



**POUVOIR JUDICIAIRE  
GERICHTSBEHÖRDEN**

ETAT DE FRIBOURG  
STAAT FREIBURG

**Tribunal cantonal TC  
Kantonsgericht KG**

Rue des Augustins 3, case postale 1654, 1701 Fribourg

T +41 26 304 15 00  
tribunalcantonal@fr.ch  
www.fr.ch/tc

604 2018 1  
604 2018 2

## **Arrêt du 26 novembre 2018**

### **Cour fiscale**

#### **Composition**

Président: Marc Sugnaux  
Juges: Christian Pfammatter, Daniela Kiener  
Greffière-rapporteure: Elisabeth Rime Rappo

#### **Parties**

**A. \_\_\_\_\_, recourant**

contre

**SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité intimée**

#### **Objet**

Impôt sur le revenu; examen de l'avantage appréciable en argent imposé auprès d'un actionnaire administrateur avec signature individuelle par procédure de rappel; amortissement d'un "compte-courant participations" détenues dans des sociétés sœurs

Recours du 4 janvier 2018 contre la décision sur réclamation du 1<sup>er</sup> décembre 2017 relative à l'impôt cantonal et à l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2014

## considérant en fait

A. A.\_\_\_\_\_ est divorcé depuis le 4 août 2015 de B.\_\_\_\_\_ avec qui il a trois enfants dont deux mineurs qu'il a déclarés à sa charge.

Il exerce une activité salariée pour la société C.\_\_\_\_\_ SA, une entreprise spécialisée dans l'étude et conseil en informatique, conception, fabrication, vente, installation et distribution d'appareils électroniques, électrotechniques, d'appareils et de logiciels informatiques, et dont il est l'administrateur avec signature individuelle.

Depuis le 19 juin 2014, il est également l'administrateur avec signature individuelle et actionnaire de la société D.\_\_\_\_\_ Holding SA (inactive en 2016 et même auparavant selon les indications transmises au Service cantonal des contributions le 11 août 2016) dont le but est d'acquérir, vendre, gérer et administrer des participations financières dans toutes sociétés de services, financières, commerciales et industrielles, tant en Suisse qu'à l'étranger. Ces deux sociétés ont leur siège à l'ancienne adresse de A.\_\_\_\_\_ à F.\_\_\_\_\_. Elles sont des partenaires du groupe international E.\_\_\_\_\_.

A.\_\_\_\_\_ était également l'administrateur avec signature individuelle et actionnaire de la société G.\_\_\_\_\_ SA, une société de promotion immobilière liquidée en 2016. Il était par ailleurs gérant des sociétés H.\_\_\_\_\_ et I.\_\_\_\_\_, des sociétés partenaires du groupe international E.\_\_\_\_\_ (voir les pages [https://www.linkedin.com/pub/dir/A.\\_\\_\\_\\_\\_](https://www.linkedin.com/pub/dir/A._____) et [http://www.E.\\_\\_\\_\\_\\_](http://www.E._____) consultées à la date du jugement).

Le 2 décembre 2016, le Service cantonal des contributions a partiellement admis la réclamation que A.\_\_\_\_\_ avait formée pour contester les codes 2.130 (frais professionnels), 3.150 (pension alimentaire reçue), 3.210 (placements privés), 3.310 (immeubles privés), 4.340 (pension alimentaire versée) et 4.380 (frais de garde des enfants) de sa taxation pour la période fiscale 2014. S'agissant en particulier des frais professionnels, il a indiqué que, malgré l'interpellation du 16 mars 2016 invitant A.\_\_\_\_\_ à produire le détail du compte "*Frais de voyage et représentation*" figurant dans les comptes de la société C.\_\_\_\_\_ SA à hauteur de CHF 31'971.- pour un bail à loyer à J.\_\_\_\_\_, et malgré un entretien puis l'annonce faite par courriel du 18 novembre 2016, le contribuable n'avait pas communiqué le détail du compte en question. C'est pourquoi la réclamation a été rejetée sur ce point, le Service cantonal des contributions précisant ne pas être en mesure de vérifier que A.\_\_\_\_\_ ne s'était pas fait rembourser les dépenses de logement revendiquées.

Cette décision est entrée en force sans avoir été contestée.

