

VS_GERICHTE FI 20 13 vom 9. Dezember 2021

VS Kantonsgericht, 2021-12-09, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vs_gerichte_FI 20 13](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vs_gerichte_FI_20_13)

FR: VS_GERICHTE FI 20 13 du 9 décembre 2021

IT: VS_GERICHTE FI 20 13 del 9 dicembre 2021

Erwägungen

E. 23

■ducie pouvait être reconnue. Ils soutenaient en outre que ce contrat respectait les exigences des directives puisqu'une rémunération avait été versée par le biais des intérêts importants versés en lien avec le prêt de Fr. 300'000. --; que le taux d'endettement maximum de 50% posé par la directive de 1967 n'avait plus cours aujourd'hui, l'endettement hypothécaire usuel s'élevant plutôt à 70% ; que s'agissant d'une promotion immobilière, le taux d'endettement baissait au fur et à mesure de l'évolution de la promotion et de la création de valeur ; et que compte tenu de l'existence d'une autorisation de construire en force, la valeur vénale des parcelles pouvait être considérée comme largement supérieure à Fr. 4'500'000. ä— et donc l'endettement conforme à l'exigence de 50%. Les recourants soutenaient qu'on ne pouvait leur reprocher de ne pas avoir indiqué l'existence d'un rapport de ■ducie dans leurs comptes puisque n'étant pas indépendants, ils ne tenaient pas de comptabilité ; 'et que si, en effet, l'existence de ce rapport de ■ducie n'avait pas été mise en évidence dans les comptes de D., il n'en demeurerait pas moins que les éléments liés à la promotion avaient quant à eux- bien été déclarés. En■n, les recourants contestaient la prétendue identité des parties. au contrat de ■ducie, relevant que B. ne détenait que 7.5% du capital-actions de D.'entre la conclusion du contrat de ■ducie et ■n 2017. A titre subsidiaire, les recourants contestaient le montant de Fr. 628'292. --, considéré par le ■sc comme la part des époux A. et B. au bénéfice de la promotion, et sollicitaient la prise en compte d'un revenu de ,Fr. 412'802. —.—. Par ailleurs, ' s'agissant de la période ■scale 2017, ils demandaient à ce qu'il soit tenu compte de la déduction d'une cotisation AVS. Par détermination du 8 juin 2020, le SCC conclut au rejet du recours, en reprenant k pour/l'essentielles arguments préalablement avancés. Le 15 juin 2020, il transmet

E. 26

les moyens de preuve requis. Les recourants répliquèrent le 13 juillet 2020. L'autorité intimée dupliqua le 11 août 2020. Par courrier du 22 mars 2021 adressé au SCC, la Cour de céans sollicita des renseignements à titre de complément d'instruction;

E. 27

Par écriture du 25 mars 2021, le SCC ■t suite à cette requête et requit, en cas d'audition de K., que soit également auditionné L., taxateur en charge du dossier.

E. 28

Par écriture du 27 avril 2021, les recourants se déterminèrent sur les compléments , d'instruction et con■rmèrent les conclusions de leur recôurs.

E. 29

Par courrier du 10 juin 2021, la Cour de céans demanda un complément d'instruction; ' aux
recourants. Le de'compte de la promotion « I. » au 31.12.2020 fut reçu le 16 août 2021. Par
courrier du 7 septembre 2021, le VSCC se déterminer sur ce complément d'instruction.
En■n, par courrier du 1er octobre 2021, les recourants fournirent des explications relatives
au résultat de la promotion concernée. . Les autres faits et motifs seront repris ci-dessous
dans la mesure utile. II. CONSIDÉRANTS I. a) b) Le recours porte d'une part sur les
impôts cantonaux et communaux, et d'autre part sur l'impôt fédéral direct et concerne
plusieurs périodes. L'état de fait étant identique, les questions à résoudre, semblables, et la
présente Cour, compétente pour les diverses 'matières (articles 150 de la loi ■scale du 10
mars 1976 (LF) et 140 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD))', il en sera traité
dans un seul prononcé. Le recours ayant pour le reste été déposé par des personnes ayant
qualité pour recourir, et en la forme et les délais légaux (articles 150, 150a LF et 140 LIFD),
il peut être entré en matière sur le fond du litige. Selon l'article 151a alinéa 2 LF, la
Commission cantonale de recours en matière d'impôt «ordonne d'o■'ce dans le 'ca'ere de
l'instruction "toutes les mesures d'enquête nécessaires, notamment le dépôt de pièces,
l'audition des parties ou de témoins, l'aménagement d'expertises et d'inspections des
lieux». L'article 124 LF précise que «les o■'res de preuves du contribuable doivent être
acceptées, pour autant qu'elles concernent des faits importants pour la taxation ». L'article
115 LIFD a une teneur semblable à l'article 124 LF. 1

