

# BGer 9C 567/2023 vom 12. September 2024

Bundesgericht, 2024-09-12, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_9C\\_567\\_2023](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_567_2023)

FR: TF 9C 567/2023 du 12 septembre 2024

IT: TF 9C 567/2023 del 12 settembre 2024

## Regeste

Impôts cantonaux et communaux du canton de Vaud et impôt fédéral direct, périodes fiscales 2013 à 2015 (prestation appréciable en argent) | Finances publiques & droit fiscal

## Erwägungen

### E. 1.1

L'arrêt attaqué a été rendu 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 ) qui ne tombe sous le coup d'aucune exception de l' art. 83 LTF . La voie du recours en matière de droit public est donc ouverte (cf. aussi l' art. 146 LIFD [RS 642.11] et l' art. 73 al. 1 LHID [RS 642.14]).

### E. 1.2

La juridiction cantonale a rendu un seul arrêt valant pour les impôts en matière d'IFD et d'ICC pour les périodes fiscales 2013 à 2015, ce qui est admissible ( ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). Partant, le dépôt d'un seul acte de recours est aussi autorisé, dans la mesure où la recourante s'en prend clairement aux deux catégories d'impôt (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.2). Au surplus, le recours a été déposé en temps utile ( art. 46 al. 1 let . c et 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites ( art. 42 LTF ) par la destinataire de la décision attaquée, qui a qualité pour recourir ( art. 89 al. 1 LTF ). Il convient donc d'entrer en matière.

### E. 2.1

D'après l' art. 106 al. 1 LTF , le Tribunal fédéral applique le droit d'office. Conformément à l' art. 106 al. 2 LTF , il n'examine toutefois les dispositions de droit cantonal que si ce grief a été invoqué et motivé par le recourant, c'est-à-dire s'il a été expressément soulevé et exposé de façon claire et détaillée. Les griefs de violation des droits fondamentaux sont également soumis à des exigences de motivation accrue. La partie recourante doit indiquer les principes constitutionnels qui n'auraient pas été respectés et expliquer de manière claire et précise en quoi ces principes auraient été violés ( ATF 146 I 62 consid. 3; 142 II 369 consid. 2.1). Le Tribunal fédéral examine en principe librement la conformité du droit cantonal harmonisé et de sa mise en pratique par les instances cantonales aux dispositions de la LHID, à moins que les dispositions de cette loi fédérale ne laissent une marge de manoeuvre aux cantons, auquel cas son pouvoir d'examen se limite aux griefs constitutionnels dûment invoqués (cf. ATF 144 II 313 consid. 5.3; 134 II 207 consid. 2; arrêt 2C\_132/2020 du 26 novembre 2020 consid. 2.1, non publié in ATF 147 II 155 ).

### E. 2.2

Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits établis par l'autorité précédente ( art. 105 al. 1 LTF ), sous réserve des cas prévus à l' art. 105 al. 2 LTF

. La partie recourante ne peut critiquer les constatations de fait ressortant de la décision attaquée que si celles-ci ont été effectuées en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF ou de manière manifestement inexacte, c'est-à-dire arbitraire, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause ( art. 97 al. 1 LTF ; ATF 147 I 73 consid. 2.1; 145 V 188 consid. 2 et les références).

### **E. 3**

Le litige porte sur le revenu imposable de la recourante durant les périodes fiscales 2013 à 2015 tant en matière d'IFD que d'ICC, en lien avec la qualification des versements effectués sur le compte courant gérant figurant dans la comptabilité de la Société. En particulier, il s'agit d'examiner si la juridiction cantonale a confirmé à bon droit les reprises opérées pour les années fiscales 2013 à 2015, à titre de prestations appréciables en argent devant être attribuées à la recourante en sa qualité d'associée de la Société. II. Impôt fédéral direct a) Griefs relatifs au rappel d'impôt

#### **E. 4.1**

Un motif de rappel d'impôt existe en premier lieu 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 (cf. art. 151 al. 1 LIFD ). Selon la jurisprudence, il s'agit de la découverte de faits ou de moyens de preuve inconnus jusque-là, à savoir des faits ou moyens de preuves qui ne ressortaient pas du dossier dont disposait l'autorité fiscale au moment de la taxation (cf. ATF 148 V 277 consid. 4.2.2; 144 II 359 consid. 4.5.1; arrêt 9C\_689/2022 du 12 avril 2023 consid. 9.1, non publié in ATF 149 II 177 ). L'autorité fiscale peut, en principe, considérer que la déclaration d'impôt est exacte et complète et elle n'est pas tenue, à défaut d'indices correspondants, de rechercher des informations complémentaires. En raison de la maxime inquisitoire, elle doit cependant procéder à une analyse plus approfondie, lorsqu'il ressort manifestement du dossier que les faits déterminants sont incomplets ou peu clairs. Lorsque l'autorité fiscale aurait dû se rendre compte de l'état de fait incomplet ou inexact, le rapport de causalité adéquate entre la déclaration lacunaire et la taxation insuffisante ou incomplète est interrompu et les conditions pour procéder ultérieurement à un rappel d'impôt font défaut dans la mesure où cette procédure ne peut servir à pallier une instruction déficiente de l'autorité fiscale dans le cadre de la procédure ordinaire (cf. ATF 144 II 359 consid. 4.5.1 et les références; arrêts 9C\_649/2022 du 7 mars 2023 consid. 3.2 et les références; 2C\_1018/2015 du 2 novembre 2017 consid. 6.1, in Archives 86 p. 407, RF 73/2018 p. 255 et RDAF 2017 II 630; cf. Martin E. Looser, in Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar, 4e éd. 2022, n° 18a in fine ad art. 151 LIFD ). La rupture du lien de causalité est soumise à des exigences sévères, à savoir une négligence grave imputable à l'autorité fiscale (arrêts 9C\_689/2022 du 12 avril 2023 consid. 9.1, non publié in ATF 149 II 177 ; 9C\_649/2022 du 7 mars 2023 consid. 3.2 et les références; 2C\_1073/2018 du 20 décembre 2019 consid. 9.1 et les références). Il n'y a pas de négligence grave de l'autorité de taxation qui n'a pas connaissance d'informations à disposition d'un autre secteur de l'administration, sauf s'il est établi que ces informations ont effectivement été communiquées, notamment entre les taxateurs du service des personnes physiques et ceux du service des personnes morales (arrêts 2C\_1073/2018 du 20 décembre 2019 consid. 9.1 et les références; 2C\_1018/2015 du 2 novembre 2017 consid. 6.1 et les références, in Archives 86 p. 407, RF 73/2018 p. 255 et RDAF 2017 II 630).

#### **E. 4.2**

La juridiction cantonale a retenu que l'existence d'un prêt simulé entre la Société et son gérant avait été reconnue pour la première fois dans une décision de taxation concernant la Société le 2 septembre 2016, soit postérieurement aux décisions de taxation des 30 septembre 2014, 1er octobre 2015 et 14 juin 2016 concernant la recourante. Les conditions du rappel d'impôt étaient dès lors réalisées.