La taxation rectifiée à l'issue de cette procédure de réclamation a été notifiée le 16 décembre 2016. L'impôt cantonal sur le revenu dû par A.\_\_\_\_\_ pour 2014 a été fixé à CHF 3'519.80 sur la base d'un revenu de CHF 58'916.-, et son impôt fédéral direct à CHF 84.- (après déduction sur impôt de CHF 502.-) pour un revenu imposable de CHF 65'476.-, aucun impôt sur la fortune n'étant prélevé.

B. Dans une communication interne du 24 mars 2017 transmise au secteur de taxation des personnes physiques du secteur K.\_\_\_\_\_, le réviseur en charge du dossier de la société D.\_\_\_\_\_ Holding SA a signalé que, dans le cadre de la taxation de cette société pour la période fiscale 2014, il avait opéré une reprise d'amortissements de comptes-courants des sociétés sœurs G.\_\_\_\_\_ SA, H.\_\_\_\_\_ et I.\_\_\_\_\_ à hauteur de CHF 59'142.-. Il a

indiqué que cette reprise devait être considérée comme une distribution dissimulée de dividende, imposable de manière réduite en application des art. 20 al. 1<sup>bis</sup> de la loi sur l'impôt fédéral direct et 21 al. 1<sup>bis</sup> de la loi sur les impôts cantonaux.

Le 8 mai 2017, le Service cantonal des contributions a informé A. \_\_\_\_\_ (par courrier adressé à sa nouvelle adresse à L. \_\_\_\_\_) qu'une procédure de rappel d'impôt était ouverte à son encontre en application des art. 192 al. 1 et 194 al. 1 de la loi sur les impôts cantonaux ainsi que 151 al. 1 et 153 al. 1 de la loi sur l'impôt fédéral direct. Il a exposé en substance devoir procéder à la modification de la taxation de la période fiscale 2014 compte tenu de la distribution dissimulée de dividende constatée lors de la taxation de la société D. \_\_\_\_\_ Holding SA à hauteur de CHF 59'142.-. Il a ajouté ce qui suit: "*Vous recevrez un avis de taxation rectifié contre lequel vous aurez la possibilité de déposer une réclamation si vous contestez les reprises effectuées. Avant de vous transmettre un nouvel avis de taxation, nous vous accordons un délai de 10 jours pour nous transmettre vos éventuelles observations sur les constatations précitées. Sans réponse de votre part dans ce délai, nous vous ferons parvenir l'avis de taxation rectifié*".

Par taxation ordinaire rectifiée du 16 juin 2017, l'impôt cantonal sur le revenu dû par A. \_\_\_\_\_ pour 2014 a été fixé à CHF 7'034.- sur la base d'un revenu de CHF 90'537.-, et son impôt fédéral direct à CHF 1'511.- (après déduction sur impôt de CHF 502.-) pour un revenu imposable de CHF 100'962.-, aucun impôt sur la fortune n'étant prélevé.

Le 4 août 2017, A. \_\_\_\_\_ a formé réclamation en signalant notamment que son adresse de L. \_\_\_\_\_ devait être utilisée pour toute correspondance.

Par courrier du 22 août 2017, le Service cantonal des contributions a accusé réception de cette réclamation. Il a expliqué au contribuable d'une part, que la taxation rectifiée 2014 avait été prononcée à la suite de la lettre du 8 mai 2017 annonçant l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt à son encontre, et d'autre part, qu'une copie de ce courrier lui était communiquée dans la mesure où il ne l'avait pas reçue. A. \_\_\_\_\_ a été invité à en prendre connaissance et à indiquer par retour du courrier s'il maintenait sa réclamation et pour quelle raison.

Le 16 novembre 2017, A. \_\_\_\_\_ a communiqué divers justificatifs des comptes 4831 à 4833 de la société C. \_\_\_\_\_ SA en réponse à la lettre du 22 août 2017.

Par décision du 1<sup>er</sup> décembre 2017, la réclamation du 4 août 2017 a été rejetée, la distribution dissimulée de dividende imposée par CHF 59'142.- sous le code 3.210 étant confirmée.