Les articles 124 LF et 115 LIFD découlent du principe du droit d'être entendu institué par
l'article 29 alinéa 2 de la Constitution fédérale (Cst.). Le droit d'être entendu comprend
notamment le droit pour l'intéressé de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une
décision ne soit prise touchant sa situation juridique, d'avoir accès au dossier, de produire
des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, _
de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur
son résultat, lorsque cela est de nature à in■uer sur la déciSion à rendre (cf. notamment
ATF 145 I 73 consid. 7.2.2.1 p. 103 et les arrêts cités). De plus, la jurisprudence admet que
le droit d'être entendu n'empêche pas l'autorité de mettre un terme à l'instruction lorsque les
preuves administrées lui ont permis de fonder ' sa conviction et que, procédant d'une
manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore
proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient l'amener à modi■er son
opinion "(ATF 145 I 167 consid. 4.1 p; 171 ; 140 I 285 consid. 6.3.1 p. 298 s. et les arrêts
cités). En particulier, l'autorité de jugement peut renoncer à faire citer des témoins si, dans
le cadre d'une appréciation anticipée des preuves dénuée d'arbitraire, elle peut dénier à ces
témoignages une valeur probante décisive pour le jugement (arrêt 2C_850/2014 du 10 juin
2016, consid. 6.1 et les références citées). ' De jurisprudence Constante, le Tribunal fédéral
retient que, sous réserve des. procédures ■scales ayant un caractère pénal, le droit d'être
entendu ancré à l'article 29 alinéa 2 Cst. ne comprend pas le droit d'être entendu oralement
(cf. notamment ATF 140168 consid. 9.6.1 p. 76 ; 1341 140 consid. 5.3 p. 148 ; 130 II 425
consid. 2.1 p. 428 s.). ' _ A titre de moyens de preuve, les recourants demandent : ' _ -
Edition du dossier par le SCC ; ' - Edition par le SCC du montant de béné■ce de la
promotion arrêté pour les autres promoteurs (E. et F.) ; ' ' - Audition de K. de H.' En
l'espèce", l'autorité inférieure ayant transmis à la Cour de céans le dossier ■scal des
recourants, l'offre de preuve concernant ce point est ainsi satisfaite. . S'agissant de l'édition
par le SCC du montant de béné■ce de la promotion arrêté pour les autres promoteurs (E. et
F.), le SCC adonné suite à cette offre de preuve par courrier du 15 juin 2020, transmis aux
recourants le 18 juin 2020. En annexe

10' à son courrier, le SCC a ainsi transmis les extraits de comptes de E. pour les années 2016 et 2017, un décompte au 31.12.2018 relatif à l'immeuble « I. » ainsi qu'un décompte de résultat prévisionnel (état au 31.12.2016). L'offre de preuve concernant ce point est ainsi également satisfaite. Par ailleurs, le SCC a expliqué ne pas pouvoir donner suite à la requête du dépôt de pièces relatives à la société F., cette dernière se trouvant en expertise. S'agissant de l'édition par le SCC du montant de bénéfice de la promotion arrêté pour la société F., elle n'apporterait pas d'éléments supplémentaires pertinents à la cause. La Cour de cassation dispose d'un dossier lui permettant de statuer en toute connaissance de cause. Aussi, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves, ce moyen de preuve n'apparaît, ni utile, ni nécessaire et ne pourrait amener la Cour de cassation à modifier son opinion. L'offre de preuve précitée est ainsi rejetée. En outre, s'agissant de l'audition de K. à titre de témoin, il y a lieu de constater que le recourant a transmis, par le biais de son recours du 21 février 2020 un courriel de ce dernier contenant un tableau récapitulatif des événements (pièce n° 35). Cela étant, on ne voit pas quel élément supplémentaire pourrait amener son audition, étant relevé que le droit d'être entendu ne confère en principe pas celui d'être entendu oralement. Aussi, il n'apparaît, ni utile, ni nécessaire, de procéder à son audition. L'offre de preuve précitée est ainsi rejetée. — Impôts cantonaux et communaux 2. a) b)» L'impôt sur le revenu a pour objet l'ensemble des revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (article 12 alinéa 1 LF). Aux termes de l'article 14 alinéa 1 LF, 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. Conformément à la pratique, les autorités fiscales sont en droit d'attribuer les rapports juridiques et les opérations juridiques, sous réserve de la preuve contraire, à celui au nom duquel ils sont conclus. En effet, selon le cours ordinaire des choses, celui qui procède à une opération juridique en son propre nom, le fait

Il pour son propre compte. S'il existe exceptionnellement un rapport fiduciaire, sa preuve incombe au contribuable en tant que fait réduisant l'imposition, conformément aux règles générales «sur la preuve. La pratique est plutôt restrictive ; la preuve du rapport fiduciaire est soumise à des exigences sévères, afin d'éviter d'ouvrir la porte à des abus (arrêt 2C_1014/2013 du 22 août 2014 consid. 9.2). L'affirmation selon laquelle une relation juridique conclue en son - propre nom l'a été pour le compte d'un tiers ne sera prise en compte que si le contribuable parvient à démontrer sans discussion possible le rapport fiduciaire . (arrêt 2C_382/2017 du 13 décembre 2018 consid. 5.6.1 ; arrêt 2C_148/2016 du 25 août 2017 consid. 8.1). La preuve de l'existence d'un tel rapport peut être apportée en produisant le contrat écrit de fiducie (arrêt 2C_499/2011 du 9 juillet 2012 consid. 4.2). Si l'absence de ce contrat écrit n'est pas forcément - déterminante, il faut cependant que d'autres éléments prouvent de manière évidente que la personne a agi pour le compte d'un tiers (arrêt 2C_148/2016 du 25 août 2017 consid. 8.1). . ' ' L'Administration fédérale des contributions (AFC) a émis pour sa part deux notices datées des 31 mai 1965 et d'octobre 1967, lesquelles précisent les conditions qui doivent être réunies pour la reconnaissance d'un tel rapport. Ces conditions sont notamment les suivantes : — existence d'un contrat fiduciaire écrit conclu à l'époque où la fiducie a été constituée ; . t — désignation dans le contrat écrit des biens soumis au rapport fiduciaire ; ' — prise en charge des risques et des charges exclusivement par le fiduciaire ; 4 rémunération du fiduciaire selon l'usage ; — indication dans les bilans du rapport fiduciaire. » S'agissant des actes fiduciaires portant sur des immeubles, il est exigé en sus que les dettes hypothécaires grevant les immeubles ne

doivent pas dépasser le 50% - de la valeur vénale de ceux-ci. Conformément à la jurisprudence de la Cour de cassation (cf. notamment décision CCR du 28.05.2020 en l'affaire B. P. ; décision CCR du 20.02.2013 en l'affaire T. O. ; décision CCR du 16.02.2011 en l'affaire R. Y.), ces directives peuvent être considérées comme applicables également en matière d'impôts cantonaux et communaux, étant relevé cependant qu'elles ont une valeur relative et non pas une valeur absolue. La jurisprudence fédérale s'y réfère généralement

12 (Yersin/Aubry Girardin, in : Commentaire romand : Impôt fédéral direct, 2ème éd., RP n°62). La doctrine et la jurisprudence retiennent qu'un contrat de mandat ne peut déployer ses effets sur le plan fiscal que si la mandat est justifié par des motifs économiques sérieux, ce d'autant lorsqu'elle a pour objectif d'effectuer des opérations commerciales d'achats et de ventes. Si le mandataire possède les connaissances et les relations nécessaires pour effectuer lui-même l'opération, il n'y a pas de raisons économiques sérieuses justifiant l'intervention d'un mandataire (Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 4ème ed, à 25 ch. 14 et références citées). i, La jurisprudence a également confirmé qu'un rapport de mandat ne peut pas déployer d'effet dans le champ du droit fiscal lorsque le mandataire et le mandant entretiennent des relations trop étroites (arrêts du Tribunal fédéral du 18- mars 1991 in RDAF 1993 81 et du 16 mai 1975 in : RDAF 1978 30). En ce qui concerne les règles de répartition du fardeau de la preuve, le principe de l'article 8 du Code, civil suisse (CC) a pour effet, en droit fiscal, que l'autorité doit établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (cf. ATF 140 II 248 consid. 3.5 p. 252). Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son : I exonération (arrêts du Tribunal fédéral 2C 722/2017 du 13 décembre 2017, consid. 5.2, 2C_1201/2012 du 16 mai 2013, consid. 4.6, 2C_514/2009 du 25 mars 2010, consid. 5.2 ; 2C_47/2009 du 26 mai 2009, consid. 5.4). ' En l'espèce, les recourants contestent la non-reconnaissance par l'autorité fiscale ' du rapport de mandat entre D. et les recourants en relation avec la promotion « I. » et affirment que dite promotion a été réalisée en société simple par D., E. et F. et concluent à ce que les éléments liés à la promotion « I. » soient imposés chez D. et non chez les recourants. Au surplus et à titre subsidiaire, les recourants contestent les chiffres retenus par le SCC à titre de revenus de la promotion, à savoir Fr. 628'292. --, et concluent à un revenu de Fr. 412'802. -- pour chacun des partenaires.

a) b) 13 En premier lieu, il sied de relever que lors de l'entrevue du 24 janvier 2019 avec l'autorité de taxation, le recourant a affirmé qu'aucun contrat de mandat n'avait été conclu. Il s'est limité à renvoyer l'autorité à la convention de société simple conclue entre les trois sociétés D., E. et F. Ce n'est qu'en date du 30 janvier 2019 qu'un contrat de mandat daté du 20 octobre 2014 a été produit. Le recourant conteste avoir affirmé, lors de l'entrevue du 24 janvier 2019, qu'aucun contrat de mandat n'avait été conclu et relève que le procès-verbal n'a pas été signé par ses soins, . Il sied de relever que les collaborateurs de l'administration sont soumis à certains devoirs de service ; ils doivent en particulier accomplir leur tâche dans un souci d'efficacité. et de conscience professionnelle et dans le respect des normes en vigueur (article 20 alinéas 1 et 2 de la loi sur le personnel de l'Etat du Valais) ; ceci suppose notamment qu'ils retranscrivent fidèlement les propos tenus à l'occasion d'un entretien avec un contribuable. En outre, l'autorité de taxation a relevé par courriel du 18 août 2017 déjà qu'aucun contrat de mandat n'avait été produit. En tout état de cause, le

contrat de ■ducie du 20 octobre. 2014 ne respecte pas les exigences ressortant des notices de l'Administration fédérale des contributions (AFC) en raison des faits et motifs suivants. .
- la rémunération prévue à l'article 7 n'a pas été versée par le prétendu ■duciant, ' ni déclarée par les contribuables; les intérêts du prêt envers D. ne sauraient correspondre 'a la rémunération du ■duciaire; ,, - la dette hypothécaire grevant les immeubles concernés dépasse largement les 50% de leur valeur vénale et avoisine les 70% , _ - les contribuables n'ont tenu aucune comptabilité particulière pour les parcelles réputées détenues pour le compte. de la société D. ; l . ' . '— le rapport de ■ducie n'a été mentionné ni dans les déclarations ■scales des contribuables, ni dans celles de la société ; i -. en tant qu'actionnaire et président du conseil d'administration de D., B. a signé, le contrat de ■ducie en qualité de ■duciaire comme de ■duciant (quasi-identité des parties au contrat). Conformément à la jurisprudence précitée, l'existence d'un rapport de ■ducie peut être retenue sur la base d'autres éléments, pour autant que ceux-ci soient indiscutables. En l'occurrence, les recourants se fondent sur le contrat de société

d) 14' simple susmentionné pourjustifier le rapport de ■ducie. Or, le 22 décembre 2014, la société D. a vendu sa part aux recourants et aux sociétés E. et F. Aussi, à partir de cette date, la société D. n'était plus partie à la promotion « I. ». Le contrat de société simple est ainsi dénué de pertinence dès lors que les recourants se sont ' substitués à D. Les recourants sont donc apparus comme les partenaires effectifs _ avec E. et F. - de la promotion. Par conséquent, et conformément à la jurisprudence et doctrine précitées, même si l'existence d'un contrat de ■ducie devait être admise, force est de constater que celui-ci ne pourrait être reconnu par le ■sc dès lors qu'il ne remplit pas les conditions nécessaires pour déployer des effets sur le plan ■scal. En outre, à titre subsidiaire, les recourants contestaient le montant de Fr. 628'292. --, considéré par le ■sc comme la part des époux A. et B. au bénéfice de la promotion, et sollicitaient la prise en compte d'un revenu de Fr. 412'802. --. Sur demande de la Cour de céans, le décompte de la promotion «I.» au 31.12.2020 a été reçu le 16 août 2021. Par courrier ,du 1er octobre 2021, les recourants ont fourni. des explications relatives au résultat de la promotion concernée. Ils ont, en premier lieu, expliqué que s'agissant de la méthode de calcul des ' provisions pour les invendus, une provision linéaire de 20% avait été pratiquée de manière inchangée tant au 31 décembre 2018 qu'au 31' décembre 2020. Bien que généreuse, cette provision de 20% sur les invendus n'a pas été contestée par le ■sc. ' ' “En deuxième'lieu, dans leur courrier explicatifdu 1er octobre" 2021, les recourants ontjustifié la baisse du résultat entre le décompte 2018 et 2020 comme suit : « La baisse du résultat de la promotion entre les deux boucllements provisoires au 31 décembre 2018 et au 31 décembre 2020 provient du fait qu'en 2018, lors du boucllement provisoire, certains travaux n'étaient pas encore terminés ou prévus. Il en va ainsi notamment : ■nition des appartements invendus en 2019-2020 ; installation de climatisations pour les locaux commerciaux; ■nition de l'aménagement des locaux commerciaux en 2021 (chappe, murs de séparations en fonction des PPE Vendues, plafonds, etc...) ; travaux pour mise en conformité aux normes dans les caves tels que demandéspar le service du feu, à savoir essentiellement sorties de secours supplémentaires aménagées depuis les sous.- sols). Ces différents éléments augmentent le prix de revient de l'immeuble qui

15 est passé de CHF 19'574'189.40 au 31 décembre 2018 à CHF 20'027'809.70 au

décembre 2020. ». Or, les frais pour travaux complémentaires n'ont pas été comptabilisés dans le décompte intermédiaire 2018. Ces frais pour travaux complémentaires seront donc déduits lors du décompte final. Partant, il y a lieu de rejeter le recours et confirmer la décision sur réclamation du 21 janvier 2020. 1. Impôt fédéral direct 5. Hormis des différences irrelevantes en l'espèce, les articles 16 alinéa 1 et 18 alinéa 1 LIFD posent les mêmes règles que les dispositions cantonales examinées ci-dessus. La question de l'existence et de la reconnaissance d'un rapport fiduciaire se pose également de la même manière en matière d'impôt fédéral direct qu'en matière d'impôts cantonaux et communaux. 'Cela'étant, le raisonnement développé ci-dessus en cette dernière matière doit être repris ici et le recours rejeté en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct. 6. I S'agissant des frais, ils doivent être mis en totalité à la charge des recourants, solidairement entre eux, qui succombent, conformément aux articles 153, alinéa 3 LF et 144, alinéa 1 LIFD. ' D'autre part, conformément à ces mêmes dispositions, il n'est pas alloué d'indemnité de dépens aux recourants, dès lors que leur recours est rejeté.

16 Par ces motifs, LA COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE FISCALE décide: 1; Le recours est rejeté, en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct. 2. Le recours est rejeté, en tant qu'il concerne les impôts cantonaux et communaux. 3.; Les frais de procédure, par Fr. 1'579.45, sont mis à la charge des recourants, solidairement entre eux. 4. Il n'est pas alloué de dépens. Ainsi décidé à Sion, le 9 décembre 2021 LE PRÉSIDENT: I LA SECRÉTAIRE AD HOC: Stefan Gehrig . Catherine Aymon Frais . Droit de sceau _ Fr. 1500. — Copies , Fr. 68. -- Port Fr. 11.45 TOTAL 'Fr. 1579.45

17 Notifié sous pli chargé, le - aux recourants, par leur mandataire, - au Service cantonal des contributions, Commission d'impôt des personnes morales - à l'administration communale de N. ' - à l'Administration fédérale des contributions à Berne La Secrétaire ad hoc: Catherine Aymon MOYENS DE RECOURS ' Le présent arrêt peut faire l'objet d'un recours dans les trente jours dès sa notification, auprès du Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14. Il est au surplus renvoyé au système des voies de droit de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF), qui . y » réglemente aussi le mémoire de recours et ses annexes (art. 42 LTF).

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