

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 898/2019

Arrêt du 21 janvier 2020

Ile Cour de droit public

Composition

MM. et Mme les Juges fédéraux Seiler, Président,
Aubry Girardin et Donzallaz
Greffier : M. Jeannerat.

Participants à la procédure

A.A. _____,
recourant,

contre

Service cantonal des contributions du Canton du Valais.

Objet

Impôts cantonal et communal et impôt fédéral direct 2010,

recours contre la décision de la Commission cantonale de recours en matière fiscale du Canton du Valais du 13 juin 2019.

Considérant en fait et en droit :

1.

A.A. _____, né en 1981 et domicilié à C. _____, était gérant avec signature individuelle de la société A. _____ Sàrl, dont le siège se trouvait à D. _____ et qui était active dans le courtage immobilier. Il était propriétaire d'une part sociale de cette société à raison de 18'000 fr., deux autres parts sociales de 1'000 fr. étant détenues par des tiers. Son père, B.A. _____, gérait dans les faits la société, avant que celle-ci ne tombe en faillite le 1er septembre 2010 par jugement du Tribunal des districts de Martigny et Saint-Maurice.

A.A. _____ a déposé, pour l'année 2010, une déclaration d'impôts aux pages tracées d'un grand trait, en y indiquant les mentions "pas de revenu" et "étudiant en Chine". Sur cette base, le Service cantonal des contributions du Canton du Valais (ci-après: le Service cantonal) a notifié à l'intéressé, pour l'année fiscale considérée, une décision de taxation, datée du 9 septembre 2011, sur laquelle aucun montant ne figurait.

2.

Le 22 novembre 2012, après avoir averti A.A. _____ qu'il ouvrait une procédure en rappel d'impôt pour les années 2008 et 2010, le Service cantonal a notifié au prénommé une décision de taxation corrigée pour l'année 2010. Cette décision retenait un revenu imposable de 124'706 fr. s'agissant des impôts cantonaux et communaux (ci-après: ICC) et de 132'136 fr. pour l'impôt fédéral direct (ci-après: IFD). La reprise résultait d'un prêt qualifié de "fictif" à hauteur de 220'227 fr. que la société A. _____ Sàrl avait octroyé à B.A. _____ et qui ne semblait pas avoir été remboursé avant la radiation de cette dernière du registre du commerce.

Par décision sur réclamation du 23 avril 2018, le Service cantonal a confirmé cette nouvelle taxation 2010. Par décision du 13 juin 2019, la Commission cantonale de recours en matière fiscale du Canton du Valais (ci-après: la Commission cantonale de recours) a en outre rejeté un recours formé par A.A. _____ contre la décision sur réclamation du Service cantonal, qu'elle a donc confirmée.

3.

A.A. _____ dépose un recours au Tribunal fédéral contre la décision de la Commission cantonale de recours du 13 juin 2019, concluant à son annulation.

Il n'a pas été ordonné d'échange d'écritures.

4.

4.1. Le présent recours est dirigé contre un arrêt de la Commission cantonale de recours confirmant une taxation à titre de rappel d'impôts en relation avec les ICC et IFD 2010. Il est ainsi dirigé contre une décision finale (art. 90 LTF), rendue en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF) dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) ne tombant sous le coup d'aucune des exceptions prévues à l'art. 83 LTF. Il est en principe recevable comme recours en matière de droit public s'agissant des deux catégories d'impôts visés en l'espèce (cf. art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11], art. 73 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]; ATF 134 II 186 consid. 1.3 p. 188 s.).

4.2. La Commission cantonale de recours a en l'occurrence rendu un seul arrêt valant tant pour l'IFD que pour les ICC du recourant, ce qui est en principe admissible (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262 ss), dès lors qu'il ressort clairement dudit arrêt que le litige porte sur les deux catégories d'impôts (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262; arrêt 2C 576/2016 du 6 mars 2017 consid. 1.1 non publié in ATF 143 IV 130). Dans ces circonstances, on ne peut pas reprocher au recourant d'avoir formé les mêmes griefs et pris des conclusions valant pour les deux catégories d'impôts dans son recours devant le Tribunal fédéral (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.3 p. 264). De même ne peut-on reprocher à l'intéressé d'avoir rédigé son recours en allemand, même s'il est dirigé contre un arrêt en français, dès lors que les mémoires au Tribunal fédéral peuvent être rédigés dans n'importe quelle langue officielle (cf. art. 42 al. 1 LTF), la langue de la procédure demeurant en principe celle de l'arrêt attaqué (cf. art. 54 al. 1 LTF). Enfin, le recours a été interjeté en temps utile (cf. art. 100 al. 1 LTF), par la destinataire de l'arrêt attaqué, qui a qualité pour recourir (art. 89 al. 1 LTF). Il convient dès lors d'entrer en matière, sous réserve de ce qui suit.