C. Le 4 janvier 2018, A. \_\_\_\_\_ a interjeté recours en concluant à l'annulation de la reprise de CHF 59'142.-. Il relève - s'agissant du fait que la société fait une prestation sans recevoir une contre-prestation équivalente - que ce montant figure dans les comptes de la société C. \_\_\_\_\_ SA et que les éléments de preuve justifiant les montants reportés dans les postes comptables 4831 / 4832 / 4833 figuraient dans son courrier envoyé le 16 novembre 2017. En ce qui concerne le fait qu'un actionnaire, une personne ou une entreprise le touchant de près bénéficie de cette prestation, il relève qu'au vu des circonstances (rachat lors de la conclusion de son divorce du 50% des actions en mains de son ex-épouse qui tenait les comptes), il aurait été fort improbable que la société C. \_\_\_\_\_ SA par l'entremise de son ex-épouse lui fasse un tel cadeau. Quant à l'affirmation selon laquelle la disproportion entre la prestation accordée et celle qui est faite en retour était reconnaissable par les organismes sociaux, le recourant est d'avis que le fait d'invoquer une disproportion sans argumenter concrètement sur des chiffres n'a aucune base légale. Selon lui, les postes comptables 4831 / 4832 / 4833 sont précis et ne peuvent être

contestés puisque les éléments de preuves sont joints. Au titre de conclusions, il expose ce qui suit:

- "1. Le rejet des éléments de preuves consigné dans mon courrier du 16/11/2017 est infondé puisque les preuves y sont clairement rapportées (pièces preuve 1).*
- 2. Dans son courrier du 01/12/2017 (page 2), le SCC se confond dans des sociétés tierces pour tenter de justifier un profit dissimulé mais sans pour autant y apporter des données.*
- 3. B. \_\_\_\_\_ actionnaire à 50% en 2014 et comptable n'est pas citée ni impactée par cette sanction.*

*Par conséquent, je réclame une correction de taxation 2014 conformément à mon courrier du 16/11/2017 (pièce 6)."*

L'avance de frais fixée à CHF 1'000.- par ordonnance du 5 janvier 2018, a été déposée dans le délai imparti.

Dans ses observations du 6 février 2018, le Service cantonal des contributions propose de rejeter le recours. Il relève notamment que les arguments soulevés tant dans réclamation que dans le recours ainsi que les pièces justificatives produites ont été soumises à la Section des personnes morales, laquelle constate que le contribuable se limite à faire valoir des frais de représentation auprès de la société C. \_\_\_\_\_ SA alors que la reprise concerne la société D. \_\_\_\_\_ Holding SA.

Le 7 mars 2018, A. \_\_\_\_\_ a fait part de ses contre-observations; il conclut au maintien de la taxation arrêtée avant la reprise de CHF 59'142.- et affirme découvrir que la dissimulation d'actifs qui lui est reprochée concerne un amortissement refusé dans les comptes de la société D. \_\_\_\_\_ Holding SA.

Une copie de cette détermination a été communiquée pour information au Service cantonal des contributions le 9 mars 2018.

Les arguments détaillés des parties seront repris dans les considérants en droit pour autant que nécessaire.

## **en droit**

### **Procédure**

1.
  - 1.1 Le recours, posté le 4 janvier 2018 contre la décision du 1<sup>er</sup> décembre 2017, 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), 50 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), 180 de la loi fribourgeoise du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) ainsi que 79 ss du code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). De plus, l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. Partant, le recours est recevable tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal.

1.2. Dans son mémoire du 4 janvier 2018, le recourant s'en prend à la reprise de CHF 59'142.- confirmée par décision sur réclamation du 1<sup>er</sup> décembre 2017, en présentant une motivation fondée sur la décision sur réclamation notifiée le 2 décembre 2016 et entrée en force. Ce n'est que dans ses contre-observations du 7 mars 2018 qu'il "*découvre que la dissimulation d'actifs clamée haut et fort par le SCC concerne un amortissement non admis sur D.\_\_\_\_\_ Holding SA*". Il ajoute ce qui suit: "*C'est un élément nouveau pour moi. J'ai eu beau relire tous les précédents échanges que nous avons eu avec le SCC, je n'ai trouvé nulle trace d'un quelconque courrier mentionnant que le litige portait sur l'amortissement refusé de la société D.\_\_\_\_\_ Holding SA*".

