt de la Cour de droit public du 11.12.2018 [CDP.2018.47] cons.5b) et également actionnaire et administrateur de la société L. \_\_\_\_\_ SA comme cela ressort expressément de la convention de prêt entre P. \_\_\_\_\_ et B.X. \_\_\_\_\_ datée du 20 janvier 2011. Il est de surcroît actionnaire de la société K. \_\_\_\_\_ SA selon le contrat de transfert d'actions du 4 mars 2011 figurant au dossier. Enfin, la société C. \_\_\_\_\_ SA dont il est administrateur est également actionnaire de I. \_\_\_\_\_ SA. De manière générale, il convient d'observer qu'en compagnie d'un groupe d'investisseurs dont il faisait partie, B.X. \_\_\_\_\_ a participé à la création d'une holding sise à l'étranger, avec la constitution de nombreuses filiales, des augmentations de capital-actions, des transferts de participations et des prises de participations croisées avec l'octroi d'un prêt à une des sociétés avec des intérêts à 9 %, une participation active du recourant comme actionnaire et administrateur de la société mère (H. \_\_\_\_\_ SA) du groupe Q. \_\_\_\_\_. Il n'est de ce fait pas contestable que cette série d'opérations excédait très largement, par sa complexité, une simple gestion de patrimoine privé. Par ailleurs, en tant que membre du conseil d'administration de H. \_\_\_\_\_ SA, fonction qu'il a occupée durant les années fiscales en cause, il a eu une voix lors de la prise de décisions du conseil d'administration et les autres administrateurs ont dû requérir sa signature lors des engagements de la société. Il s'est en outre fortement engagé dans la société mère au point de détenir 5,27 % de H. \_\_\_\_\_ SA avec une créance de 4 mio de francs. Il a également acquis des actions dans plusieurs autres sociétés du groupe. De par sa forte implication dans le Groupe Q. \_\_\_\_\_ et dans la société H. \_\_\_\_\_ SA, le recourant a adopté un comportement qui ne correspond pas avec celui d'une personne qui a investi dans une société pour faire fructifier son patrimoine privé et cet état de fait va effectivement dans le sens d'une volonté d'influencer la marche du groupe et de la société H. \_\_\_\_\_ SA. Il ne fait enfin aucun doute qu'une activité de cette nature et de cette envergure impliquait de grandes connaissances en matière financière que le recourant possédait en raison de ses activités professionnelles au sein des différentes sociétés dont il est notamment administrateur et de son expérience professionnelle dans le domaine immobilier. Toutefois, ces éléments ne sauraient suffire à eux seuls à établir un lien entre ses activités professionnelles exercées à titre indépendant et ses participations dans le groupe Q. \_\_\_\_\_. Ainsi, et contrairement à ce que B.X. \_\_\_\_\_ se contente d'affirmer, s'il n'est pas contesté qu'il est actif professionnellement dans le domaine immobilier à travers différentes sociétés mais également au travers de sa raison individuelle, il n'a jamais fait valoir d'activité indépendante comme ingénieur dans le domaine du génie civil malgré le fait qu'il soit administrateur de F. \_\_\_\_\_ SA. Au surplus, il n'y a pas de lien étroit au sens de la jurisprudence entre les activités de promotions immobilières de la raison individuelle du recourant et les activités du groupe Q. \_\_\_\_\_ et particulièrement de L. \_\_\_\_\_ SA active dans le domaine de l'hygiène féminine. Le simple fait que la société F. \_\_\_\_\_ SA puisse offrir à la société L. \_\_\_\_\_ SA des services liés à la construction et à l'équipement des futures usines en Suisse et à l'étranger du groupe Q. \_\_\_\_\_, ce qui n'est du reste établi par aucun élément probant au dossier, ne suffit pas à établir des liens étroits au sens de la jurisprudence qui justifieraient

