

# **VD\_OMNI FI.2015.0021 vom 29. August 2017**

VD Tribunal cantonal, 2017-08-29, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2015.0021](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2015.0021)

FR: VD\_OMNI FI.2015.0021 du 29 août 2017

IT: VD\_OMNI FI.2015.0021 del 29 agosto 2017

## **Regeste**

A. \_\_\_\_\_, B. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Frais d'entretien d'immeuble. Rappel de la jurisprudence. Faute de document permettant de chiffrer la valeur des travaux liés au mur litigieux, qui seuls pourraient faire l'objet d'une déduction fiscale, la déduction revendiquée ne peut être que rejetée, sans qu'il soit nécessaire d'établir si le mur en question a effectivement pour fonction de stabiliser le terrain. (consid. 5)

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Interjeté en temps utile (cf. art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct – LIFD; RS 642.11 – et art. 95 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative – LPA-VD; RSV 173.36 –, applicable par renvoi de l'art. 199 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux – LI; RSV 642.11), le recours satisfait par ailleurs aux autres conditions formelles de recevabilité (cf. en particulier art. 140 al. 2 LIFD et 79 al. 1 LPA-VD, applicable par analogie par renvoi de l'art. 99 LPA-VD), de sorte qu'il y a lieu d'entrer en matière sur le fond.

### **E. 2**

Le litige porte sur les reprises opérées par l'ACI dans le revenu déclaré des recourants pour les périodes fiscales 2001-2002 à 2009.

### **E. 3**

a) Les tribunaux cantonaux, lorsqu'ils se prononcent sur une question relevant tant de l'impôt fédéral direct que de l'impôt cantonal et communal, comme en l'occurrence, doivent en principe rendre deux décisions - qui peuvent toutefois figurer dans le même arrêt -, l'une pour l'impôt fédéral direct et l'autre pour l'impôt cantonal et communal, avec des motivations séparées et des dispositifs distincts, ou du moins un dispositif distinguant expressément les deux impôts. Cette exigence se justifie par le fait qu'il s'agit d'impôts distincts, qui reviennent à des collectivités différentes et font l'objet de procédures et de taxations séparées (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1, et les références citées). Il y a lieu cependant de relativiser cette jurisprudence lorsque la question juridique à trancher par l'autorité cantonale de dernière instance est réglée de la même façon en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé et peut, partant, être soumise à un raisonnement identique. Dans un tel cas, il est admissible de statuer sur le litige par un seul arrêt, sans que le dispositif ne distingue entre les deux catégories d'impôt; encore faut-il que la motivation de l'arrêt permette de saisir clairement que l'arrêt vaut aussi bien pour un impôt que pour l'autre (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). b) En l'espèce, les questions à trancher sont les mêmes pour les deux catégories d'impôt. La problématique est réglée de manière identique en droit fédéral,

en droit harmonisé et en droit cantonal. La cour statuera dès lors en un seul arrêt, sans distinguer entre l'impôt fédéral direct, d'une part, et l'impôt cantonal et communal, d'autre part, comme la jurisprudence qui vient d'être rappelée lui permet de le faire (cf. arrêts FI.2015.0069 du 11 juillet 2016 consid. 2; FI.2013.0033 du 8 janvier 2014 consid. 2).