Il ressort du dossier constitué que l'autorité intimée, après avoir pris note du fait que le recourant n'avait pas reçu l'avis de rappel d'impôt du 8 mai 2017, a transmis à celui-ci une copie de cet avis à son adresse de L.\_\_\_\_\_ le 22 août 2017 en l'invitant à lui communiquer par retour du courrier s'il maintenait sa réclamation et pour quelle raison. Une nouvelle requête en ce sens lui a été envoyée à L.\_\_\_\_\_ le 21 septembre 2017. Et dans la décision du 1<sup>er</sup> décembre 2017 faisant l'objet du présent recours (pièce 5 annexée au recours), l'autorité intimée a tout d'abord constaté que le contribuable contestait le dividende CHF 59'142.- provenant de la société D.\_\_\_\_\_ Holding SA (imposé sous le code 3.210 de son avis de taxation rectifié) tout en produisant à l'appui de sa réclamation des justificatifs de ses frais de représentation d'un montant de CHF 31'977.10 auprès de la société C.\_\_\_\_\_ SA. Elle a alors exposé que dans le cadre de la taxation 2014 de la société D.\_\_\_\_\_ Holding SA, la Section des personnes morales avait repris divers amortissements de comptes courants de sociétés sœurs G.\_\_\_\_\_, H.\_\_\_\_\_ et J.\_\_\_\_\_, pour un montant total de CHF 59'142.-, une somme qui devait être qualifiée de distribution dissimulée de dividende. Elle a ajouté que la taxation de la société n'avait fait l'objet d'aucune contestation. S'agissant des frais de représentation par CHF 31'971.- auprès de la société C.\_\_\_\_\_ SA que le contribuable invoquait une nouvelle fois, elle a expliqué que ces dépenses avaient déjà fait l'objet d'une décision sur réclamation notifiée en date du 2 décembre 2016, laquelle n'avait pas été contestée non plus. L'autorité intimée a encore relevé que dans la mesure où la réclamation du 4 août 2017 ne contenait pas d'élément nouveau, la distribution dissimulée de dividende imposée par CHF 59'142.- sous le code 3.210 était confirmée.

Ainsi, contrairement à ce qu'il affirme, le recourant a bien été informé au moins à trois reprises (les 22 août, 21 septembre et 1<sup>er</sup> décembre 2017) qu'un amortissement d'un montant total de CHF 59'142 francs avait été refusé lors de la taxation de la société D.\_\_\_\_\_ Holding SA et était repris comme distribution dissimulée de dividende dans son chapitre fiscal personnel.

C'est donc bien sur cette question que porte l'objet du litige.

## **Impôt fédéral direct (604 2018 1)**

2.

2.1. Selon l'art. 20 al. 1<sup>bis</sup> LIFD, les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et les avantages appréciables en argent provenant d'actions, de parts à des sociétés à responsabilité limitée, de parts à des sociétés coopératives et de bons de participation (y compris les actions gratuites, les augmentations gratuites de la valeur nominale, etc.) sont imposables à hauteur de 60 %, lorsque ces droits de participation équivalent à 10 % au moins du capital-actions ou du capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative (voir d'ailleurs également l'art. 20 al. 1 LIFD).

2.2. Les avantages appréciables en argent provenant de participations sont le pendant des distributions dissimulées de bénéfice du côté de la société qui les effectue. Pour plus de clarté

dans ce contexte, il convient de préciser que l'on utilise la notion d' "*avantage appréciable en argent*" lorsque l'on se place du point de vue du détenteur de parts, et le terme "*distribution dissimulée de bénéfice*" lorsqu'il s'agit de la société (LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2001, ad art. 20 n. 120).

Font partie des avantages appréciables en argent non seulement les distributions apparentes mais également les distributions dissimulées de bénéfice (voir art. 58 al. 1 let. b LIFD), soit des attributions de la société aux détenteurs de parts auxquelles ne correspond aucune contre-prestation ou une contre-prestation insuffisante et qui ne seraient pas effectuées ou dans une moindre mesure en faveur d'un tiers non participant (ATF 138 II 57 consid. 2.2 traduit in RDAF 2012 II 299; 119 Ib 116 consid. 2; arrêts TF 2C\_927/2013 du 21.05.2014 consid. 5.1; 2C\_644/2013 du 21 octobre 2013 consid. 3.1; 2C\_797/2012 du 31 juillet 2013 consid. 2.1, in StE 2013 B 72.14.2 Nr. 41).

2.3. Selon la jurisprudence, il y a distribution dissimulée de bénéfice, ou avantage appréciable en argent, 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 (voir par exemple ATF 140 II 88 consid. 4.1; 131 II 593 consid. 5.1; 119 Ib 116 consid. 2; arrêts TF 2C\_927/2013 du 21 mai 2014 consid. 5.1; 2C\_589/2013 du 17 janvier 2014, in Archives 82 482, RDAF 2014 II 78).