#### **E. 4.3**

La recourante soutient que l'intimée avait déjà été au courant, à travers l'OIPM, de la qualification du prêt de simulé le 21 août 2013, soit avant que les décisions de taxation la concernant soient rendues pour les périodes fiscales 2013 à 2015. En outre, elle fait valoir que l'absence de remboursement du montant de 50'000 fr. au 31 décembre 2014 - auquel s'était engagé E. \_\_\_\_\_ dans son courrier du 3 septembre 2013 - "était connue" lorsque les décisions de taxation (des 1er octobre 2015 et 14 juin 2016) pour les périodes fiscales 2014 et 2015 avaient été rendues. En l'occurrence, la recourante se contente d'affirmer que le moment où l'intimée aurait eu connaissance de la qualification du prêt de simulé "par l'OMPI" se situerait en 2013. Elle ne remet toutefois nullement en cause que la première décision de taxation de l'OMPI à l'égard de la Société, par laquelle il reconnaissait un prêt simulé datait du 2 septembre 2016, comme l'a constaté la juridiction cantonale. Par ailleurs, la contribuable perd de vue que selon la jurisprudence, il n'existe aucune négligence grave imputable à l'autorité de taxation si les taxateurs du service des personnes physiques n'ont pas connaissance d'informations dont disposent ceux du service des personnes morales (consid. 4.1 supra). Or l'office de l'impôt a été informé par l'OMPI de l'existence de prestations appréciables en argent le 4 février 2019 (consid. A.e supra), soit postérieurement à la décision du 2 septembre 2016. De même, dans sa décision sur réclamation du 29 mars 2022 concernant la recourante, à laquelle celle-ci se réfère pour se prévaloir de l'absence de remboursement du prêt par son père, l'ACI a mentionné l'instruction menée par l'OMPI, dont le résultat n'a été communiqué à l'office de l'impôt que le 4 février 2019. La procédure de rappel d'impôt a par conséquent été introduite et menée conformément aux art. 151 ss LIFD. Le grief de la contribuable est infondé. b) Grievs relatifs au prêt simulé

#### **E. 5.1**

En vertu de l'art. 20 al. 1 let. c LIFD, les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et tous autres avantages appréciables en argent provenant de participations de tout genre sont soumis à l'impôt sur le revenu dans le chef du détenteur des droits de participations au titre de rendement de la fortune mobilière. Font partie des avantages appréciables en argent au sens de cette disposition les distributions dissimulées de bénéfice, 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; 119 Ib 116 consid. 2; arrêts 9C\_582/2023 du 6 décembre 2023 consid. 8.2; 2C\_1006/2020 du 20 octobre 2021 consid. 5).

#### **E. 5.2**

En matière fiscale, les règles générales relatives à la répartition du fardeau de la preuve ancrées à l'art. 8 CC, destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, impliquent que l'autorité fiscale 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. 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 exonération ( ATF 146 II 6 consid. 4.2; 144 II 427 consid. 8.3.1; arrêt 2C\_1006/2020 du 20 octobre 2021 consid. 5.1). Lorsque, au niveau de la société, une prestation a été versée sans contre-prestation ou sans contre-prestation équivalente, la jurisprudence retient que l'on peut présumer l'existence d'une prestation appréciable en argent en faveur du détenteur de parts ou d'un proche. Cela vaut en particulier si la société procède à des paiements qui ne sont ni comptabilisés ni justifiés. Ce qui est considéré comme une distribution dissimulée de bénéfice au niveau de la société représente en principe un avantage appréciable en argent imposable pour l'actionnaire. Cela concrétise la double imposition économique voulue par le législateur. Dans plusieurs arrêts, le Tribunal fédéral a aussi précisé qu'il n'existait pas de véritable automatisme de taxation: le versement de la prestation appréciable en argent par la société constitue un indice, certes important, dont il faut tenir compte dans l'imposition du détenteur de parts, mais une nouvelle appréciation reste nécessaire au niveau de l'actionnaire, d'autant plus que la société et le détenteur de parts constituent des sujets de droit indépendants. Dans ce contexte, le Tribunal fédéral a ainsi retenu que, si le détenteur de parts est en même temps organe de la société et/ou actionnaire ou associé majoritaire, c'est à lui qu'il incombe de contester dans les détails la nature et le montant de la prestation appréciable en argent alléguée par l'autorité fiscale. S'il ne le fait pas, ou s'il se limite à exposer des généralités, une reprise dans son chef est également justifiée (arrêts 9C\_662/2023 du 25 avril 2024 consid. 4; 9C\_582/2023 du 6 décembre 2023 consid. 8.2; 2C\_1006/2020 du 20 octobre 2021 consid. 5.2 et les références).

### **E. 5.3**

Aux termes de l' art. 57 LIFD , l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net. Selon l' art. 58 al. 1 LIFD , le bénéfice net imposable des personnes morales comprend 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 des prélèvements au sens de la lettre b figurent les distributions dissimulées de bénéfice (5 e tiret). L' art. 58 al. 1 let. a et b LIFD exprime le principe de l'autorité du bilan commercial ou de déterminance ("Massgeblichkeitsprinzip"), selon lequel le bénéfice est fixé sur la base du compte de résultat, sous réserve des dispositions correctrices fiscales et des dispositions impératives du droit commercial ( ATF 143 II 8 consid. 7.1; 141 II 83 consid. 3.1; 137 II 353 consid. 6.2).

### **E. 5.4**

Selon la jurisprudence, il y a distribution dissimulée de bénéfice au sens de l' art. 58 al. 1 let. b 5 e tiret LIFD lorsque 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. notamment ATF 144 II 427 consid. 6.1; 140 II 88 consid. 4.1; 138 II 57 consid. 2.2). Il faut ainsi examiner si la prestation faite par la société aurait été accordée dans la même mesure à un tiers étranger à la société, en d'autres termes si la transaction a respecté le principe de pleine concurrence ("Drittvergleich"; "dealing at arm's length"; ATF 140 II 88 consid. 4.1;