que les actions de H. \_\_\_\_\_ SA soient considérées comme un actif commercial résultant d'une activité indépendante du recourant. Sur ce point, et comme relevé à juste titre par l'AFC, les attestations datées de 2013 émanant d'P. \_\_\_\_\_ ou encore de G. \_\_\_\_\_ doivent être examinées avec circonspection et ne sauraient emporter la conviction de la Cour de céans au vu des dates et de leurs auteurs reliés d'une façon ou d'une autre au groupe Q. \_\_\_\_\_. En tout état de cause, et comme exposé ci-avant (cons. 4c), une éventuelle proximité des secteurs économiques n'est pas suffisante, s'il n'y a pas volonté de l'intéressé de « donner une nouvelle impulsion », pour reprendre les termes du Tribunal fédéral, à l'ensemble de ses activités économiques, via la participation. Si cela est démontré, cette dernière, même non inscrite dans les livres de l'indépendant ou de la société de personnes, est considérée comme utilisée dans l'exercice de leurs activités et donc requalifiée d'actif commercial. A cet égard, il sied de retenir que l'intéressé a échoué à rapporter la preuve qu'il entendait donner une nouvelle impulsion à l'ensemble de ses activités commerciales. Bien que B.X. \_\_\_\_\_ ait recouru à un important financement externe (étranger) pour acquérir les participations en question, ce qui pourrait être un indice en faveur de la volonté d'agir à titre commercial, celle-ci doit être reléguée à l'arrière-plan à mesure qu'il n'avait pas les fonds propres nécessaires et qu'il n'a pas fait appel à ses sociétés pourtant nombreuses pour obtenir les fonds nécessaires pour acquérir les participations litigieuses démontrant ainsi plutôt une volonté d'agir à titre privé. Au demeurant, et ce qui est probant en l'espèce, est le fait que de telles opérations financières auraient dû tendre vers un résultat engendrant soit un bénéfice commercial en capital soit un gain privé en capital au vu de la prétendue capitalisation du groupe Q. \_\_\_\_\_ à hauteur de 370 millions de francs et de l'implication du recourant dans la société qui se prévaut au contraire d'une perte totale sur investissement. Toutefois, vu la construction juridique mise en place par le biais d'une holding, sise au Luxembourg et du peu d'informations produites par le recourant en violation certaine de son devoir de collaborer – du fait de ne pas avoir fait état de son statut d'administrateur de la société mère (H. \_\_\_\_\_ SA) et de n'avoir produit aucune pièce comptable alors qu'il est fort probable qu'il devait disposer d'informations comptables du groupe – il est envisageable que, lors des premières opérations effectuées en 2010, l'issue finale, soit une prétendue perte de fonds et une insolvabilité du groupe Q. \_\_\_\_\_ (H. \_\_\_\_\_ SA) alléguée et non prouvée par le contribuable, ait été planifiée en vue d'une éventuelle évasion fiscale. Dans ce sens, et comme soulevé à juste titre par le SCCO et l'AFC, il n'est guère vraisemblable qu'une personne aguerrie aux affaires ait pris des engagements financiers aussi importants sans même avoir signé un accord écrit s'agissant en particulier du versement de 1 million d'euros effectué le 30 août 2010 à la société M. \_\_\_\_\_ SA. Une telle manière de procéder est insolite et ne plaide pas en faveur d'investissements effectués à titre professionnel ou commercial. Aussi, il y a lieu de relever que les documents produits en relation avec le prêt de 4 millions de francs effectué par le contribuable souffrent d'un manque flagrant de précision sur plusieurs éléments. A cet égard, l'accord BCDA-01 n'indique pas si la valeur de la participation de 5,02 % est égale à la totalité du prêt de 4 millions de francs ou si seule une partie équivaut à l'achat de participations et le reste est uniquement un prêt sans contrepartie. Du reste, à la lecture de l'accord du 20 janvier 2011, on observe que les parties ont choisi de conclure un prêt, combiné avec l'acquisition d'une participation de 5,02 % de H. \_\_\_\_\_ SA avec une prime exceptionnelle de 4 millions de francs lors de la première cession ainsi que le versement d'intérêts à 9 % qui pourrait être constitutif d'une prestation appréciable en argent. En conséquence, et au vu de ce qui