En application de l'approche économique qui prévaut en la matière, les faits doivent être appréciés non seulement du point de vue de leur forme de droit civil, mais également du point de vue de leur contenu réel, en particulier économique. La question de savoir si la prestation appréciable en argent est intervenue suite à l'absence de comptabilisation d'un revenu ou suite à la comptabilisation d'une charge infondée est en revanche sans importance. Les prestations appréciables en argent peuvent également intervenir à charge de comptes d'actifs ou de passifs (arrêt TF 2C\_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2.3.3 traduit in RDAF 2016 II 110 ss).

Il faut entendre par "*personne la ou les touchant de près*" (personne proche), une personne physique ou morale qui entretient avec l'actionnaire, le détenteur de participations ou les organes de la société des relations personnelles étroites, par exemple, des liens de parenté ou amicaux. Il peut aussi s'agir de relations économiques qui, au vu des circonstances globales, constituent le motif pour lequel est attribuée une prestation appréciable en argent. La notion de proche au sens fiscal du terme s'étend aux personnes auxquelles l'actionnaire permet d'utiliser la société comme si c'était la leur. Selon la jurisprudence, il y a lieu de voir un indice en ce sens, lorsque la comparaison "*at arm's length*" ("*Drittvergleich*"), c'est-à-dire avec des opérations usuelles semblables, démontre que la prestation en cause est à ce point inhabituelle - disproportionnée - qu'elle n'aurait pas été fournie de cette manière si le bénéficiaire n'avait pas été un proche du détenteur de parts (ATF 138 II 57 consid. 2.3 et 4.2 confirmé in arrêt TF 2C\_177/2016 du 30 janvier 2017 consid. 4.3 et les références).

Une société octroie une distribution dissimulée de bénéfice lorsque, par exemple dans le cas d'un prêt qu'elle a garanti, elle ramène l'emprunteur à l'équilibre financier et procède à l'amortissement complet du poste correspondant du bilan (arrêt TF 2P.280/2001 du 30 avril 2002 consid. 3.2).

2.4. En vertu de la théorie dite du triangle, une prestation appréciable en argent à un tiers proche de la société peut, sous l'angle de l'imposition des revenus, être qualifiée suivant les circonstances d'attribution imposable (en particulier en tant que distribution dissimulée de bénéfice) auprès de l'actionnaire. Suivant cette théorie, qui s'applique dans tous les cas lorsque la participation appartient à la fortune privée de l'actionnaire, la prestation passe pendant un bref instant de la société effectuant la prestation au détenteur de parts, auprès duquel elle est considérée comme un rendement de la fortune mobilière (distribution dissimulée de dividende), puis à la personne considérée comme proche du détenteur de parts. La manière d'effectuer le paiement ne peut rien changer à la qualification de la prestation en tant que rendement de la fortune mobilière (ATF [138 II 57](#) consid. 4.2; arrêt TF [2C\\_177/2016](#) du 30 janvier 2017 consid. 4.3 et les références).

Il en résulte que lorsque, comme en l'espèce, une prestation appréciable en argent intervient entre sociétés sœurs qui sont dominées par le même détenteur de participations qui les possède dans sa fortune privée, ce dernier doit donc aussi être imposé lorsqu'une justification commerciale d'un tel procédé fait totalement défaut (ATF [138 II 57](#) consid. 4.2, confirmé *in* arrêt TF [2C\\_674/2015](#) du 26 octobre 2017 consid. 7.1). Concrètement, si l'opération commerciale qualifiée de prestation appréciable en argent n'a été imposée ni auprès de la société de capitaux, ni auprès du détenteur de parts, il en résulte une reprise chez l'un comme chez l'autre. Cela découle de l'art. 58 al. 1 let. b et c LIFD en ce qui concerne la société effectuant la prestation, des art. 17 al. 1 et 20 al. 1 let. c LIFD en ce qui concerne l'actionnaire qui en bénéficie, dans la mesure où il s'agit d'une personne physique, respectivement de l'art. 58 al. 1 let. c LIFD dans le cas où la participation est détenue par une personne morale. Cela concrétise la double imposition économique voulue par le législateur (ATF [136 I 65](#) consid. 5.4; arrêt TF [2C\\_177/2016](#) du 30 janvier 2017 consid. 4.4; arrêt TC FR [604 2016 147](#) du 2 décembre 2017 consid. 2c).