138 II 57 consid. 2.2; 545 consid. 3.2).

### **E. 5.5.1**

Une société de capitaux est libre d'accorder un prêt à son actionnaire aux mêmes conditions dont un tiers pourrait bénéficier. Le prêt représente toutefois une prestation appréciable en argent dans la mesure où l'opération s'écarte des conditions qui auraient été offertes à un tiers, respectivement s'écarte des usages et des affaires habituelles conformes au marché ( ATF 138 II 57 consid. 3.1). Tel est notamment le cas si le prêt n'est pas couvert par le but social ou qu'il s'avère inhabituel au regard de la structure du bilan (autrement dit, lorsque le prêt n'est pas couvert par les moyens existants de la société ou qu'il apparaît excessivement élevé par rapport aux autres actifs et qu'il génère ainsi un gros risque), en cas de doutes sérieux sur la solvabilité du débiteur ou lorsqu'aucune garantie n'est prévue et qu'il n'existe aucune obligation de remboursement, si les intérêts ne sont pas payés mais qu'ils sont portés en augmentation du compte d'emprunt et qu'il n'existe pas de convention écrite ( ATF 138 II 57 consid. 3.2). La prestation appréciable en argent peut consister soit dans la mise à disposition d'un montant sans que son remboursement ne soit envisagé, soit dans la renonciation par la société prêteuse à une contre-prestation adaptée au risque encouru. Dans le premier cas, la prestation appréciable en argent correspond au montant remis à l'actionnaire, dans le second à la différence entre le taux d'intérêt appliqué et le taux d'intérêt qu'elle aurait exigé d'un tiers (cf. ATF 138 II 57 consid. 3.2, 6.1, 6.2, 7.4.1 et 7.5; arrêt 2C\_872/2020 du 2 mars 2021 consid. 3.2). Pour simplifier la mise en oeuvre du principe de pleine concurrence dans ce deuxième cas de figure, l'AFC publie chaque année une lettre-circulaire sur les taux d'intérêts admis fiscalement sur les avances ou les prêts aux actionnaires en francs suisses. Cette directive indique les taux d'intérêts minima qui, s'ils sont appliqués aux prêts accordés aux actionnaires, excluent en principe toute reprise fiscale pour intérêts insuffisants ("safe harbour rules"; sur cette directive et sa validation par le Tribunal fédéral, cf. ATF 140 II 88 consid. 5 à 7; arrêts 9C\_690/2022 du 17 juillet 2024 consid. 4; 2C\_678/2020 du 16 novembre 2021 consid. 7.1).

### **E. 5.5.2**

En ce qui concerne la dette de prêt elle-même, il n'y a pas de prestation appréciable en argent si l'actionnaire à qui la société a prêté est tenu, comme tout emprunteur tiers, au remboursement. Il en va différemment s'il n'y a pas lieu de compter avec le remboursement du prêt, parce que les parties ne l'ont pas envisagé ou que l'on ne doit pas compter sur un remboursement ( ATF 138 II 57 consid. 5; arrêt 2C\_678/2020 du 16 novembre 2021 consid. 7.2). La jurisprudence parle, pour qualifier ces situations, de prêts "simulés", mais il n'est pas nécessaire pour autant de prouver que les conditions strictes d'une simulation au sens du droit civil ( art. 18 al. 1 CO ; sur la notion, cf. arrêt 4A\_484/2018 du 10 décembre 2019 consid. 4.1; cf. aussi arrêt 2C\_42/2014 du 17 octobre 2014 consid. 3.3) soient remplies ( ATF 138 II 57 consid. 5 et 5.1). Ce qui compte, c'est la volonté des parties que le montant remis par la société à l'actionnaire (ou à un proche) soit remboursé (arrêt 2C\_678/2020 du 16 novembre 2021 consid. 7.2).

### **E. 5.6.1**

Savoir si un remboursement est ou non envisagé par les parties relève de la volonté interne qui, par sa nature, ne peut pas être prouvée directement, mais qui ne peut qu'être déduite des circonstances extérieures. Pour être admise, une simulation doit reposer sur des indices clairs ( ATF 138 II 57 consid. 5.2.2 et 7.4.4). En tant que fait générateur d'imposition, la

charge de la preuve en incombe à l'autorité fiscale ( ATF 138 II 57 consid. 7.1; arrêt 2C\_872/2020 du 2 mars 2021 consid. 3.4).

### **E. 5.6.2**

Dans l' ATF 138 II 57 , le Tribunal fédéral a synthétisé les indices qui entrent en ligne de compte à cet égard. La manière dont le prêt est traité au plan comptable dans le bilan de la société prêteuse et celle dont le débiteur le fait figurer dans sa déclaration d'impôt sont des éléments déterminants pour juger si on est en présence d'un véritable prêt. En effet, le défaut de comptabilisation de la créance au bilan de la société créancière et l'absence de mention de la dette et de la déduction d'intérêts passifs dans la déclaration fiscale du débiteur sont des éléments qui peuvent signifier que les intéressés eux-mêmes considèrent que le prêt n'existe pas ( ATF 138 II 57 consid. 5.1.1 et les références; arrêt 2C\_872/2020 du 2 mars 2021 consid. 3.4.1). Il y a un indice clair de simulation si une société accorde un prêt à son actionnaire alors que celui-ci se trouve dans une situation financière très difficile, de sorte qu'il n'est pas en mesure d'assumer les obligations résultant du prêt, à savoir le paiement d'intérêts et d'amortissements ( ATF 138 II 57 consid. 5.1.3; arrêt 2C\_872/2020 du 2 mars 2021 consid. 3.4.1). Le fait que le bénéficiaire du prêt utilise les fonds mis à disposition pour maintenir son train de vie ou rééchelonner des dettes privées est un indice de simulation (cf. ATF 138 II 57 consid. 5.1.2; arrêt 2C\_872/2020 du 2 mars 2021 consid. 3.4.1). D'autres indices plaident aussi en faveur d'un prêt simulé, même si, isolément, ils ne sont pas décisifs. À elle seule, l'absence d'une convention écrite ne s'avère ainsi que peu concluante, puisqu'elle peut reposer sur d'autres raisons qu'une intention de simulation ( ATF 138 II 57 consid. 5.1.1). Le fait que le but statutaire de la prêteuse ne comprenne pas l'octroi de crédits ne permet pas non plus de conclure nécessairement à une simulation ( ATF 138 II 57 consid. 5.1.2 et 7.4.2). Le fait que le prêt représente un montant inhabituel au regard de la structure du bilan, par exemple lorsque le prêt constitue le seul actif notable de la société ou qu'il dépasse les fonds propres, est aussi un indice de simulation possible ( ATF 138 II 57 consid. 5.1.3; cf. par exemple arrêt 2C\_322/2017 du 3 juillet 2018 consid. 4.1: prêt représentant 82% des actifs; arrêt 2C\_443/2016 du 11 juillet 2017 consid. 4.4: prêt représentant 88% des actifs; arrêt 2C\_481/2016 du 16 février 2017 consid. 7.1: prêt représentant 64% des actifs; arrêt 2C\_927/2013 du 21 mai 2014: prêt représentant 88% des actifs), étant précisé que, pour évaluer la part que représente le prêt au bilan de la société prêteuse, les réserves latentes constatées sur les actifs doivent être prises en compte (arrêt 2C\_678/2020 du 16 novembre 2021 consid. 7.2.2 et les références).