#### **E. 4**

Les recourants contestent en premier lieu les reprises effectuées au titre de "prestations appréciables en argent", à savoir celles portant sur des management fees (périodes fiscales 2003 à 2005), des frais de véhicule (période fiscale 2001-2002), des frais d'entretien d'immeubles (période fiscale 2006), des frais de clientèle (périodes fiscales 2007 et 2008) et sur un transfert de goodwill (période fiscale 2009). a) En droit fiscal suisse, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD et 19 al. 1 LI). Est notamment imposable le rendement de la fortune mobilière, en particulier les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et tous autres avantages appréciables en argent provenant de participations de tout genre (art. 20 al. 1 let. c LIFD et 23 al. 1 let. c LI). Selon la jurisprudence ( ATF 140 II 88 consid. 4.1; 138 II 57 consid. 2.2; 131 II 593 consid. 5.1, ainsi que les références citées), constitue une prestation appréciable en argent: 1) celle que la société de capitaux ou la société coopérative alloue, sans contre-prestation, ou sans contre-prestation équivalente; 2) à ses actionnaires, aux membres de l'administration ou à d'autres organes, ainsi qu'à toute personne la ou les touchant de près; 3) qu'elle n'aurait pas faite dans les mêmes circonstances à un tiers non participant, et; 4) le caractère de la prestation étant reconnaissable pour les organes de la société de capitaux ou la société coopérative et pour son bénéficiaire. 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 ( ATF 138 II 57 consid. 2). Il faut entendre par "personne la ou les touchant de près", (ci-après : 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 (pour des exemples de parenté ou d'amitié, cf. Thomas Gehrig, *Der Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung an einen nahestehenden Dritten*, Thèse St Gall, 1998, p. 160 s.). 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 (arrêts A 395/78 du 10 octobre 1979 in Arch. 49 211; A 28/76 du 17 septembre 1976 in Arch. 45 595; 2A.318/1990 du 6 juin 1991 consid 1a in Arch. 60 558). La notion de proche au sens fiscal du terme s'étend encore aux personnes auxquelles l'actionnaire permet d'utiliser la société comme si c'était la leur (cf. ATF 138 II 57 consid. 2.3; ATF 138 II 545 consid. 3.4 et confirmé par TF 2C\_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2 in Archives 84 254 et RDAF 2016 II 110). Il appartient à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, alors que le contribuable supporte le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale (cf. ATF 133 II 153 consid. 4.3; TF 2C\_445/2015 26 août 2016 consid. 7.1). Dans le domaine des prestations appréciables en argent, les autorités fiscales doivent apporter la preuve que la société a fourni une prestation et qu'elle n'a pas obtenu de contre-prestation ou une contre-prestation insuffisante. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale fournissent suffisamment d'indices révélant l'existence d'une telle disproportion, il appartient alors au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations contraires ( ATF 138 II 57 consid. 7.1; 133 II 153 consid. 4.3 précité; TF 2C\_927/2013 21 mai 2014 consid. 5.4, in RDAF 2014 II 463). b) En