2.5. Dans le domaine des prestations appréciables en argent ou distributions dissimulées de bénéfice, les règles sur le fardeau de la preuve s'appliquent de la manière suivante: il incombe d'abord aux autorités fiscales d'apporter la preuve qu'il existe une disproportion manifeste entre une prestation de la société contribuable et la contre-prestation correspondante du bénéficiaire, et que la prestation de la société ne peut pas, totalement ou partiellement, être justifiée par l'usage commercial. A partir du moment où le fisc a démontré, sur la base d'une appréciation objective des faits, une disproportion manifeste entre prestation et contre-prestation, qui ne peut s'expliquer que par une distribution dissimulée de bénéfices, il appartient alors à la société contribuable ou au contribuable bénéficiaire de renverser cette présomption et de prouver le caractère commercialement justifié des diminutions de fortune. L'intention de la société de favoriser le bénéficiaire de la prestation peut en principe être présumée sans autre preuve de la part du fisc. En revanche, lorsqu'est litigieux le point de savoir s'il y avait une contrepartie à une prestation de la société, il appartient à la société ou au contribuable bénéficiaire d'établir l'existence de la contre-prestation et de supporter l'échec de cette preuve (StE 1989 B 72.13.22 n° 14 et références; arrêts TF [2C\\_88 et 89/2011](#) du 3 octobre 2011 consid. 2.1.2; [2C\\_414/2012](#) du 19 novembre 2012 consid. 3.2; [2C\\_177/2016](#) du 30 janvier 2017 consid. 5.5).

3.

3.1. Est litigieuse en l'espèce la question de savoir si l'amortissement du compte courant participations de la société D.\_\_\_\_\_ Holding SA doit être considéré comme une distribution dissimulée de bénéfice / avantage appréciable en argent au profit du recourant.

La société D. \_\_\_\_\_ Holding SA détient au nombre de ses actifs immobilisés une participation de 100% du capital-actions d'une seule société, C. \_\_\_\_\_ SA, comme le mentionne le document "*Annexes aux comptes annuels de l'exercice 2014*". A. \_\_\_\_\_ (qui n'a déclaré aucune fortune privée ou commerciale) est actionnaire de la société D. \_\_\_\_\_ Holding SA (60 actions sur 100 de la société holding selon la communication [CET](#) [contrôle de l'état des titres] de l'Administration fédérale des contributions et des cantons figurant au dossier.

Dans ses actifs circulants, la société D. \_\_\_\_\_ Holding SA a fait figurer un compte courant participations [qui ne constitue donc pas un compte de participations figurant dans les actifs immobilisés] dont la valeur était de CHF 59'142.86 au 31 décembre 2013 et qui a été complètement amorti le 31 décembre 2014 (période fiscale ici en cause). Selon l'annexe "*R. Indication sur les amortissements, les stocks et les provisions*", la société D. \_\_\_\_\_ Holding SA a déclaré que l'élément amorti consiste en un "*compte courant société fille (G. \_\_\_\_\_ SA, H. \_\_\_\_\_ et J. \_\_\_\_\_)*". Il ressort par ailleurs de l'inscription au registre du commerce que la société G. \_\_\_\_\_ SA, dont le recourant détenait la moitié du capital-actions selon communication CET, a été radiée du registre du commerce le 9 novembre 2016.

Comme les trois sociétés en question ne figurent pas au bilan de la société D. \_\_\_\_\_ Holding SA, elles ne sont donc pas des sociétés filles de dite société. Il s'agit en revanche de sociétés sœurs de la holding dans la mesure où le recourant en est soit l'administrateur et actionnaire s'agissant de la société G. \_\_\_\_\_ SA soit un gérant pour les deux autres sociétés.