### **E. 5.6.3**

Le Tribunal fédéral distingue par ailleurs selon que la volonté de rembourser fait d'emblée défaut ou qu'elle n'est constatée qu'ultérieurement, parce que l'actionnaire et la société conviennent, expressément ou par actes concluants, d'un abandon de créance. On parle de "simulation originelle" ("ursprüngliche Simulation") dans le premier cas et de simulation ultérieure ("nachträgliche Simulation") dans le second (cf. ATF 138 II 57 consid. 5.2; cf. aussi notamment arrêts 2C\_678/2020 du 16 novembre 2021 consid. 7.2.3 et les références; 2C\_872/2020 du 2 mars 2021 consid. 3.4.1). Ces concepts démontrent bien que le terme de simulation utilisé en ce sens est plus large que le concept du droit civil. Pour juger si un prêt a été d'emblée simulé (simulation originelle), ce sont les circonstances qui prévalent au moment de l'octroi du montant litigieux qui doivent être examinées. C'est cette idée qu'exprime la jurisprudence lorsqu'elle souligne que, pour juger si un prêt octroyé est (originellement) simulé, il ne faut tenir compte des développements ultérieurs que dans la

mesure où ils étaient déjà connus ou du moins prévisibles ( ATF 138 II 57 consid. 5.2.1 et les références). Dans l' ATF 138 II 57 , le Tribunal fédéral a toutefois admis que le remboursement ultérieur du prêt excluait en principe l'admission d'une simulation originelle, à moins que ce remboursement ne soit intervenu de manière abusive, c'est-à-dire après que l'autorité fiscale a estimé que le prêt a été simulé et pour tenter de faire échec à cette appréciation (cf. au surplus ATF 138 II 57 consid. 7.3.2). Si aucune image claire de simulation ne ressort des circonstances qui prévalent au moment de l'octroi des montants examinés, il faut attendre. En effet, l'admission d'une simulation n'est possible que sur la base d'indices clairs, faute de quoi l'autorité doit attendre que les indices s'intensifient jusqu'à constituer une preuve indiscutable (cf. ATF 138 II 57 consid. 5.2.2 et 7.4.4; arrêt 2C\_678/2020 du 16 novembre 2021 consid. 7.2.3 et la référence). Le constat que la dette n'a pas au moins partiellement diminué avec le temps est un indice de simulation ultérieure, de même que le constat selon lequel le prêt a considérablement augmenté, malgré la situation financière difficile du débiteur ( ATF 138 II 57 consid. 5.2.2 et les références; arrêt 2C\_678/2020 du 16 novembre 2021 consid. 7.2.3 et la référence). Le fait que les intérêts passifs soient rajoutés à la dette principale et non pas payés est aussi un indice de simulation (arrêt 2C\_678/2020 du 16 novembre 2021 consid. 7.2.3 et la référence). Une simulation ultérieure peut être admise s'il ressort des circonstances que l'actionnaire a clairement la volonté de soustraire des moyens à la société. Tel peut être le cas si des mesures sont prises au niveau de la société, par exemple si la créance est amortie ( ATF 138 II 57 consid. 5.2.3; arrêts 2C\_678/2020 du 16 novembre 2021 consid. 7.2.3; 2C\_872/2020 du 2 mars 2021 consid. 3.5.2). Si l'autorité fiscale constate qu'un prêt initialement convenu par les parties est devenu simulé ultérieurement, la reprise intervient pour la période fiscale pour laquelle le constat de simulation est opéré (arrêts 2C\_678/2020 du 16 novembre 2021 consid. 7.2.3 et les références).

### **E. 5.7**

Les indices sur lesquels se fonde l'instance précédente pour juger de l'existence d'un prêt simulé sont des faits, qui lient en principe le Tribunal fédéral ( art. 105 al. 1 LTF ; consid. 2 supra). En revanche, les conséquences juridiques qui doivent en être tirées sont des questions de droit, que le Tribunal fédéral revoit librement ( ATF 138 II 57 consid. 7.2; arrêt 2C\_678/2020 du 16 novembre 2021 consid. 7.2.4).

### **E. 6**

Concernant la qualification de l'augmentation du compte courant gérant, les premiers juges ont renvoyé aux développements de l'arrêt cantonal portant la référence FI.2022.0050 (cause 9C\_565/2023). Ils y ont confirmé que l'accroissement du compte courant gérant devait être qualifié de distribution dissimulée de bénéfice (prêt simulé). Ils ont retenu, en substance, que les taux d'intérêt n'étaient pas conformes à celui de la lettre-circulaire de l'AFC pour les périodes fiscales 2013 et 2017 à 2019, et que ces intérêts, malgré leur comptabilisation au sein de la Société, n'ont jamais été effectivement payés. En outre, la juridiction cantonale a constaté que depuis 2014, le compte courant gérant représentait plus de la moitié des actifs de la Société jusqu'à atteindre 65% en 2019, constituant dès lors un risque non garanti pour cette dernière. Elle a également retenu que le prêt était inhabituel, dans la mesure où il était conséquent et qu'il ne figurait pas dans le but social de la Société. Elle a encore relevé qu'il n'existait aucune trace écrite de ce prêt et que le moment et les conditions de son octroi ainsi que la date de son remboursement ne pouvaient pas être déterminés. S'agissant des raisons justifiant l'augmentation du compte courant gérant, la

juridiction cantonale a considéré que l'argumentation de la recourante, selon laquelle ce compte avait été augmenté pour un projet d'investissement immobilier au Maroc s'écarterait de la comptabilité de la Société et était dès lors contraire au principe de détermination ("Massgeblichkeitsprinzip"), de sorte qu'elle devait être rejetée. Elle a aussi constaté que les contrats relatifs à cet investissement avaient été signés par le gérant à titre personnel et non pas pour le compte de la Société. La juridiction cantonale a également considéré que l'octroi de prêts successifs se justifiait dans la pratique en fonction de l'avancement des travaux, alors que l'investissement immobilier dont il était question était toujours au stade de projet; l'accroissement des prêts ne pouvait se comprendre que dans la mesure où c'était E.\_\_\_\_\_ qui avait souhaité s'engager dans ce projet à titre personnel, la Société lui fournissant les fonds requis à cette fin.. Les juges précédents ont retenu que le caractère insolite de la transaction découlait de l'absence de garanties exigées par la Société de la part du gérant ainsi que des montants conséquents en jeu, et ce même s'il n'avait pas pu être établi que l'augmentation du compte courant gérant servait à financer le train de vie de ce dernier. Ils ont encore considéré que le gérant avait fait supporter un risque économique à la Société, dès lors qu'il entendait tirer personnellement un profit de cette transaction, alors que sa situation financière personnelle était délicate et qu'il ne pouvait pas garantir le remboursement des montants obtenus. Pour les juges précédents, l'augmentation importante du compte courant gérant ainsi que des intérêts y relatifs avaient amené l'ACI à qualifier à juste titre le prêt de simulé depuis 2013. L'intimée avait du reste informé la Société - lors des décisions de taxation pour les années fiscales 2011 et 2012 - que si le gérant ne remboursait pas à tout le moins une partie des prêts, ceux-ci seraient requalifiés de prêts simulés.