précède, bien que le recourant ait pu utiliser ses connaissances professionnelles, plusieurs éléments plaident plutôt en faveur du fait qu'il a exercé ses activités en relation avec le groupe Q.\_\_\_\_\_ à titre privé et distinctement de son activité principale indépendante. c) En toute état de cause, le point de savoir si le contribuable a agi à titre privé ou dans le cadre d'une activité indépendante peut toutefois souffrir de rester incertain, car même s'il convenait d'admettre que les actions de la société H.\_\_\_\_\_ SA faisaient partie de la fortune commerciale du contribuable, respectivement des époux A.X.\_\_\_\_\_ et B.X.\_\_\_\_\_, les griefs que ces derniers forment à l'encontre de la décision attaquée doivent de toute manière être rejetés, comme démontré ci-après.

## **E. 6**

Les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante (art. 18 al. 1 LIFD ) peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel (art. 27 al. 1 LIFD ). Font notamment partie de ces frais les pertes effectives sur des éléments de la fortune commerciale (art. 27 al. 2 let. b LIFD ), les amortissements d'actifs (art. 27 al. 2 let. a et 28 LIFD ) et les provisions (art. 27 al. 2 let. a et 29 LIFD ). Les provisions qui ne se justifient plus sont ajoutées au revenu commercial imposable (art. 29 al. 2 LIFD ). a) Le droit fiscal admet les amortissements à condition qu'ils soient comptabilisés et justifiés par l'usage commercial (art. 28 al. 1 LIFD ). L'amortissement consiste à réduire la valeur comptable d'un élément de l'actif pour tenir compte de la moins-value qu'il a subie pendant l'exercice comptable ou la période de calcul. L'amortissement est irréversible et a un caractère définitif car il correspond à une perte de valeur définitive à la date du bilan. Au contraire, avec la correction de valeur, on tient compte d'une perte de valeur essentielle mais seulement temporaire du bien – en général il s'agit d'un actif circulant – en ouvrant au passif un compte correctif d'actif. Cet ajustement correspondant à une moins-value non définitive, il est réversible. Il peut et doit donc être supprimé lorsqu'il n'est plus justifié par l'usage commercial, ce qui augmente alors d'autant le bénéfice brut. La terminologie étant peu précise, il est souvent qualifié de provision, notamment par la loi elle-même lorsqu'elle vise les risques de pertes sur des actifs circulants (art. 29 al.1 let. b LIFD ). Pourtant, au sens propre, la provision ne se rapporte pas à un actif. Elle consiste à comptabiliser au passif un engagement attendu mais incertain ou dont le montant ne peut être déterminé avec précision. Comme la correction de valeur, la provision a un caractère provisoire; elle peut et doit donc être dissoute lorsqu'elle cesse d'être justifiée commercialement, parce que l'engagement est caduc ou se révèle moins important que prévu ( Oberson , op. cit., p. 173, nos 279-282). b) Les amortissements des actifs justifiés par l'usage commercial sont autorisés, à condition que ceux-ci soient comptabilisés ou, à défaut d'une comptabilité tenue selon l'usage commercial, qu'ils apparaissent dans un plan spécial d'amortissements. En général, les amortissements sont calculés sur la base de la valeur effective des différents éléments de fortune ou doivent être répartis en fonction de la durée probable d'utilisation de chacun de ces éléments. On distingue les amortissements ordinaires des amortissements extraordinaires. Les premiers portent sur des biens qui s'usent par leur utilisation ou se dégradent. Ils prennent en compte la baisse de la valeur du bien depuis le moment où il est porté à l'actif (prix de revient soit prix d'acquisition ou coût de production) jusqu'à ce qu'il n'ait plus que la valeur résiduelle du matériau qui le compose. Les amortissements sont alors répartis de manière égale sur toute la période d'utilisation probable du bien, le plus souvent en appliquant des taux d'amortissement fixes. Les amortissements extraordinaires ont généralement pour objet des biens non soumis à usure. La dépréciation est due à des circonstances extraordinaires et non prévisibles commercialement telles que la chute des