4.3. Il ne sera pas tenu compte des différents renvois et références aux précédentes écritures opérés par le mémoire de recours. En effet, la motivation d'un recours doit être complète, de sorte que celui-ci ne peut valablement renvoyer à des écritures antérieures (arrêts 2C 786/2015 du 23 mai 2016 consid. 1.3; 4A 709/2011 du 30 mai 2012 consid. 1.1; 4A 609/2011 du 13 février 2012 consid. 3.2). Enfin, dans la mesure où elles ne résulteraient pas déjà du dossier cantonal, les pièces nouvelles accompagnant le recours ne peuvent pas non plus être prises en considération (cf. art. 99 al. 1 LTF).

5.

Le recourant conteste avoir obtenu un revenu imposable en 2010 en raison du prêt que la société A. _____ Sàrl avait consenti à son père avant sa radiation.

5.1. En l'occurrence, dans son arrêt, auquel il peut être renvoyé (cf. art. 109 al. 3 LTF), la Commission cantonale de recours a traité en détail de la problématique de la distribution dissimulée de dividendes en droit fiscal suisse, laquelle peut prendre la forme d'un prêt octroyé par une société à un actionnaire ou à l'un de ses proches (cf. ATF 138 II 57 consid. 3.2 p. 60 s. et les arrêts cités). Elle a notamment rappelé que les distributions dissimulées de bénéfice opérées en faveur des ayants droits d'une société équivalaient à des avantages appréciables en argent et constituaient à ce titre des rendements de la fortune mobilière imposables en application de l'art. 20 al. 1 let. c LIFD (en lien avec l'art. 58 al. 1 let. b, 5e tiret LIFD). Elle a également exposé la jurisprudence fédérale constante selon laquelle il y a distribution dissimulée de bénéfice, équivalant à une prestation 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 (cf. ATF 140 II 88 consid. 4.1 p. 92 s.; 138 II 57 consid. 2.2 p. 59 s.; 131 II 593 consid. 5.1 p. 607; 119 Ib 116 consid. 2 p. 119).

5.2. La Commission cantonale de recours a ensuite contrôlé correctement et de manière systématique, que le prêt, octroyé par A. _____ Sàrl au fil des années au père du recourant, remplissait les différentes conditions jurisprudentielles nécessaires à la reconnaissance d'une prestation appréciable en argent, telles qu'exposées ci-avant. Elle a tout d'abord souligné que le prêt en question, d'un montant de 220'227 fr., avait été consenti à un proche du recourant, lequel détenait

la majorité des parts sociales de la société prêteuse. Elle a ensuite établi que la somme prêtée n'avait jamais été remboursée ni avant ni après la faillite de celle-ci en 2010 et qu'aucune contre-prestation correspondante n'avait jamais été fournie, ni aucun plan ou garantie de paiement prévu. Elle a enfin relevé que le prêt ne reposait sur aucun contrat écrit, alors même qu'il couvrait presque la totalité des actifs de la société, lesquels s'élevaient à moins de 250'000 fr. Sur la base de ces différents constats, l'autorité pouvait sans conteste considérer que le prêt en question n'aurait jamais été accordé aux mêmes conditions à une autre personne que le père du recourant, qu'il constituait ainsi une prestation de faveur, dont la disproportion était par ailleurs aisément reconnaissable par le recourant, et qu'il était donc imposable auprès de celui-ci en tant que prestation appréciable en argent conformément à l'art. 20 al. 1 let. c LIFD. Une telle solution s'avère du reste parfaitement conforme à la jurisprudence fédérale, également exposée dans l'arrêt attaqué, d'après laquelle un prêt constitue une prestation appréciable en argent lorsque son montant apparaît excessivement élevé par rapport à l'ensemble des actifs de la société prêteuse ou lorsqu'aucune garantie ou plan de remboursement n'est prévu pour ledit prêt, qui ne fait même pas l'objet d'un contrat écrit, et que les intérêts ne sont pas payés, mais ajoutés au compte d'emprunt de la société (cf. ATF 138 II 57 consid. 3.2 p. 60 s. et les arrêts cités).

5.3. Dans son recours, le recourant se contente d'affirmer que le prêt ajouté à son revenu imposable pour l'IFD 2010 avait pour fonction de rémunérer le travail effectué par son père comme gérant de la société A._____ Sàrl. Il avance également n'avoir personnellement jamais touché d'indemnisation de la part de celle-ci.

Ce faisant, le recourant perd tout d'abord de vue que le Tribunal fédéral est lié par les faits constatés par l'autorité précédente (cf. art. 105 al. 1 LTF) et que celle-ci a en l'occurrence retenu que son père n'avait fourni aucune contre-prestation pour obtenir le prêt litigieux en cause. Ne prétendant pas que l'arrêt attaqué serait arbitraire sur ce point, il ne fait que formuler une critique appellatoire à l'encontre des faits constatés dans l'arrêt attaqué, auxquels il tente de substituer sa propre version, ce qui est inadmissible devant le Tribunal fédéral (cf. art. 97 al. 1 et 105 al. 2 LTF; arrêt 2C 777/2015 du 26 mai 2016 consid. 2, non publié in ATF 142 I 152). Le recourant semble ensuite méconnaître la jurisprudence constante selon laquelle les prestations appréciables en argent accordées par les sociétés aux proches de leurs actionnaires doivent être traitées comme si elles avaient été octroyées prioritairement à ces derniers (théorie dite du triangle). En effet, d'un point de vue juridique, de telles prestations passent par les actionnaires, qui seuls peuvent en ordonner l'attribution à leurs proches (cf. ATF 138 II 57 consid. 4.2 p. 61 s.). S'agissant précisément d'un prêt octroyé par une société à son administrateur

unique et non remboursé, le Tribunal fédéral a déjà jugé, en accord avec la doctrine, que l'absence de toute démarche en vue de son remboursement suppléait en quelque sorte le prétendu manque de volonté de donner de l'actionnaire unique, qui pouvait ainsi se voir imputer un revenu au titre de distribution dissimulée de bénéfice, à tout le moins lorsqu'il était proche de l'administrateur unique bénéficiaire du prêt (cf. arrêt 2C 470/2017 du 6 mars 2018 consid. 4.4 et 4.5 et les références citées). Précisons qu'une telle situation se distingue de celle où l'organe de fait d'une société, proche de l'actionnaire, abusant de sa position, se fait payer, en plus de son salaire, diverses prestations supplémentaires par la société, tout en tentant de les faire passer pour des dépenses économiquement justifiées du point de vue de la société (vacances en famille, leasing d'une voiture utilisée à des fins privées, etc.). Dans un tel cas, la jurisprudence considère que, comme ces prestations sont dans un rapport de causalité avec l'activité de l'organe de fait, elles doivent être imposées auprès de celui-ci et non pas, conformément à la théorie du triangle, auprès de l'actionnaire de la société (cf. arrêt 2C 449/2017 du 26 février 2019 consid.

2). Tel ne peut être le cas du prêt ici en cause, d'autant moins que le père du recourant n'a, selon l'arrêt attaqué, effectué aucune prestation pour A._____ Sàrl susceptible de justifier son non-remboursement ou de faire passer celui-ci pour une rémunération de type salarial.

5.4. Sur le vu de ce qui précède, le recours est rejeté en tant qu'il porte sur l'IFD 2010.

6.

La notion de prestation appréciable en argent en sens de l'art. 20 al. 1 let. c LIFD est identique à celle prévue à l'art. 16 al. 1 let. c de la loi fiscale du canton du Valais du 10 mars 1976 (LF; RSVS 642.1) et correspond à l'art. 7 al. 1 LHID. La jurisprudence rendue en matière d'impôt fédéral direct est également valable pour l'application des dispositions cantonales harmonisées correspondantes (ATF 140 II 88 consid. 10 p. 101; arrêt 2C 98/2019 du 23 septembre 2019 consid. 7).

Les considérants développés en matière d'IFD s'appliquent donc également aux ICC 2010 du recourant. Par conséquent, le recours doit également être rejeté en ce qui concerne ces autres impôts.

7.

Il ressort de ce qui précède que le recours doit être rejeté s'agissant de l'IFD et des ICC 2010, en application de la procédure de l'art. 109 LTF. Succombant, le recourant doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). Il n'y a pas lieu d'allouer de dépens (art. 68 al. 3 LTF).

par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté en ce qui concerne l'IFD 2010.

2.

Le recours est rejeté en ce qui concerne les ICC 2010.

3.

Les frais judiciaires, arrêtés à 3'000 fr., sont mis à la charge du recourant.

4.

Le présent arrêt est communiqué au recourant, au Service cantonal des contributions du Canton du Valais, à la Commission cantonale de recours en matière fiscale du Canton du Valais et à l'Administration fédérale des contributions.

Lausanne, le 21 janvier 2020
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Seiler

Le Greffier : Jeannerat