### **E. 7.1**

La recourante se plaint d'abord de l'établissement manifestement inexact des faits. Elle fait valoir, en particulier, que le "développement historique de l'investissement Or Mali" - ayant fait l'objet d'une provision reconnue pour les années fiscales 2013 à 2015 - serait pertinent, parce qu'il mettrait en lumière un traitement fiscal différent, de la part de l'intimée et du Tribunal cantonal, du projet commercial "investissement Or Mali" et du projet immobilier au Maroc, alors que ceux-ci impliquaient les mêmes partenaires commerciaux. Elle reproche aux juges précédents d'avoir omis un certain nombre d'éléments pour qualifier le projet immobilier au Maroc de commercial et pour exclure qu'il aurait été mené par le gérant en son nom à titre personnel. Il s'agirait notamment des éléments suivants: les documents avec papier à en-tête avec le nom de la Société, le contrat de collaboration relatif au projet de "l'investissement Or Mali" et le contrat de financement du projet immobilier marocain, les nombreux décomptes établis par la Société à l'intention de ses partenaires africains (Association F.\_\_\_\_\_ représentée par la famille G.\_\_\_\_\_), les décomptes relatifs à "l'investissement Or Mali" et les dépenses litigieuses considérées par l'ACI comme ayant servi à financer le projet immobilier au Maroc. En substance, elle soutient que si les juges précédents n'avaient pas "passé sous silence" certains faits figurant au dossier, ils auraient dû reconnaître que E.\_\_\_\_\_ avait mené les deux projets (Mali et Maroc) au nom et pour le compte de C.\_\_\_\_\_ Sàrl et que le prénommé n'avait pas utilisé les fonds investis dans le projet marocain "à des fins privées". Dès lors que les décomptes et les provisions pour perte comptabilisées avaient été reconnus et admis concernant le projet "investissement Or Mali", le traitement différencié de ces décomptes lorsqu'il s'agissait du projet marocain serait arbitraire.

### **E. 7.2.1**

La recourante ne peut pas être suivie lorsqu'elle fait grief à la juridiction cantonale d'avoir établi les faits de manière arbitraire (ou incomplète), en ne tenant pas compte du "développement historique relatif à l'investissement Or Mali". Lorsqu'elle se réfère aux contrats et avenants relatifs aux deux projets dont elle se prévaut, la recourante prétend à tort qu'ils auraient été conclus "entre les mêmes partenaires commerciaux" (à savoir la Société et la société "F. \_\_\_\_\_" représentée par la famille G. \_\_\_\_\_). Les documents contractuels portant sur "l'investissement Or Mali" ont été signés par "C. \_\_\_\_\_" (soit pour elle E. \_\_\_\_\_) et "Monsieur G. \_\_\_\_\_" ("Contrat de collaboration pour le commerce de d'or (sic) entre le Mali et la Suisse du 17 mai 2010), alors que ceux ayant pour objet le projet immobilier au Maroc ont été conclus et signés exclusivement par le gérant en son propre nom ("Contrat pour le Financement d'une Résidence Seniors à X. \_\_\_\_\_ au Maroc"), seul le nom de E. \_\_\_\_\_ apparaissant dans le contrat correspondant (p. ex.: "SITUATION: E. \_\_\_\_\_ a un projet de construction d'une Résidence Seniors dans la ville de X. \_\_\_\_\_ [...]").

### **E. 7.2.2**

C'est en vain, par ailleurs, que la recourante invoque les prétendus décomptes communs aux deux projets. Quoiqu'elle en dise, ceux-ci ne permettent pas d'admettre que E. \_\_\_\_\_ aurait agi pour les deux projets au nom de la Société, dès lors que leur libellé varie et est dénué de toute indication sur le projet effectivement concerné par les dépenses indiquées. On constate ainsi que le décompte daté du 16 octobre 2012 ne concerne que "l'investissement Or Mali", tandis que d'autres, comme celui du 30 mars 2016, concernent l'investissement au Mali et le financement "à X. \_\_\_\_\_ au Maroc", de sorte que le nom de la Société y apparaît également, sans que le lien avec l'un ou l'autre ou les deux investissements ne soit clair, faute de référence aux montants qui seraient liés directement au projet immobilier au Maroc ou à la provenance des montants prétendument dépensés. De plus, le décompte du 31 décembre 2015 concerne les "Indemnités globales pour l'importation de AU du Mali et Suisse" ainsi que le "Financement à X. \_\_\_\_\_ au Maroc" entre F. \_\_\_\_\_ et "par des investissements privés financés que par E. \_\_\_\_\_", ce qui constitue un indice supplémentaire en faveur du fait que seul le prénommé entendait financer le projet marocain. À cet égard, lorsque la recourante allègue que même l'intimée aurait admis que l'alimentation du compte courant gérant avait servi à financer le projet immobilier au Maroc, cela ne signifie pas que l'ACI entendait rattacher ce projet à l'activité de la Société. Cela montre que l'intimée considérait que les versements de la Société au gérant avaient permis de financer un projet personnel sans qu'un remboursement à la Société ne fût convenu, ce que la juridiction cantonale a confirmé.

### **E. 7.2.3**

Comme le relève ensuite l'ACI dans sa réponse, le projet relatif à l'importation d'or a fait l'objet d'une comptabilisation différente par la Société de celle du projet immobilier au Maroc. À cet égard, la recourante ne peut pas se prévaloir avec succès d'une erreur manifeste dans la comptabilité de la Société, qui justifierait de s'écarter du principe de détermination (sur cette notion, cf. arrêt 9C\_671/2022 du 16 août 2023 consid. 6.2.1 et les références). En effet, elle n'a pas démontré que la Société avait établi l'existence d'une telle erreur qui apparaît bien plus comme ayant été invoquée à la suite de la procédure fiscale défavorable. Dans ce contexte, on constate que dans un courrier du 31 août 2021 à l'ACI, la Société indiquait que le prêt à E. \_\_\_\_\_ figurait "bel et bien dans les comptes au niveau

des actifs circulants, comme par exemple sous la rubrique 'c/c E. \_\_\_\_\_' et que ce prêt n'avait pas servi au financement du train de vie de celui-ci, mais au financement d'une résidence pour seniors que le prénommé "aurait pu sans problème rembourser" (à la Société) une fois les résidences construites et vendues. La Société a donc elle-même admis au cours de la procédure que l'investissement au Maroc ne constituait pas un projet qui lui était propre.

#### **E. 7.2.4**

Enfin, l'argument selon lequel il existerait une similitude entre le projet immobilier au Maroc et un projet suisse de logements sécurisés pour personnes âgées, dont la Société serait "actuellement" partenaire et qui serait conforme à son but statutaire, n'est pas pertinent. Il s'agit d'un projet distinct qui ne présente pas de lien avec l'investissement immobilier au Maroc dont il est question en relation avec le prêt fictif. L'expérience personnelle acquise par le gérant dans la création de résidences protégées ne s'oppose nullement à la volonté manifestée dans ce contexte d'agir en son propre nom pour le projet immobilier au Maroc.

#### **E. 7.2.5**

En définitive, la Cour de céans n'a pas à s'écarter des faits dûment constatés par la juridiction cantonale sur lesquels elle a fondé l'existence d'un prêt simulé de la part de la Société en faveur de E. \_\_\_\_\_.

### **E. 8.1**

La recourante reproche ensuite aux juges précédents d'avoir qualifié l'augmentation du compte courant gérant de distribution dissimulée de bénéfice en admettant l'existence d'un prêt simulé. Elle soutient, en substance, que le prêt ne serait pas inhabituel au regard de la structure du bilan. La juridiction cantonale se serait limitée à effectuer un examen statique de la situation économique, dans la mesure où elle n'aurait pas démontré l'existence d'un risque sur la base d'autres "ratios" (liquidités ou cash-flow). Or une analyse "dynamique" aurait permis de démontrer que la Société n'aurait pas été mise en péril, ce qui serait corroboré par le fait qu'elle n'est à ce jour pas en liquidation. En se fondant sur l'arrêt 2C\_898/2019 du 21 janvier 2020, les contribuables font encore valoir que demander le remboursement au gérant aurait été inconsistant, dès lors que l'investissement dans le projet immobilier au Maroc était en lien avec sa propre activité commerciale. Elle allègue aussi que la Société n'aurait pas effectué de prestation sans contrepartie, ou disproportionnée, envers ses associées ou un proche de celles-ci, dès lors que le gérant aurait fourni des prestations relatives au projet immobilier au Maroc, ce qui justifierait également l'absence de remboursement du prêt. De plus, E. \_\_\_\_\_ aurait une créance récursoire découlant des prestations fournies, qu'il pourrait opposer au remboursement des montants figurant sur son compte courant entre 2013 et 2019. Le prêt n'apparaîtrait dès lors ni simulé ni en contradiction avec les normes de prix de transfert.

### **E. 8.2**

Dès lors que la recourante échoue à contester avec succès l'existence des indices en faveur de l'existence d'un prêt simulé respectivement d'une distribution dissimulée de bénéfice retenue par les juges précédents (consid. 7 supra), il convient uniquement de déterminer si les conséquences juridiques retenues sur la base de ces faits étaient conformes au droit.

#### **E. 8.2.1**

Contrairement à ce que soutient la contribuable, l'examen par la juridiction cantonale de la structure du bilan, en mettant notamment en exergue que le prêt au gérant représentait 65% des actifs de la Société, est conforme à la jurisprudence selon laquelle constitue un indice possible de simulation le fait que le prêt représente un montant inhabituel au regard de la structure du bilan; il n'est pas nécessaire de comparer d'autres valeurs (consid. 5.6.2 supra; cf. notamment arrêt 2C\_481/2016 du 16 février 2017 consid. 7.1). En outre, la recourante ne conteste pas que les prétendus intérêts dus par le gérant ont été comptabilisés dans les comptes de la Société mais jamais payés et que pour les années fiscales 2013, 2017 à 2019 ces intérêts n'étaient de toute manière pas conformes aux taux d'intérêts prévus par la lettre circulaire de l'AFC (consid. 5.5.1 supra). Du reste, le fait que la Société n'a pas été liquidée à ce jour n'exclut pas une mise en péril de son existence. En effet, à suivre l'avis de la recourante, une distribution dissimulée de bénéfice par le biais d'un prêt simulé ne devrait être admise que lorsque la Société concernée tomberait en faillite après l'octroi d'un tel prêt, ce qui ne correspond pas aux principes prévalant en la matière (consid. 5.5.1 s. supra), permettrait d'aller dans ce sens. C'est donc à juste titre que la juridiction cantonale a considéré le prêt octroyé comme inhabituel et insolite au motif qu'il était conséquent et que ce type de prestation ne découlait pas du but social de la Société, dont l'activité ordinaire ne consistait pas à accorder des prêts.

### **E. 8.2.2**

Quant aux arguments relatifs au remboursement dudit prêt, notamment le fait que la prétendue contre-prestation fournie par le gérant justifierait que la Société ne doive pas s'attendre à être remboursée, ils tombent à faux. Non seulement ces arguments entrent en contradiction avec les déclarations de E. \_\_\_\_\_ figurant dans son courrier du 3 septembre 2013, selon lesquelles il s'engageait à rembourser une partie du prêt à hauteur de 50'000 fr. d'ici au 31 décembre 2014 - ce qu'il n'a pas fait -, mais également avec la teneur du recours cantonal dans lequel la contribuable soutenait que la contre-prestation se composait uniquement des intérêts. Par ailleurs, dès lors que la recourante fonde son argumentation sur l'inconsistance, de son point de vue, de demander un remboursement puisque l'investissement au Maroc relevait des activités propres de la Société, ils partent d'un autre état de fait que celui qui a été constaté par la juridiction cantonale, et dont le Tribunal fédéral n'a pas à s'écarter, selon lequel E. \_\_\_\_\_ n'avait pas agi au nom et pour le compte de la Société pour le projet marocain. En outre, l'arrêt 2C\_898/2019 du 21 janvier 2020 cité par la recourante ne lui est d'aucune aide, comme aucune contre-prestation susceptible de justifier l'absence de remboursement du prêt n'a été fournie par E. \_\_\_\_\_. Par conséquent, ce dernier a bénéficié d'un prêt ne respectant pas le principe de pleine concurrence, et c'est à juste titre que les montants versés sur le compte courant gérant entre 2013 et 2015 par la Société ont été qualifiés de distribution dissimulée de bénéfices au sens de l'art. 58 al. 1 let. b (5e tiret) LIFD.

### **E. 8.3**

Au vu de ce qui précède, les griefs de la recourante relatifs à la qualification du prêt simulé sont mal fondés. c) Griefs relatifs à l'application de la théorie du triangle

### **E. 9**

Dans l'éventualité où le Tribunal fédéral confirmerait la qualification de prêt fictif, soit d'une distribution dissimulée de bénéfice, la recourante soutient encore que la prestation appréciable en argent ne pouvait pas lui être attribuée ni imposée dans son chapitre fiscal. Il

convient dès lors d'examiner si la distribution dissimulée de bénéfice en cause constitue un avantage appréciable en argent imputable à la recourante au sens de l' art. 20 al. 1 let . c LIFD (cf. consid. 5.1 supra).

### **E. 9.1**

Parmi les conditions développées par la jurisprudence pour admettre une distribution dissimulée de bénéfice respectivement un avantage appréciable en argent, la deuxième condition suppose que la prestation soit accordée par la société à un actionnaire ou à une personne le ou la touchant de près (cf. consid. 5.4 supra). Par l'expression "personne le ou la touchant de près", il faut entendre une personne physique ou morale qui entretient avec l'actionnaire, le détenteur de participations ou les organes de la société des relations économiques ou personnelles qui doivent être considérées, d'après les circonstances, comme la cause véritable de la prestation qu'il s'agit d'imposer (cf. arrêts 2C\_1006/2020 du 20 octobre 2021 consid. 5.1; 2C\_777/2019 du 28 avril 2020 consid. 5.2 et les références). Lorsque la participation appartient à la fortune privée du détenteur de parts et qu'elle est versée à une personne proche, la théorie du triangle ("Dreieckstheorie") s'applique. En vertu de cette théorie, 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, puis à la personne considérée comme proche du détenteur de parts ( ATF 138 II 57 consid. 4.2; arrêt 2C\_1006/2020 du 20 octobre 2021 consid. 5.1 et les références).

### **E. 9.2**

Selon la théorie dite du bénéficiaire direct ("Direktbegünstigten-theorie"), qui est la règle pour l'impôt anticipé, et par opposition à la théorie du triangle pure, le détenteur de parts est d'emblée ignoré - peu importe si la participation est détenue dans la fortune privée ou commerciale - et l'imposition est effectuée auprès de la personne proche de ce dernier. Cette théorie n'a été appliquée par le Tribunal fédéral que dans un cas isolé pour une prestation appréciable en argent en matière d'impôts directs (arrêt 2A.315/1991 et 2A.320/1991 du 22 octobre 1992, Arch. 63 145 et RDAF 1995 II 38). Selon la jurisprudence, seule la théorie du triangle, en lieu et place de la théorie du bénéficiaire direct, trouve application en matière d'impôt fédéral direct (arrêts 2C\_470/2017 du 5 mars 2018 consid. 4.5 et 2C\_177/2016 / 2C\_178/2016 du 30 janvier 2017 consid. 5.3 et 5.4, RDAF 2017 II p. 284; cf. aussi arrêt 9C\_449/2017 du 26 février 2019 consid. 2.4.2 et 2.7). Cette conclusion est également partagée par la doctrine majoritaire (PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, II e partie, 2e éd. 2022, n° 155 ad art. 58 LIFD et les nombreuses références citées; OESTERHELT/MÜHLEMANN/BERTSCHINGER, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 4e éd. 2022, n° 196 ad art. 58 LIFD ; ROBERT DANON, in Commentaire Romand, LIFD, 2e éd. 2017, n° 257 et 260 ad. art. 57, 58 LIFD ).

### **E. 10.1**

Se référant à la jurisprudence en matière de prestation appréciable en argent, la juridiction cantonale a considéré que la recourante avait échoué à démontrer que la théorie du bénéficiaire direct s'appliquait au détriment de la théorie du triangle, dès lors que ses participations dans la Société appartenait à sa fortune privée. Les juges précédents ont en particulier retenu que les détentrices de parts de la Société - soit la recourante et sa mère - apparaissaient comme des prête-noms et que l'absence de démarche entreprise pour le remboursement du prêt par le gérant permettait de retenir que la contribuable souhaitait

favoriser son père par le biais d'une donation. De l'avis de la juridiction cantonale les autres conditions de l'existence d'une prestation appréciable en argent étaient réalisées dès lors que la prestation avait été fournie à une personne proche de la recourante, détentrice de la majorité des parts de la Société et dont les organes ne pouvaient ignorer le caractère insolite au vu des montants versés.

### **E. 10.2**

La recourante reproche aux premiers juges d'avoir écarté l'application de la théorie du bénéficiaire direct en faisant abstraction de certains arrêts rendus par le Tribunal fédéral. Elle conteste en particulier leur interprétation de l'arrêt 2C\_449/2017 du 26 février 2019, dans lequel - selon elle - le Tribunal fédéral avait exclu l'application de la théorie du triangle dès lors que la prestation appréciable en argent ne trouvait pas son fondement dans le rapport de participation du détenteur des parts de la Société mais directement dans celui du bénéficiaire sur la base de l'accroissement de la fortune de ce dernier. La contribuable soutient, toujours en se référant à l'arrêt cité, que puisque son père était au bénéfice de la signature individuelle et gérant exclusif de la Société - tel que constaté par la juridiction cantonale -, il aurait pu agir comme il l'entendait même si elle s'était opposée à ses décisions comme pour l'investissement au Maroc. Cette absence de pouvoir décisionnel découlerait également du fait qu'elle serait uniquement détentrice des parts de la Société et non pas gérante, qu'elle avait exercé une activité purement administrative sans participer aux séances de direction ainsi qu'aux décisions opérationnelles et stratégiques pendant les périodes fiscales litigieuses. Elle fait encore valoir qu'elle serait devenue associée malgré elle en 2001 déjà - d'abord à hauteur de 50%, puis de 75% dès 2006 lors de l'augmentation du capital de la Société - à la suite de la mise en faillite personnelle de son père en 1998. Dans la mesure où les décisions concernant les affaires importantes auraient été prises par le gérant sans concertation avec les associées, que les comptes de la Société auraient été approuvés uniquement par le gérant, que celui-ci serait l'unique ayant droit économique disposant de tous les actifs de la Société, la recourante soutient avoir démontré qu'elle avait été instrumentalisée et utilisée comme "homme de paille" et qu'il conviendrait dès lors d'appliquer la théorie du bénéficiaire direct comme dans l'arrêt 2C\_449/2017 du 26 février 2019. La recourante s'est encore référée aux arrêts 2C\_857/2020 du 11 février 2021 et 2C\_898/2019 du 21 janvier 2020 qui confirmeraient l'existence d'exceptions à la théorie du triangle. La contribuable affirme par ailleurs que la théorie du triangle ne serait de toute manière pas applicable, dans la mesure où elle n'avait pas effectué - au détriment de ses enfants - de donation en faveur de son père, ce qui serait confirmé par l'absence d'imposition de ce dernier à ce titre.

### **E. 11.1**

En tant que la recourante se prévaut de la théorie du bénéficiaire direct, elle omet que cette théorie ne trouve pas application en matière d'impôt direct (consid. 9.2 supra). On ajoutera que s'agissant plus 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 de la part de l'actionnaire unique en vue du remboursement de ce prêt suppléait en quelque sorte son prétendu manque de volonté de donner; l'actionnaire pouvait ainsi se voir imputer directement un revenu au titre de distribution dissimulée de bénéfice et ce à tout le moins lorsqu'il était proche de l'administrateur bénéficiaire du prêt (cf. arrêts 2C\_898/2019 du 21 janvier 2019 consid. 5.3; 2C\_470/2017 du 6 mars 2018 consid. 4.4 et 4.5 et les références citées). Dans ce contexte, le Tribunal fédéral a rappelé

que la notion de distribution dissimulée supposait l'implication de l'actionnaire. Dans ce cas où celle-ci devait être niée, le lien entre l'actionnaire et le tiers était toutefois constitué par l'absence de poursuite judiciaire de la société envers le bénéficiaire du prêt (cf. art. 678 CO pour le droit de la société anonyme et art. 800 CO pour le droit de la société à responsabilité limitée; arrêt 2C\_470/2017 du 6 mars 2018 consid. 4.4), ce qui permettait de qualifier l'avantage octroyé de distribution dissimulée de bénéfice. Selon la jurisprudence, une telle situation se distingue cependant de celle où l'organe de fait d'une société, proche de l'actionnaire et 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, 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).

### **E. 11.2**

Contrairement à ce que prétend la recourante, sa situation ne se distingue pas fondamentalement de celle qui prévalait dans l'arrêt 2C\_898/2019 du 21 janvier 2020. En effet, si la recourante était, selon les constatations cantonales, un "prête-nom" et que son implication directe peut a priori être niée, la juridiction cantonale a constaté que la recourante n'avait entrepris aucune démarche dans le but d'obtenir le remboursement du prêt octroyé par la Société en faveur de son père. Or la recourante ne conteste pas qu'elle aurait eu, en tant que détentrice de 75% des parts sociales de la société à responsabilité limitée, la légitimation active pour intenter l'action en restitution fondée sur l'art. 800 CO (sur la légitimation active d'un associé en lien avec l'action prévue à l'art. 800 CO, cf. HANS-RUDOLF TRÜEB/THIEMO STURNY, in GmbH, Genossenschaft, Handelsregister und Wertpapiere inkl. Bucheffektengesetz, in Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, 4e éd., 2024, n° 12 ad art. 800 OR ; HANS-UELI VOGT, in Commentaire bâlois, Obligationenrecht, vol. II, 6e éd. 2023, n° 13 ad art. 800 CO). Partant, l'absence de toute démarche de la part de la recourante en vue du remboursement supplée un éventuel manque de volonté de donner de sa part. Elle peut donc se voir imputer un revenu au titre de distribution dissimulée de bénéfice, étant rappelé qu'elle est proche du gérant bénéficiaire du prêt litigieux. En outre, on ne se trouve pas dans une situation semblable au cas particulier jugé dans l'arrêt 2C\_449/2017 du 26 février 2019, puisque la distribution dissimulée de bénéfice trouve son fondement dans un prêt simulé et non pas dans la circonstance qu'un organe de fait proche des actionnaires se faisait payer, en plus de son salaire, diverses prestations supplémentaires par la société tout en tentant de les faire passer pour des dépenses économiquement justifiées d'un point de vue de la société (comme des vacances en famille, leasing d'une voiture à des fins privées, etc).

### **E. 11.3**

La recourante ne peut pas non plus être suivie lorsqu'elle entend exclure l'application de la théorie du triangle parce que le gérant n'aurait pas été taxé au titre de l'impôt sur les donations. En effet, l'impôt sur le revenu et celui sur les donations - qui constitue par ailleurs un impôt exclusivement cantonal (cf. arrêt 2C\_950/2021 du 24 juin 2022 consid. 1.2.2) - ne s'excluent pas et sont indépendants l'un de l'autre. Dès lors l'absence d'imposition chez le gérant au titre de donation ne signifie pas que l'application au gérant de la théorie du triangle serait exclue. En effet, à suivre le raisonnement de la contribuable, seule une

donation fiscalement reconnue de l'actionnaire à l'un de ses proches engendrerait une imposition sur la base de la théorie dite du triangle. Or on ne voit pas ce qui, dans les principes prévalant en la matière (cf. consid. 9 supra), permettrait d'aller dans ce sens.

#### **E. 11.4**

En conséquence, il n'y a pas lieu de s'écarter en l'espèce de la jurisprudence rendue en matière de prêt simulé ou fictif et donc de l'application de la théorie du triangle. Les griefs de la recourante sont mal fondés.

#### **E. 12**

Dans une motivation subsidiaire, la recourante soutient encore que dans l'hypothèse où le Tribunal fédéral devait appliquer la théorie du triangle, le principe de la capacité contributive serait violé. Selon elle, lorsqu'il y a plusieurs associés, la prestation appréciable en argent ne devrait pas forcément être attribuée à ces derniers de manière proportionnelle. Au vu des circonstances, la prestation devrait donc être attribuée exclusivement à sa mère, associée à hauteur de 25%. Si la recourante invoque la violation de sa capacité contributive en lien avec l'art. 127 al. 2 Cst., elle se limite toutefois à renvoyer à l'état de fait sans aucune précision ainsi qu'à un avis de doctrine (XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 5e éd. 2021, p. 283 n° 71). Elle n'expose pas en quoi consisterait la violation de ce droit fondamental, de sorte que son grief ne satisfait pas aux exigences de motivation accrue prévues par l'art. 106 al. 2 Cst. et n'a pas à être examiné plus avant (consid. 2.1 supra).

#### **E. 13**

Il résulte de ce qui précède que l'ensemble des griefs de la recourante en ce qui concerne l'IFD sont mal fondés pour les périodes fiscales 2013 à 2015. IV. Impôt cantonal et communal

#### **E. 14**

En ce qui concerne les règles applicables au rappel d'impôt, l'art. 207 al. 1 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI/VD; RS/VD 642.11) est similaire à l'art. 53 al. 1 LHID ; ces deux articles correspondent du reste à l'art. 151 al. 1 LIFD (RS 642.11; ATF 150 II 73 consid. 4.2.1 et la référence). La disposition de droit cantonal et celle de droit harmonisé doivent en outre être interprétées conformément à la disposition applicable en matière d'IFD, en vertu du principe de l'harmonisation verticale (ATF 150 II 73 consid. 4.2.1 et la référence). Les notions de distribution dissimulée de bénéfice et d'avantage appréciable en argent au sens des art. 20 al. 1 let. c et 58 al. 1 let. b (5e tiret) LIFD sont identiques à celles prévues par les 23 al. 1 let. c et 94 al. 1 let. b LI/VD. Elles correspondent par ailleurs aux art. 7 al. 1 et 24 al. 1 let. a LHID. Le raisonnement développé ci-dessus en matière d'IFD - y compris celui sur le prêt simulé - est partant aussi applicable en matière d'ICC (cf. ATF 140 II 88 consid. 10; arrêts 9C\_671/2022 du 16 août 2023 consid. 7; 2C\_678/2020 du 16 novembre 2021 consid. 8). Le recours est donc également rejeté en ce qui concerne l'ICC pour les périodes fiscales 2013 à 2015. V. Frais et dépens

#### **E. 15**

Compte tenu de l'issue du recours, les frais judiciaires sont mis à la charge de la recourante qui succombe (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

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