l'espèce, le recourant fait valoir comme argument principal qu'il n'a jamais été actionnaire de G.\_\_\_\_\_, contrairement à ce que retenait la décision. Il explique avoir agi à titre fiduciaire pour le compte d'investisseurs philippins. Il s'était chargé de constituer la société et de leur transférer les actions après l'opération. Il était convenu qu'il dirige également l'entreprise. Pour prouver ses allégations, le recourant a produit plusieurs pièces, dont un "Fiduciary and Management Agreement" du 1<sup>er</sup> novembre 1997. aa) Selon la jurisprudence, il est présumé que les opérations effectuées en nom propre sont conclues pour le compte de la personne qui agit. Les autorités fiscales sont donc autorisées à imputer une opération à la personne qui l'a effectuée. La "Notice: rapports fiduciaires" d'octobre 1967 de l'Administration fédérale des contributions (cf. [www.estv.admin.ch](http://www.estv.admin.ch), Impôt anticipé/Documentation: Notices/S-02.107) précise qu'un rapport fiduciaire ne peut être admis du point de vue fiscal que lorsqu'un contrat écrit, qui décrit les biens sous mandat fiduciaire, a été conclu et qu'il prévoit que le fiduciaire n'encourt aucun risque et fixe la rémunération de celui-ci. Selon la jurisprudence, ces conditions ne doivent cependant pas impérativement être remplies, mais une preuve évidente doit en tous les cas être apportée (cf. TF 2C\_1120/2012 du 1<sup>er</sup> mai 2013 consid. 3.2.2, 2A.72/2006 du 9 juin 2006 consid. 2.2 et les arrêts cités). bb) Selon le "Fiduciary and Management Agreement" du 1<sup>er</sup> novembre 1997 (art. 2), le recourant était chargé par E.\_\_\_\_\_ et F.\_\_\_\_\_ de fonder la société G.\_\_\_\_\_ pour leur compte. Il devait ensuite leur transférer les actions dans un délai de quinze jours après la constitution de la société. Les propriétaires s'engageaient pour leur part à assumer tous les frais liés à l'opération et à délier le recourant de toute responsabilité. Ils devaient également verser à l'intéressé une "fiduciary fee" de 500 francs. Les conditions fixées par la notice de l'AFC, à savoir l'existence d'un contrat écrit, décrivant les biens sous mandat fiduciaire, prévoyant que le fiduciaire n'encourt aucun risque et fixant la rémunération de celui-ci, sont ainsi réalisées. L'administration fiscale ne peut ainsi faire abstraction du rapport fiduciaire existant entre le recourant et E.\_\_\_\_\_ et F.\_\_\_\_\_, à moins de contester l'existence ou la validité du contrat conclu. Or, c'est précisément ce que l'autorité intimée fait dans ses écritures. Pour elle, le "Fiduciary and Management Agreement" du 1<sup>er</sup> novembre 1997, ainsi que les autres pièces produites par les recourants pour prouver leurs allégations (en particulier la lettre du 19 novembre 1997 du recourant aux investisseurs philippins, le "Fiduciary and Management Agreement" du 1<sup>er</sup> septembre 2009, ainsi que le "Share Purchase Agreement" du 12 décembre 2014) ont été "façonné[s]" pour les besoins de la procédure". Elle souligne que ces documents sont en contradiction avec plusieurs éléments du dossier: i) L'autorité intimée fait valoir en premier lieu que l'actionnariat indiqué dans les annexes A/02 des déclarations d'impôt 1998 à 2002 de G.\_\_\_\_\_ correspond aux actionnaires fondateurs, à savoir H.\_\_\_\_\_, B.\_\_\_\_\_ et I.\_\_\_\_\_. Comme le relèvent les recourants, ceci s'explique par les contraintes légales de l'époque. L'art. 707 al. 1 CO, dans sa teneur antérieure au 1<sup>er</sup> janvier 2008, exigeait en effet que les membres du conseil d'administration soient actionnaires. L'idée était qu'ils devaient être intéressés à la société afin de supporter le risque économique. En pratique, il suffisait néanmoins de posséder une seule action pour satisfaire à cette exigence; l'action pouvait en outre être détenue à titre fiduciaire. L'obligation de posséder une "action d'administrateur" revenait ainsi à une pure formalité. Critiquée par la doctrine, elle a été supprimée par la révision du droit des sociétés du 16 décembre 2005, entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2008 (Message du Conseil fédéral, FF 2002 3025, ainsi que les références citées). L'art. 708 al. 1 CO prescrivait par ailleurs que la majorité des membres du conseil d'administration devaient être de nationalité suisse et avoir leur domicile en Suisse. Cette obligation a

également été supprimée par la révision du droit des sociétés du 16 décembre 2005. Dans le cas particulier, dans la mesure où H. \_\_\_\_\_, B. \_\_\_\_\_ et I. \_\_\_\_\_ étaient administrateurs de G. \_\_\_\_\_ dans les années 1998 à 2002, ils devaient conformément au droit en vigueur à l'époque être actionnaires de la société, à tout le moins pour une action détenue à titre fiduciaire. Il n'y a ainsi rien d'étrange à ce qu'ils apparaissent comme actionnaires dans les annexes A/02. Cela ne signifie toutefois pas qu'ils étaient les seuls actionnaires. Cela ne remet pas non plus en cause l'actionariat de E. \_\_\_\_\_ et F. \_\_\_\_\_. ii) L'autorité intimée relève par ailleurs que le recourant n'a été inscrit au registre du commerce comme directeur avec signature individuelle qu'en 2004, et non pas dès la constitution de la société. Le "Fiduciary and Management Agreement" du 1<sup>er</sup> novembre 1997 prévoyait que le recourant fournirait des "management services" en qualité de CEO de la société (art. 3). Contrairement à ce que l'autorité intimée semble soutenir, cela n'impliquait pas nécessairement une inscription au registre du commerce comme directeur avec signature individuelle. Ce qui était exigé est que le recourant assume matériellement la gestion de la société dès sa constitution. Or, l'autorité intimée ne conteste pas ce point, relevant dans une de ses écritures: "[il] était l'organe dirigeant de la société (...). C'est lui qui prenait toutes les décisions pour la gestion de la société, sa publicité et son personnel." iii) L'autorité intimée se fonde également sur le procès-verbal de l'assemblée générale du 25 juin 1999 pour affirmer que E. \_\_\_\_\_ et F. \_\_\_\_\_ n'ont jamais été actionnaires de la société. Selon ce document, les actionnaires présents à l'assemblée générale étaient B. \_\_\_\_\_ (1 action), H. \_\_\_\_\_ (1 action), I. \_\_\_\_\_ (1 action) et Henry Marchiori (9'997 actions), beau-frère de la recourante. L'autorité intimée en déduit que le "Fiduciary and Management Agreement" du 1<sup>er</sup> novembre 1997 n'aurait pas été appliqué. Les recourants font valoir pour leur part qu'il s'agissait à nouveau d'une détention à titre fiduciaire afin que l'assemblée générale puisse être tenue avec une représentation intégrale des titres. Ces explications sont plausibles. L'autorité intimée ne prétend du reste pas que Henry Marchiori aurait été un actionnaire réel de la société. Comme le relèvent les recourants, on ne voit ainsi pas pourquoi ce dernier pourrait représenter le recourant, mais ne pourrait pas en faire de même pour E. \_\_\_\_\_ et F. \_\_\_\_\_. Il ressort par ailleurs des pièces produites, notamment des échanges entre le recourant et les investisseurs philippins, que ces derniers ne sont pas intervenus dans la gestion de la société et qu'ils ont donné une grande autonomie à leur partenaire, notamment dans l'organisation des assemblées générales. iv) L'autorité intimée souligne encore que le recourant n'aurait pas perçu le salaire convenu contractuellement. Selon le "Fiduciary and Management Agreement" du 1<sup>er</sup> novembre 1997, le recourant devait percevoir pour son activité de CEO un salaire annuel de 60'000 fr., dès que le chiffre d'affaires de 500'000 fr. serait atteint. Or, depuis 2005, il n'a pas touché le montant convenu. Le recourant ne conteste pas ce constat. Il explique que, depuis 2005, sa rémunération a été réduite à 52'800 fr., en raison de la situation difficile que la société traversait. Cette décision émanerait des investisseurs philippins. Il précise qu'en 2004, il avait toutefois perçu un salaire de 107'000 fr. et bénéficié d'un rachat LPP de 92'000 francs. Ces explications ont été confirmées par E. \_\_\_\_\_, dans sa lettre du 25 juin 2015 au recourant (pièce 33). Quoi qu'il en soit, comme les recourants le relèvent, l'existence de divergences entre le contrat et les faits tels qu'ils se sont réellement passés ne signifie pas encore que le contrat serait un faux confectionné "pour les besoins de la procédure" ou qu'il n'aurait jamais été appliqué. S'agissant plus particulièrement du salaire, une modification contractuelle est possible. Elle peut même intervenir par actes concluants ou acceptation tacite (Rémy Wyler et Boris Heinzer, Droit du travail, 3<sup>ème</sup> éd., Berne 2014, p. 58). v)

L'autorité intimée relève enfin que le recourant n'a pas apporté la preuve de la libération du capital-actions par E. \_\_\_\_\_ et F. \_\_\_\_\_. Le recourant ne le conteste pas. A son souvenir, la libération s'est faite par un versement sur un compte de consignation. Il n'est toutefois pas en mesure de le prouver par pièce, ce qu'on peut difficilement lui reprocher près de 20 ans plus tard. Quant aux allégations de l'autorité intimée selon lesquelles il est douteux que des ressortissants des Philippines, pays notoirement pauvre, aient pu financer la libération du capital, elles ne sont que pures conjectures. Comme les recourants le relèvent, même dans les pays les plus pauvres, il existera toujours des personnes capables d'investir une somme de 100'000 francs. E. \_\_\_\_\_ s'est exprimé à ce sujet dans sa lettre du 25 juin 2015 au recourant (pièce 33), en faisant un inventaire non exhaustif de ses multiples biens. vi) Les éléments soulevés par l'autorité intimée n'apparaissent ainsi pas suffisants pour mettre en cause l'existence ou la validité du "Fiduciary and Management Agreement" du 1<sup>er</sup> novembre 1997. Il convient par conséquent d'admettre que E. \_\_\_\_\_ et F. \_\_\_\_\_ étaient et ont toujours été les actionnaires réels de G. \_\_\_\_\_ et que le recourant n'a agi qu'à titre fiduciaire, en se chargeant de la constitution de la société avec l'assistance notamment de son épouse et de son père. Contrairement à ce que soutient l'autorité intimée, une telle opération n'a rien d'insolite. E. \_\_\_\_\_ et F. \_\_\_\_\_ n'auraient de toute manière pas pu agir seuls. L'art. 625 al.1 CO, dans sa teneur en vigueur avant le 1<sup>er</sup> janvier 2008, requérait en effet un minimum de trois actionnaires pour la fondation de la société. Ils auraient ainsi dû faire appel à au moins un "actionnaire de paille" (ce qui était admis en pratique; cf. Message du Conseil fédéral, FF 2002 p. 2956), étant rappelé que la loi prescrivait également que la majorité des membres du conseil d'administration devaient être de nationalité suisse et avoir leur domicile en Suisse (art. 708 al. 1 CO). Par ailleurs, on peut comprendre qu'ils n'allaient pas se déplacer en Suisse pour une simple séance chez le notaire, étant rappelé qu'il s'agissait pour eux d'un investissement et qu'ils n'entendaient pas s'impliquer dans la gestion de la société. Enfin, contrairement à ce que fait valoir l'autorité intimée, ils ne pouvaient pas désigner un membre du conseil d'administration pour procéder à la fondation de la société, puisque celle-ci n'existait pas et qu'elle n'avait par conséquent pas encore de conseil d'administration. c) Il reste encore à déterminer, si, comme le soutient l'autorité intimée, un tiers non actionnaire peut être imposé sur des prestations appréciables en argent dont il aurait bénéficié directement, ce que les recourants contestent. Dans un arrêt récent du 30 janvier 2017 (causes 2C\_177/2016 et 2C\_178/2016), le Tribunal fédéral s'est prononcé sur cette problématique, relevant (consid. 5): "5. Lorsque les conditions de la prestation appréciable en argent sont réunies, il y a lieu de distinguer - à tout le moins lorsque le bénéficiaire final de la prestation n'est pas l'actionnaire détenteur de participations - les trois contribuables concernés par l'opération, raison pour laquelle en doctrine comme en jurisprudence, pareille constellation est décrite par la figure géométrique du triangle. 5.1. L'imposition intervient auprès de la société de capitaux en application de l'art. 58 al. 1 let. b, 5<sup>e</sup> tiret, LIFD selon lequel le bénéfice net imposable comprend tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial, tels que les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial. 5.2. L'imposition intervient auprès de l'actionnaire ou du détenteur de participations en application de l'art. 17 al. 1 in fine et 20 al. 1 let. c LIFD. Une distribution dissimulée de dividende dans le chapitre fiscal de la société ne constitue pas nécessairement un avantage appréciable en argent pour l'actionnaire. Il n'existe pas de véritable automatisme de

taxation. Le versement de la prestation appréciable en argent par la société ne constitue qu'un indice important dont il faut tenir compte dans l'imposition du détenteur de parts. En effet, l'autorité de la chose jugée formelle et matérielle opposable à la société ne l'est pas à l'encontre du détenteur de parts, puisque dite autorité ne s'étend pas à l'établissement des faits ou aux considérants en droit. En dérogation aux règles habituelles concernant le fardeau de la preuve, c'est au détenteur de parts, lorsqu'il est en même temps organe de la société, de contester dans les détails la nature et le montant de la prestation appréciable en argent alléguée par l'administration fiscale (arrêt 2C\_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2.3.4). La doctrine distingue selon que la participation est détenue dans la fortune privée d'une personne physique ou dans la fortune commerciale d'une personne physique ou d'une personne morale.