prix du marché, des événements dommageables inattendus, l'usure anormale des installations d'exploitation, des pertes sur des participations, des créances ou des avoirs ou encore une baisse exceptionnelle de la rentabilité de l'entreprise ou de certaines parties de celle-ci. L'amortissement équivaut alors à la différence entre la valeur pour laquelle le bien était comptabilisé jusque-là et sa valeur réelle ( Oberson , op. cit., p. 173, nos 283ss; RFJ 2001 p. 396 ss cons. 4 ). En principe, les amortissements sont progressifs; un amortissement unique – on parle alors d'amortissement extraordinaire – est toutefois admissible à titre exceptionnel (arrêt du TF du 28.06.2011 [ 2C\_628/2010] cons. 6.4.1 et références citées). d) En droit fiscal, le principe de l'article 8 CC s'exprime dans le sens où il appartient à l'autorité de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, alors que le contribuable supporte le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale (arrêt du TF du 16.05.2013 [2C\_1201/2012] cons. 4.6 et les arrêts cités). La jurisprudence a précisé que, lorsqu'il s'agit de questions juridiques complexes liées à des faits de nature à réduire la charge fiscale et qu'il appartient par conséquent au contribuable de prouver, les autorités fiscales ne peuvent se décharger entièrement de leur obligation d'établir les faits d'office, en laissant le soin à ce dernier, sans connaissances juridiques particulières, de produire les pièces nécessaires à cette fin. Pour autant que le contribuable soit disposé à collaborer, il incombe aux autorités fiscales de lui indiquer les documents à fournir dans ce but (arrêts du TF du 28.09.2010 [2C\_819/2009] cons. 2.2, in : RDAF 2010 II 605; du 16.12.2008 [2C\_566/2008] cons. 3.2). Les faits dont l'existence permettrait de conclure à la justification commerciale d'un amortissement, d'une provision ou d'une correction de valeur sont de nature à diminuer les impôts; ils doivent par conséquent être allégués et prouvés par le contribuable qui s'en prévaut.

## **E. 7**

a) Eu égard à ces principes, il appartenait au recourant de produire, déjà devant les autorités fiscales, les pièces propres à démontrer l'existence de la perte de valeur des actions de la société H.\_\_\_\_\_ SA dont il se prévaut pour justifier des pertes et pour faire valoir des provisions (amortissements), ce qu'il n'a pas fait alléguant qu'il n'a jamais eu accès aux diverses pièces comptables du groupe Q.\_\_\_\_\_. L'autorité précédente a pourtant effectué des demandes de renseignements précises en indiquant au recourant les documents à produire. Ainsi, lorsque pour justifier l'absence de production d'éléments tendant à prouver la perte de valeur des acquisitions, soit notamment un état financier du groupe Q.\_\_\_\_\_, le recourant se contente de soutenir que les sociétés en cause n'ont jamais déposé de comptabilité commerciale depuis leur création et que depuis la résiliation des conventions de domiciliation les sociétés n'ont plus d'organes ni de domiciliation, le recourant adopte - au vu de sa position d'administrateur - une position confinant à la témérité, ce d'autant plus qu'il est assisté d'un mandataire professionnel. En l'espèce, les recourants justifient les amortissements extraordinaires opérés de 5'452'355 francs pour 2011 et de 5'128'560 francs pour 2012 (équivalant au prix d'acquisition des actions de H.\_\_\_\_\_ SA) en invoquant le fait que celles-ci (dont notamment les actions obtenues lors du prêt) ont été acquises à titre commercial pour obtenir des travaux dans le domaine du génie civil mais qu'au vu de la résiliation des conventions de domiciliation, les sociétés du groupe sont devenues des coquilles vides sans actifs, sans activité et sans siège. Au vu de cette situation, B.X.\_\_\_\_\_ se contente d'affirmer qu'il n'a pas eu d'autre choix que de constater que les chances de récupérer ses investissements envers le groupe Q.\_\_\_\_\_ étaient nulles. Il se prévaut à cet égard d'un extrait de l'office des poursuites du 17 septembre 2015 faisant état de poursuites à hauteur de 904'338.75 francs à l'égard de

G.\_\_\_\_\_ de sorte qu'une procédure d'exécution forcée à son encontre aurait été vaine. De cet fait, le recourant estime avoir apporté la preuve de la justification commerciale de l'amortissement des actions comptabilisé à la charge des exercices comptables pour les périodes fiscales 2011 et 2012. b) Il convient tout d'abord de constater que les participations litigieuses dans le groupe Q.\_\_\_\_\_ constituent des actifs immobilisés au sens de l'article 959a al. 2 CO, plus précisément des titres non cotés en bourse qui peuvent être évalués au plus à leur prix d'acquisition. Le droit fiscal ne reprend pas la distinction qu'opère le droit commercial entre amortissement (actif immobilisé) et correction de valeur (actif circulant), mais se concentre plutôt sur le caractère définitif ou provisoire de la charge. Selon cette conception, un amortissement vise toute réduction de la valeur comptable d'un actif destinée à tenir compte d'une moins-value définitive, cela indépendamment du fait qu'il s'agisse d'un actif immobilisé ou circulant ( Danon , in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2017, ad art. 62 LIFD, n°3 ; arrêt du TF du 28.06.2011[ 2C\_628/2010] cons. 6.4.1). Il convient ainsi d'examiner s'il est prouvé que les conditions de cet amortissement unique équivalant à la totalité du prix d'acquisition des titres en cause sont réalisées en l'occurrence alors même que, généralement, les amortissements extraordinaires sur des éléments de fortune nouvellement acquis ne sont en principe pas admis. Un amortissement est justifié par l'usage commercial dans la mesure où il permet de tenir compte d'une véritable moins-value d'un poste au bilan ( Danon , op.cit , ad art. 62 LIFD, n°12 ). Il est ainsi interdit de procéder à l'amortissement d'actifs fictifs, c'est-à-dire d'actifs qui dès l'origine n'ont aucune valeur ou une valeur surfaite (arrêt du TF du 26.03.2007 [2A.475/2006] cons. 5.3). En l'occurrence, les recourants, qui ont la charge de la preuve, ne démontrent pas qu'une circonstance exceptionnelle viendrait justifier les amortissements uniques de 5'452'355 francs pour 2011 et de 5'128'560 francs pour 2012 qu'ils revendiquent pour la détention d'actions de H.\_\_\_\_\_ SA. Ils se prévalent de la faillite de la société L.\_\_\_\_\_ SA prononcée par décision du 14 février 2012 du Président du Tribunal de la Sarine, à Fribourg qui attesterait des difficultés financières du groupe et donc de H.\_\_\_\_\_ SA. Toutefois, c'est le lieu de rappeler qu'en droit fiscal, pour décider du caractère commercialement justifié d'une opération, il faut examiner la situation au regard de la société concernée, soit en l'occurrence H.\_\_\_\_\_ SA et non du groupe. Autrement dit, les difficultés financières de la filiale L.\_\_\_\_\_ SA ayant conduit à sa faillite ne signifient pas pour autant que la situation financière de la société mère H.\_\_\_\_\_ SA se soit dégradée et qu'elle ne possédait plus d'actifs impliquant que la valeur des actions détenues par les contribuables était nulle. Au contraire, et vu le montant de la valorisation de la société H.\_\_\_\_\_ SA estimée à hauteur de 370 millions d'euros selon l'attestation de N.\_\_\_\_\_ SA dont ils se sont d'ailleurs prévalus pour justifier leurs investissements, il n'est aucunement prouvé que la situation financière de la société se soit dégradée depuis l'année 2011 au point que la société soit devenue insolvable. A cet égard, la dénonciation des conventions de domiciliation ne constitue pas une preuve en ce sens mais confirme plutôt que la société ne respectait pas ses obligations en matière de respect des lois sur les sociétés au Luxembourg. Faute d'en avoir apporté la preuve, on ne saurait admettre que les actions en cause ont subi une perte de valeur durable qui justifierait l'amortissement requis. A cela s'ajoute le fait que, comme le relève à juste titre l'autorité intimée, ni l'accord ni la convention de prêt n'indiquent si la valeur d'achat des participations est égale à la totalité du prêt de 4 millions de francs ou si seule une partie équivaut à l'achat de participations et le reste est uniquement un prêt sans contrepartie. Le recourant n'a du reste jamais indiqué ni apporté la preuve de la réelle valeur des actions de la société H.\_\_\_\_\_ SA de sorte que les titres litigieux