3.2. Dans l'avis de taxation de la société D. \_\_\_\_\_ Holding SA pour la période fiscale 2014, l'amortissement précité a été refusé en application de la théorie du triangle, ce qui n'a pas été contesté. L'autorité intimée a considéré que la société D. \_\_\_\_\_ Holding SA avait en effet accordé un avantage appréciable en argent au recourant en amortissant complètement le poste d'actif "*C/c participations*". Comme cela ressort du dossier constitué, elle s'est fondée sur la Notice [S-02.141](#) pour la désignation du bénéficiaire de prestations en matière d'impôt anticipé de février 2001 qui prévoit notamment ce qui suit: "*Si une société effectue un apport en vue de l'assainissement d'une société sœur ou proche, la théorie du triangle s'applique, car l'assainissement d'une société en péril est du ressort de l'actionnaire*". Elle s'est également référée à une information de l'administration fiscale du canton de Berne publiée sur Internet (<http://www.taxinfo.sv.fin.be.ch>) (version du 30.10.2017) relative à l'application de la théorie du triangle. Il y est précisé notamment ce qui suit: "*Une société qui fournit gracieusement une prestation à une autre société (fille) du même groupe (même actionariat) lui procure un avantage. Cela revient au final à lui transférer sans contrepartie des réserves apparentes, voire latentes. Aucune société indépendante de la société bénéficiaire ne consentirait de la sorte à se priver d'un bénéfice. Ce transfert de réserves ne peut donc s'expliquer que par l'identité de l'actionariat des deux sociétés ou, tout du moins, par les intérêts communs liant leurs actionnaires respectifs. En matière fiscale, il faut donc voir dans cette transaction une distribution déguisée de bénéfice au profit des actionnaires qui, de leur côté, font un apport déguisé de capital à la société bénéficiaire (théorie du triangle). (...) Pour la personne (particulier) qui détient des participations à titre privé dans les sociétés concernées (fortune privée), la fourniture d'un avantage à une société sœur revient à tirer un avantage appréciable en argent de la participation qu'elle détient dans la société appauvrie, avantage qu'elle investit dans la société bénéficiaire (théorie du triangle). Les avantages appréciables en argent liés à des participations tels que les définit la théorie du triangle sont imposés au chef de l'actionnaire au titre de rendement de fortune*".



3.3. En l'espèce, la Cour retiendra que le "*C/c participations*" figurant dans les actifs circulants de la société D. \_\_\_\_\_ Holding SA constitue un compte-courant dans lequel sont inscrites les créances que la holding détient à l'encontre des trois sociétés G. \_\_\_\_\_ SA, H. \_\_\_\_\_ et J. \_\_\_\_\_. En amortissant ce compte-courant, la société D. \_\_\_\_\_ Holding SA a ainsi abandonné ses créances à l'encontre des trois sociétés concernées. Or, aucune justification de cet amortissement ne figure au dossier de la société D. \_\_\_\_\_ Holding SA malgré les requêtes de l'autorité intimée de produire les "*bilans et PP des sociétés concernées G. \_\_\_\_\_, H. \_\_\_\_\_ et J. \_\_\_\_\_, extrait du c/c 2013 et 2014, tous documents pouvant justifier cet amortissement*" en date des 10 mars 2016 et 22 juillet 2016 (assortie d'une prolongation de délai au 7 septembre 2016). La société D. \_\_\_\_\_ Holding SA a donc effectué une prestation sans recevoir de contre-prestation correspondante. Cet abandon de créances par l'amortissement du compte-courant participations l'a été au profit de trois sociétés sœurs administrées par le recourant. Il a été rendu possible en raison du fait que le recourant dirigeait seul la société D. \_\_\_\_\_ Holding SA, car celle-ci n'aurait pas procédé à une telle réduction de ses actifs au profit de tierces personnes. Et dans ces circonstances, le recourant ne pouvait pas ignorer qu'un avantage manifeste était octroyé aux sociétés concernées. Partant, les conditions d'une distribution dissimulée / d'un avantage appréciable en argent sont réalisées. Et en application de la théorie du triangle, l'abandon de ses créances par la société D. \_\_\_\_\_ Holding SA au profit de sociétés dont le recourant est soit administrateur et actionnaire soit gérant, est constitutive d'une prestation appréciable en argent imposable auprès du recourant.

C'est dès lors à bon droit que le Service cantonal des contributions a pris en considération les CHF 59'142.- d'amortissement du compte courant participations au titre de rendement des placements privés et l'a imposé à concurrence de 60% pour l'impôt fédéral direct, en application de l'art. 20 al. 1<sup>bis</sup> LIFD.

4.

4.1. Cela étant, dans la mesure où la reprise opérée pour la période fiscale 2014 l'a été alors que la taxation "*définitive rectifiée*" notifiée pour cette période le 16 décembre 2016 était entrée en force, il convient encore d'examiner si les conditions d'une rectification de cette taxation étaient réalisées.

