

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C_798/2015

2C_799/2015

{T 0/2}

Arrêt du 26 septembre 2016

Ile Cour de droit public

Composition

MM. les Juges fédéraux Seiler, Président,
Donzallaz et Haag.
Greffier : M. Dubey.

Participants à la procédure

A.X. _____ SA,
représentée par Me Michel Ducrot, avocat,
recourante,

contre

Service cantonal des contributions du canton du Valais.

Objet

Impôts fédéral direct, cantonal et communal 2006, prestation appréciable en argent,

recours contre la décision de la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais du 17 décembre 2014.

Faits :

A.

A.X. _____ SA et B.X. _____ SA sont des sociétés soeurs dont le siège est à Montana. La première est propriétaire de A.X. _____ qu'elle loue à la deuxième, qui en est l'exploitante. L'exercice comptable des deux sociétés commence au 1er juin.

Au 31 mai 2006, B.X. _____ SA a comptabilisé une charge de 500'000 fr. sous la rubrique "charge de locaux". Ce même montant a été comptabilisé dans les comptes de sa société soeur, A.X. _____ SA, comme produit, sous la rubrique "contribution d'assainissement". Dans un rapport daté du 10 octobre 2010, l'expert du Service cantonal des contributions du canton du Valais a considéré qu'il était peu probable que l'abandon de créance de 500'000 fr. consenti durant l'exercice comptable 2005/2006 l'eût été par un tiers, de sorte qu'il s'agissait d'un assainissement improprement dit, qui n'était pas justifié par l'usage commercial. Il convenait d'ajouter 500'000 fr. au bénéfice imposable de B.X. _____ SA pour la période fiscale 2006.

Par décision de taxation du 11 novembre 2011, confirmée par décision sur réclamation du 30 septembre 2013, le Service cantonal des contributions du canton du Valais a repris 500'000 fr. dans le bénéfice imposable de B.X. _____ SA pour la période fiscale 2006. B.X. _____ SA et A.X. _____ SA ont interjeté recours contre la décision sur réclamation du 11 novembre 2011 auprès de la Commission de recours en matière fiscale du canton du Valais.

Par contrat de fusion du 25 novembre 2013, A.X. _____ SA a absorbé B.X. _____ SA avec effet au 30 novembre 2013.

B.

Par décision du 17 décembre 2014, notifiée le 11 août 2015, la Commission de recours en matière

fiscale du canton du Valais a rejeté le recours. Le montant de 500'000 fr. avait été comptabilisé sous libellé "contributions d'assainissement" en contrepartie d'une diminution de la créance due à B.X._____ SA. Les loyers encaissés correspondaient à un loyer normal, qui ne justifiait aucun complément. Enfin, A.X._____ SA se trouvait dans une situation financière délicate puisque ses banques créancières avaient en 1999 exigé le remboursement des crédits et que les loyers devaient être versés directement auprès de l'Office des poursuites.

C.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, A.X._____ SA demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, de réformer la décision rendue le 17 décembre 2014 par la Commission de recours en matière fiscale du canton du Valais en ce sens que l'abandon de créance de 500'000 fr. comptabilisé à titre de charge dans l'exercice 2005/2006 (période fiscale 2006) est maintenu de sorte que le bénéfice net imposable en matière d'impôt fédéral direct, cantonal et communal de B.X._____ SA est réduit de 500'000 fr. par rapport à celui retenu dans la décision attaquée.

La Commission de recours en matière fiscale, le Service cantonal des contributions du canton du Valais renoncent à déposer des observations. L'Administration fédérale des contributions conclut au rejet du recours.

Considérant en droit :

1.

1.1. L'instance a rendu une seule décision valant tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal et communal, ce qui est admissible, dès lors que la question juridique à trancher est réglée de la même façon en droit fédéral et dans le droit cantonal harmonisé (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262 s.). La recourante était par conséquent autorisée à formuler, dans son recours au Tribunal fédéral, les mêmes griefs et à prendre des conclusions valant pour les deux catégories d'impôt (ATF 135 II 260 consid. 1.3.2 p. 263 s.).

1.2. Par souci d'unification par rapport à d'autres cantons dans lesquels deux décisions sont rendues lorsque l'impôt fédéral direct et l'impôt cantonal et communal sont en jeu, la Cour de céans a toutefois ouvert deux dossiers (causes 2C_798/2015 et 2C_799/2015). Comme l'état de fait est identique et que les questions juridiques se recoupent, les causes seront néanmoins jointes et il sera statué dans un seul arrêt (art. 71 LTF et 24 de la loi de procédure civile fédérale du 4 décembre 1947; RS 273).

1.3. Le litige porte sur la question de savoir si le montant de 500'000 fr. constituait une charge non justifiée par l'usage commercial dans le chapitre fiscal 2006 de B.X._____ SA, ce que A.X._____ SA peut contester en dernier lieu devant le Tribunal fédéral, puisqu'elle a absorbée la première par contrat de fusion du 25 novembre 2013 et a repris par transfert ex lege les actifs et passifs de celle-ci (art. 22 al. 1 de la loi fédérale du 3 octobre 2003 sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine [Loi sur la fusion, LFus; RS 221.301]). A.X._____ SA, qui a participé à la procédure antérieure et a un intérêt digne de protection à l'annulation de la décision attaquée, a par conséquent la qualité pour recourir (art. 89 al. 1 LTF).

I. Impôt fédéral direct

2.

2.1. Aux termes de l'art. 57 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net. Selon l'art. 58 al. 1 LIFD, le bénéfice net imposable comprend notamment le solde du compte de résultats (let. a), ainsi que tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultats, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial (let. b). Au nombre de ces prélèvements figurent les distributions dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (let. b 5ème tiret).

Selon la jurisprudence, il y a distribution dissimulée de bénéfice lorsque quatre conditions cumulatives sont remplies: 1) la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante; 2) cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le ou la

touchant de près; 3) elle n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers; 4) la disproportion entre la prestation et la contre-prestation est manifeste, de telle sorte que les organes de la société auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient (cf. par exemple 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; arrêt 2C_394/2013 du 24 octobre 2013 consid. 5.1). Il convient ainsi d'examiner si la prestation aurait été accordée dans la même mesure à un tiers étranger à la société, soit si la transaction a respecté le principe de pleine concurrence ("Dealing at arm's length"; ATF 138 II 545 consid. 3.2 p. 549; 138 II 57 consid. 2.2 p. 60 et les références citées, in RDAF 2012 II p. 299; arrêt 2C_644/2013 du 21 octobre 2013 consid. 3.1).

2.2. En l'espèce, l'instance précédente a constaté le fait, qui lie le Tribunal fédéral (art. 105 al. 1 LTF), que le loyer payé entre les sociétés en cause était conforme au marché et qu'il ne justifiait aucun complément, contrairement à ce qu'affirmait B.X. _____ SA devant elle. Par conséquent, en versant 500'000 fr. de plus comme charge de locaux, ce qui dépassait le loyer du marché, B.X. _____ SA a accordé un avantage appréciable en argent à A.X. _____ SA. Elle était en effet un proche de son actionnaire, puisque les sociétés en cause étaient soeurs et l'avantage n'était en outre pas justifié par l'usage commercial, puisqu'au vu des faits établis par l'instance précédente, l'octroi de cette prestation ne se justifiait que par les liens d'actionariat qui unissaient les deux sociétés. Du point de vue fiscal, la conséquence pour la société accordant la prestation est que la charge comptabilisée en relation avec l'opération est ajoutée à son bénéfice imposable en tant que prestation appréciable en argent, comme l'a jugé à bon droit l'instance précédente.

2.3. La recourante reproche en vain à l'instance précédente d'avoir violé l'art. 58 LIFD, en n'examinant pas et, par conséquent, en omettant "de démontrer qu'au moment de la naissance de la créance en question, l'actionnaire créancier agissait en sa qualité d'actionnaire et non comme un tiers indépendant". L'art. 58 LIFD exigeait d'elle "qu'elle démontre qu'au moment de la naissance de la créance en question et non lors de son abandon, l'actionnaire étranger avait agi ès qualité". Cette critique concerne un autre cas de figure que celui qui est en cause en l'espèce. La recourante perd en effet de vue qu'en tant que sociétés soeurs, aucune des sociétés en cause n'était l'actionnaire l'une de l'autre au moment de la prestation appréciable en argent.

II. Impôt cantonal et communal

3.

L'instance précédente a appliqué l'art. 81 al. 1 let. a et b de de la loi fiscale valaisanne du 10 mars 1976 (RSVS 642.1), dont le contenu est identique à celui de l'art. 58 LIFD sur la question en cause en l'espèce, de sorte qu'il peut être renvoyé, s'agissant de l'impôt cantonal et communal, à la motivation développée en matière d'impôt fédéral direct.

4.

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours. Succombant, la recourante doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). Il n'y a pas lieu d'allouer des dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Les causes 2C_798/2015 et 2C_799/2015 sont jointes.

2.

Le recours est rejeté en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct.

3.

Le recours est rejeté en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal.

4.

Les frais de justice, arrêtés à 4'500 fr., sont mis à la charge de la recourante.

5.

Le présent arrêt est communiqué au mandataire de la recourante, au Service cantonal des contributions, à la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions.

Lausanne, le 26 septembre 2016
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Seiler

Le Greffier : Dubey