pourraient être considérés comme des non-valeurs impliquant dans ce cas également de refuser les amortissements requis. L'amortissement d'actifs fictifs, c'est-à-dire d'actifs qui dès l'origine n'ont aucune valeur ou une valeur surfaite ne saurait être admis. Enfin, plusieurs éléments au dossier demeurent incompréhensibles dont l'absence de sommations ou d'une quelconque poursuite judiciaire émanant de B.X. \_\_\_\_\_ envers H. \_\_\_\_\_ SA ou encore envers le groupe Q. \_\_\_\_\_ en vue de recouvrer ses investissements, ce d'autant plus que la plupart des actes de défauts délivrés à l'égard de G. \_\_\_\_\_ - dont le recourant se prévaut pour justifier son inaction - datent de 2013 lui laissant ainsi largement le temps d'entreprendre d'éventuelles démarches judiciaires en vue d'un recouvrement de ses investissements. Cet agissement constitue d'ailleurs un indice supplémentaire en faveur de la comptabilisation d'amortissements d'actifs fictifs (non-valeur). En conséquence, à la lumière de la situation prévalant en l'espèce, les amortissements ne sauraient en aucun cas être justifiés par l'usage commercial. La décision attaquée ne prête pas flanc à la critique à mesure qu'elle a refusé les amortissements constitués par les recourants d'un montant de 5'452'355 francs pour la période fiscale 2011 et de 5'128'560 francs pour la période fiscale 2012.

#### **E. 8**

En présence de règles similaires, le raisonnement mené et la solution adoptée pour l'impôt fédéral direct peuvent être repris pour l'impôt cantonal et communal.

#### **E. 9**

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours, qui concerne l'IFD et l'ICC pour les périodes fiscales 2011 et 2012. Succombant, les recourants doivent supporter les frais judiciaires (art. 47 al. 1 LPJA). L'article 47 al. 3 LPJA prévoit que le Grand Conseil fixe par décret le tarif des frais, sur proposition du Conseil d'Etat. Selon l'article 3 du décret fixant le tarif des frais, des émoluments de chancellerie et des dépens en matière civile, pénale et administrative (TFrais), du 6 novembre 2012, les frais, les émoluments de chancellerie et les dépens sont arrêtés par l'autorité saisie de la cause. Lorsque le décret laisse une marge d'appréciation à l'autorité, celle-ci fixe les frais à raison de sa mise à contribution, de l'importance de la cause et de ses difficultés (art. 6 TFrais). En matière de procédure administrative, l'émolument de décision n'excède pas 8'000 francs (art. 44 al. 1 TFrais dans sa teneur en vigueur au 15 juin 2018). Il peut être porté jusqu'à 20'000 francs dans les contestations de nature pécuniaire. En l'occurrence, au vu de la valeur litigieuse, des difficultés de la cause et du travail engendré, l'émolument de décision doit être arrêté à 2'500 francs et les débours à 250 francs, soit un montant total de 2'750 francs, compensé partiellement par l'avance de frais. Les recourants ne peuvent prétendre à l'allocation de dépens (art. 48 al. 1 a contrario LPJA).

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