5.2.1. Lorsque la participation appartient à la fortune privée, la théorie du triangle pure ("Dreieckstheorie") s'applique dans tous les cas. Suivant 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 (distribution dissimulée de dividende), puis à la personne considérée comme proche du détenteur de parts (arrêt 2C\_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2 in Archives 84 254 et RDAF 2016 II 110 et les références citées; ATF 138 II 57 consid. 4.2 p. 61 ss; 131 II 722 consid. 4.1 p. 726 ss; arrêts 2C\_476/2014 du 21 novembre 2014 consid. 7.3, in: Arch. 83 p. 412; 2C\_1023/2013 du 8 juillet 2014 consid. 3.4.1, in: RF 69/2014 p. 735). La manière d'effectuer le paiement ne peut rien changer à la qualification de la prestation en tant que rendement de la fortune mobilière (arrêt 2C\_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2 in Archives 84 254 et RDAF 2016 II 110 et les références citées).

5.2.2. Si la participation est détenue dans la fortune commerciale d'une personne physique ou d'une personne morale, la doctrine récente invoque la théorie du triangle modifiée. Suivant cette théorie, il est possible de renoncer à l'imposition de la prestation appréciable en argent auprès du détenteur de parts, à condition que la prestation appréciable en argent ne crée pas pour le détenteur de parts la nécessité de procéder à un amortissement et à condition qu'un tel amortissement ne soit pas effectué dans les faits (Bauer-Balmelli, *ibidem*, no 24 ad art. 21 LIA; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, *-ibidem*, no 142 ad art. 58 LIFD). La question de savoir si cette approche est compatible avec le droit fédéral peut rester ouverte (arrêt 2C\_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2 in Archives 84 254 et RDAF 2016 II 110 et les références citées).

5.2.3. Enfin, la prestation est imposable dans le chapitre de la personne considérée comme personne proche du détenteur de parts ou des organes de la société.

5.3. 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 in : Arch. 63 145 et RDAF 1995 II 38). Certes, la doctrine (Bauer-Balmelli M., *Änderungen in der Anwendung von Dreiecks- und Direktbegünstigtentheorie*, in IFF Forum für Steuerrecht 2001, p. 58 ss; PETER LOCHER, *Kommentar zum DBG*, II partie Therwil/Bâle 2004 n° 129 ad art. 58 LIFD) mentionne encore, à tort, un cas d'application dans l'arrêt 2A.288/1998 du 31 mars 1999. Il est vrai que ce dernier arrêt cite l'arrêt 2A.315/1991 et 2A.320/1991 du 22 octobre 1992, mais n'applique pas la théorie du bénéficiaire direct. Ne faisait en effet l'objet de l'arrêt du 31 mars 1999 que l'imposition de la personne proche du détenteur de parts, dont on ignore, à la lecture des seuls faits retenus dans l'arrêt, s'il a lui-même été

imposé au titre de la théorie du triangle pure, ou non. La question n'a par conséquent pas été examinée dans cet arrêt qui ne constitue pas un précédent. 5.4. Il s'ensuit que seule la théorie du triangle, en lieu et place de la théorie du bénéficiaire direct, trouve application en matière d'impôt fédéral direct. Cette conclusion est également partagée par la doctrine majoritaire (Peter Locher, Kommentar zum DBG, II partie, Therwil/ Bâle 2004 n° 130 ad art. 58 LIFD et les nombreuses références cités)." Cet arrêt clarifie la jurisprudence, qui était fluctuante en la matière (certains auteurs parlaient de jurisprudence en "zigzag"; cf. à ce propos, Pierre-Marie Glauser, Apports et impôt sur le bénéfice, Bâle 2005, p. 312 ss, spécialement p. 315, ainsi que les auteurs cités). En matière d'impôts directs, c'est ainsi la théorie du triangle exclusivement qui s'applique dans tous les cas de prestations entre une société et un "proche" de l'actionnaire. Cela signifie que le tiers non actionnaire, en l'occurrence le recourant, ne peut pas être imposé sur des prestations appréciables en argent dont il aurait bénéficié. d) En conséquence, toutes les reprises effectuées au titre de prestations appréciables en argent doivent être annulées, sans qu'il ne soit nécessaire d'examiner leur qualification, qui était également contestée par les recourants.

## **E. 5**

Les recourants font par ailleurs grief à l'autorité intimée d'avoir refusé la déduction au titre de frais d'entretien d'immeuble d'une facture de l'entreprise M. \_\_\_\_\_ du 31 juillet 2006 d'un montant de 28'000 fr. (période fiscale 2006). a) En droit fédéral comme en droit cantonal, le contribuable qui possède des immeubles privés peut déduire les frais nécessaires à leur entretien (art. 32 al. 2, 1 ère phrase, LIFD; art. 36 al. 1 let. b, 1 ère phrase, LI). Au lieu du montant effectif des frais, il peut faire valoir une déduction forfaitaire (art. 32 al. 4 LIFD; art. 2 al. 2 de l'ordonnance fédérale sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés dans le cadre de l'impôt fédéral direct [RS 642.116]; art. 36 al. 4 LI; art. 3 du règlement du 8 janvier 2001 sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés [RDFIP; RSV 642.11.2]). Pour les immeubles occupés en propre, seuls sont déductibles les frais d'entretien qui sont en rapport immédiat avec la valeur locative (imposable). De manière similaire à la distinction effectuée entre loyers et charges lorsqu'un immeuble est loué à des tiers, seuls les frais d'entretien que le propriétaire doit supporter lui-même en louant son immeuble à des tiers constituent des frais d'entretien déductibles en cas d'utilisation personnelle. Les autres charges représentent des dépenses pour l'entretien privé du contribuable et ne sont pas déductibles (TF 2C\_878/2010 du 19 avril 2011 consid. 5.1; TF 2A.683/2004 du 15 juillet 2005 consid. 2.5, publié in: RDAF 2005 II 502). Il y a lieu également de distinguer entre les frais nécessaires à l'entretien de l'immeuble du contribuable et les frais entraînant une plus-value de cet immeuble. Les premiers constituent en effet des frais d'acquisition du revenu. Ils comprennent des dépenses consenties en vue de maintenir ou rétablir la source du revenu, de conserver sa valeur d'usage et de compenser l'usure normale de la chose due à l'écoulement du temps. En revanche, les seconds (visés par les art. 34 let. d LIFD et 38 let. d LI) sont considérés comme des dépenses d'investissement qui ne sont pas déductibles, car elles n'ont plus pour effet de maintenir purement et simplement la source du revenu, mais d'augmenter la valeur de l'immeuble et, partant, son revenu (en particulier, TF 2C\_878/2010 du 19 avril 2011 consid. 5.1; arrêt FI.2014.0038 du

## **E. 9**

Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission partielle du recours et à l'annulation de la décision attaquée. Le dossier sera retourné à l'autorité intimée pour qu'elle

rende de nouvelles décisions de taxation, respectivement de rappel d'impôt, dans le sens des considérants. Les recourants obtiennent gain de cause sur l'essentiel de leurs conclusions. Il se justifie dans ces circonstances de laisser les frais à la charge de l'Etat (art. 49 al. 1 et 52 al. 1 LPA-VD). Les recourants, qui ont procédé par l'intermédiaire d'un mandataire professionnel, ont droit par ailleurs à des dépens, à la charge de l'autorité intimée (art. 55 al. 1 LPA-VD). Ceux-ci seront réduits pour tenir compte du fait que les intéressés n'ont produit les pièces justifiant leur position, notamment sur la question de l'actionnariat de G.\_\_\_\_\_, qu'en cours de procédure.

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