L'autorité intimée a fait figurer la remarque "*rectification selon notre lettre du 8 mai 2017 et d'après les dispositions prévues aux articles 192 à 194 LICD*" sur la taxation litigieuse. Ces articles constituent du droit harmonisé et correspondent aux articles 151 à 153 LIFD. L'art. 151 LIFD dispose que lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts (al. 1). Lorsque le contribuable a déposé une déclaration complète et précise concernant son revenu, sa fortune et son bénéfice net, qu'il a déterminé son capital propre de façon adéquate et que l'autorité fiscale en a admis l'évaluation, tout rappel d'impôt est exclu, même si l'évaluation était insuffisante (al. 2).

Sont en principe considérés comme nouveaux les faits ou moyens de preuve qui existaient au moment de la taxation déjà, mais qui parviennent à la connaissance de l'autorité fiscale compétente seulement après l'entrée en force de la taxation (CASANOVA *in* Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2017, ad art.151 n. 9 et 15).

4.2. En l'occurrence, lorsqu'elle a procédé à la première taxation rectifiée de la période fiscale 2014 le 16 décembre 2016, l'autorité intimée n'avait pas connaissance du fait que le recourant avait bénéficié d'un avantage appréciable en argent. Une communication en ce sens a été versée au dossier en date du 24 mars 2017 seulement, soit près de trois mois plus tard. Partant, en présence d'un fait inconnu de l'autorité de taxation, les conditions d'un rappel d'impôt étaient réalisées pour imposer, dans une deuxième taxation rectifiée du 9 juin 2017, l'avantage appréciable en argent dont le recourant a bénéficié en 2014.

5.

5.1 Sur le vu de ce qui précède, le recours formé en droit fédéral est rejeté.

5.2. En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge du recourant débouté. 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 500.-.

#### **Impôt cantonal (604 2018 2)**

6.

6.1. En droit cantonal aussi, l'art. 21 al. 1<sup>bis</sup> LICD prévoit que les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et les avantages appréciables en argent provenant d'actions, de parts à des sociétés à responsabilité limitée, de parts à des sociétés coopératives et de bons de participation (y compris les actions gratuites, les augmentations gratuites de la valeur nominale, etc.) sont imposables à hauteur de 50 %, lorsque ces droits de participation équivalent à 10 % au moins du capital actions ou du capital-social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative (voir aussi art. 21 al. 1 let. c LICD et art. 7 al. 1 LHID; RS 642.14).

De même, l'art. 192 LICD (voir aussi l'art. 53 al. 1 LHID) dispose que lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts (al. 1). Lorsque le contribuable a déposé une déclaration complète et précise concernant ses éléments imposables et que les bases indispensables à l'évaluation des éléments imposables étaient connues de l'autorité fiscale, un rappel d'impôt est exclu lorsqu'il y a sous-évaluation de ces éléments (al. 2).

6.2. Les développements concernant le droit fédéral (voir ci-dessus consid. 2 à 4) sont également valables en droit cantonal dans la mesure où il s'agit de droit harmonisé.

C'est dès lors à bon droit que l'autorité intimée a pris en considération le montant de CHF 59'142.- au titre de rendement des placements privés et l'a imposé à concurrence de 50% pour l'impôt cantonal, en application de l'art. 21 al. 1<sup>bis</sup> LICD.

7.

7.1. Le recours formé en droit cantonal est rejeté lui aussi.

7.2. Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. Si elle n'est que partiellement déboutée, les frais sont réduits en proportion. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 2 Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 50.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA).

En l'espèce, il se justifie de mettre à la charge du recourant un émolument de CHF 500.-.

### **la Cour arrête:**

#### **Impôt fédéral direct (604 2018 1)**

1. Le recours est rejeté.
2. Un émolument de CHF 500.- est mis à la charge du recourant au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais payée par celui-ci.

#### **Impôt cantonal (604 2018 2)**

3. Le recours est rejeté.
4. Un émolument de CHF 500.- est mis à la charge du recourant au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais payée par celui-ci.

### **Notification**

Conformément aux art. 146 LIFD, 73 LHID et 82 ss de la loi sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF; RS 173.110), le présent arrêt peut être porté devant le Tribunal fédéral à Lausanne dans les 30 jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public.

La fixation des montants des frais de procédure peut, dans un délai de 30 jours, faire l'objet d'une réclamation auprès de l'autorité qui a statué, lorsque seule cette partie de la décision est contestée (art. 148 CPJA).

Fribourg, le 26 novembre 2018/eri

Le Président:

La Greffière-rapporteuse: