

VD_OMNI FI.2016.0119 vom 5. April 2019

VD Tribunal cantonal, 2019-04-05, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2016.0119

FR: VD_OMNI FI.2016.0119 du 5 avril 2019

IT: VD_OMNI FI.2016.0119 del 5 aprile 2019

Regeste

A. _____, B. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions, Office d'impôt des districts du Jura-Nord vaudois et Broye-Vully | Contribuables qui recourent contre la décision de l'ACI de les imposer pour le revenu perçu à titre de distribution dissimulée de dividende (parts privées établies dans le cadre de l'affaire connexe FI.2016.0118 s'agissant de la société dont l'un des contribuables est le seul actionnaire). En vertu de la théorie du triangle, dont il n'y a pas de raison de s'écarter, les montants dont ont bénéficié l'actionnaire, son épouse et leur fils doivent être considérés comme une distribution dissimulée de dividendes et être dès lors imposés à titre de revenu provenant de la fortune mobilière de l'actionnaire. Confirmation, sous réserve de l'adaptation du montant de la reprise, de la décision attaquée (consid. 4). Les contribuables ne peuvent pas revendiquer la déduction de frais relatifs à l'administration de leur immeuble par un tiers. Si la société dont l'un des contribuables est actionnaire a bien comptabilisé des frais en relation avec la gestion de cet immeuble, l'activité déployée par la société n'est pas documentée. Les recourants n'ont ainsi pas prouvé avoir eu recours au service de tiers pour l'administration de leurs biens immobiliers (consid. 5). Recours partiellement admis. Recours au Tribunal fédéral admis en ce qui concerne la période fiscale 2006 et rejeté pour les autres périodes fiscales (2C_485/2019 du 6 novembre 2019).

Erwägungen

E. 1

A teneur de l'art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), le contribuable peut s'opposer à la décision sur réclamation de l'autorité de taxation en s'adressant, dans les 30 jours à compter de la notification de la décision attaquée, à une commission de recours indépendante des autorités fiscales. Aux termes de l'art. 199 de la loi cantonale du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; BLV 642.11), le recours au Tribunal cantonal s'exerce conformément à la loi sur la procédure administrative. Le recours ayant été interjeté dans la forme prescrite (cf. art. 140 al. 2 LIFD et 79 de la loi cantonale du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36]) et le délai de trente jours (cf. art. 140 al. 1 LIFD et 95 LPA-VD), il y a lieu d'entrer en matière.

E. 2

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 p. 262, 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 p. 262/263). b) En l'espèce, les questions à trancher sont les mêmes pour les deux catégories d'impôt, la notion de prestation appréciable en argent en matière d'ICC, et partant l'application de la théorie du triangle, est traitée de manière identique à celle qui prévaut en matière d'IFD. Il en va de même en ce qui concerne les frais d'administration des immeubles privés par des tiers. Le Tribunal 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. arrêt FI.2016.0037 du 16 décembre 2016 consid. 2).

E. 2.3

p. 60; 138 II 545 consid. 3.4 p. 551 et confirmé par arrêt TF 2C_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2 in Archives 84 254 et RDAF 2016 II 110). Si l'opération commerciale qualifiée de prestation appréciable en argent n'a été imposée ni auprès de la société de capitaux, ni auprès du détenteur de parts, il en résulte une reprise chez l'un comme chez l'autre. Cela découle de l'art. 58 al. 1 let. b LIFD (cf. également l'art. 94 al. 1 let. b LI) en ce qui concerne la société effectuant la prestation, des art. 17 al. 1 et 20 al. 1 let. c LIFD (cf. également art. 23 al. 1 let. c LI) en ce qui concerne l'actionnaire qui en bénéficie, dans la mesure où il s'agit d'une personne physique, respectivement de l'art. 58 al. 1 let. c LIFD dans le cas où la participation est détenue par une personne morale (arrêt TF 2C_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2 in Archives 84 254 et RDAF 2016 II 110 et les références citées). Cela concrétise la double imposition économique voulue par le législateur (ATF 136 I 65 consid. 5.4 p. 76). b) 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. 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 TF 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. 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 (arrêts TF 2C_177/2016 et 2C_178/2016 du 30 janvier 2017 consid. 5; 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.

E. 3

Bien que l'ACI se soit écartée, sur plusieurs aspects, des déclarations fiscales des recourants, ceux-ci ne contestent plus désormais que deux aspects de leur imposition durant les périodes fiscales 2004 à 2010. Ils contestent, d'une part, le refus de l'autorité intimée d'admettre en déduction de leur revenu les frais d'administration des immeubles sis au ***** et à *****, ainsi que, d'autre part, la comptabilisation d'un revenu correspondant à la part privée pour les frais de véhicule telle qu'elle a été fixée dans le cadre de la cause FI.2016.0118, traitée conjointement.

E. 4

Il convient d'examiner en premier lieu si l'autorité était fondée à reprendre à titre de revenu, les frais de véhicule privés passés en charge de C._____. a) Selon les art. 20 al. 1 let. c LIFD et 23 al. 1 let. c LI, est 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. Font partie des avantages appréciables en argent au sens de cette disposition les distributions dissimulées de bénéfice (cf. art. 58 al. 1 let. b LIFD et 94 al. 1 let. b LI), soit des attributions que 1) 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 (ATF 140 II 88 consid.

E. 4.1

p. 91 ss; 138 II 57 consid. 2.2 p. 59 ss; 131 II 593 consid. 5.1 p. 607; 119 Ib 116 consid. 2 p. 119; 119 Ib 431 consid. 2b p. 435). 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 p. 59; arrêt TF 2P.280/2001/2A.475/2001 du 30 avril 2002 consid. 2.1, in: RF 57/2002 p. 558; en ce qui concernait l'AIFD: ATF 115 Ib 238 consid. 3b p. 241). La question de savoir si la prestation appréciable en argent est intervenue suite à l'absence de comptabilisation d'un revenu ou suite à la comptabilisation d'une charge infondée est en revanche sans importance (cf. ATF 113 Ib 23 consid. 2 p. 24 ss). Les prestations appréciables en argent peuvent également intervenir à charge de comptes d'actifs ou de passifs (arrêt TF 2C_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2 in Archives 84 254 et RDAF 2016 II 110 et les références citées). 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. La notion de proche au sens fiscal du terme s'étend aux personnes auxquelles l'actionnaire permet d'utiliser la

société comme si c'était la leur (cf. ATF 138 II 57 consid.

E. 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 TF 2C_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2 in Archives 84 254 et RDAF 2016 II 110 et les références citées). Le Tribunal fédéral a laissé indécise la question de savoir si la théorie du triangle modifiée s'applique lorsque la participation est détenue dans la fortune commerciale d'une personne physique ou d'une personne morale. 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 (arrêt TF 2C_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2 in Archives 84 254 et RDAF 2016 II 110 et les références citées). 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. 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 TF 2A.315/1991 et 2A.320/1991 du 22 octobre 1992 in : Arch. 63 145 et RDAF 1995 II 38). 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 (arrêt TF 2C_177/2016 et 2C_178/2016 du 30 janvier 2017; Peter Locher, Kommentar zum DBG, II partie, Therwil/ Bâle 2004 n° 130 ad art. 58 LIFD et les nombreuses références cités). c) En l'occurrence, il peut être renvoyé aux considérations développées dans le cadre de la cause FI.2016.0118, s'agissant du bien-fondé des reprises opérées dans le bénéfice de la société C._____ en relation avec la comptabilisation induite de frais privés. En substance, il ressort dudit arrêt que la part estimée des frais non justifiés commercialement représente un ratio de 4/9 des frais de véhicules comptabilisés dans les comptes 4210, 4220, 4290, ainsi que 4240 à 4260. Lesdits frais concernent des dépenses de carburant et d'huile, de pneumatique, de taxe et assurances, ainsi que des frais de réparation. La prise en compte de ces charges par la société a profité à A._____, l'unique actionnaire de la société, ainsi qu'à son épouse et à leurs enfants. On se trouve dès lors bien en présence de prestations appréciables en argent faites à l'actionnaire ou à des personnes proches. En vertu de la théorie du triangle, dont il n'y a pas en l'occurrence de raison de s'écarter, les montants en question doivent dès lors être considérés comme une distribution dissimulée de dividende et être imposés à titre de revenu provenant de la fortune mobilière de l'actionnaire. Sous réserve de l'adaptation du montant de la reprise correspondant à la part privée calculée dans la cause FI.2016.0118, la décision attaquée peut être confirmée, en tant qu'elle porte sur l'imposition, dans le chef de l'actionnaire, de la distribution dissimulée de dividende.

E. 5

Les recourants contestent par ailleurs le refus de l'autorité intimée de déduire de leur revenu les frais d'administration de l'immeuble sis au ***** et celui à *****. a) En droit

fédéral comme en droit cantonal, le contribuable qui possède des immeubles privés peut déduire les frais d'administration par des tiers (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; BLV 642.11.2]). Les frais d'administration comprennent toutes les dépenses qui sont liées à l'administration générale de l'immeuble. Il s'agit en particulier des frais de port, de téléphone, d'annonces, d'imprimés, de poursuite, de procès et les rétributions versées au gérant, etc. Seules les dépenses qui sont effectivement encourues et payées à des tiers sont déductibles, à l'exception du travail effectué par le propriétaire lui-même pour l'administration de son immeuble (cf. art. 1 al. 1 let. c de l'ordonnance de l'AFC sur les frais relatifs aux immeubles privés déductibles dans le cadre de l'impôt fédéral direct du 24 août 1992 [RS 642.116.2]; Nicolas Merlino, in: Noël/Aubry Girardin (éd.), Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2^{ème} éd. n°59ss ad art. 32 LIFD). En droit fiscal, le principe de l'art. 8 CC s'exprime dans le sens où il appartient à l'autorité 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 140 II 248 consid. 3.5 p. 252; 133 II 153 consid. 4.3 p. 158).

b) En l'occurrence, les recourants ont revendiqué dans leur déclaration d'impôt les frais d'administration suivants: - pour la période fiscale 2004, 1'000 fr. en relation avec l'immeuble de ***** et 5'000 fr. avec l'immeuble du *****; - pour la période fiscale 2005, 1'000 fr. en relation avec l'immeuble de ***** et 3'500 fr. avec l'immeuble du *****; - pour la période fiscale 2006, 1'000 fr. en relation avec l'immeuble de ***** et 3'500 fr. avec l'immeuble du *****; - pour la période fiscale 2007, 3'000 fr. avec l'immeuble du *****; - pour la période fiscale 2008, 3'000 fr. avec l'immeuble du *****; - pour la période fiscale 2009, 2'500 fr. avec l'immeuble du *****; - pour la période fiscale 2010, 1'000 fr. en relation avec l'immeuble de ***** et 1'191 fr. avec l'immeuble du *****. Les recourants prétendent qu'ils auraient eu à assumer les frais de gérance que la société C._____ leur a facturés. Les frais en question ont été comptabilisés en déduction des charges salariales comptabilisées dans les frais généraux (cf. compte n°5050 intitulé "gérance & compta"), ce qui paraît d'emblée inhabituel. S'agissant en effet d'une source de revenu pour la société, il aurait été plus cohérent de le mentionner dans les produits. L'analyse de la comptabilité de C._____ tend toutefois à confirmer que les recourants se sont bien acquittés des frais en question, la contrepartie de la prestation de la société ayant été enregistrée dans les comptes "c/c *****" et "c/c *****", que les recourants ont déclarés comme dettes privées dans leurs déclarations d'impôts successives. La seule comptabilisation de ces frais ne paraît toutefois pas suffisante pour démontrer la justification commerciale de cette source de revenu pour la société. Il convient encore de relever que les montants figurant dans la comptabilité de C._____ ne se recourent pas totalement avec ceux revendiqués par les recourants en déduction de leurs revenus immobiliers. Durant les périodes fiscales 2004 à 2006, la société a ainsi comptabilisé des frais pour des montants de respectivement 1'000 et 2'500 fr. en relation avec les immeubles de ***** et du ***** , alors que les frais d'administration revendiqués dans le cadre de la déclaration d'impôt s'élèvent, pour l'immeuble situé au ***** , à 5'000 fr. en 2004, 3'500 fr. en 2005 et 3'500 fr. en 2006. Faute de pièces justificatives, on ignore quelles ont été les prestations fournies dans ce

contexte par la société C._____, ce d'autant plus que, pour la signature du contrat de bail relatif à l'immeuble du *****, les recourants étaient représentés par l'agence immobilière Foncia. Les recourants n'ont en effet pas été en mesure de produire un contrat ou une pièce justificative, susceptible de démontrer que C._____ a bien déployé une activité dans le cadre de la gestion des immeubles des recourants. On ignore par ailleurs tout de l'intensité de cette activité, qui n'est nullement documentée. Il convient ainsi d'admettre que les recourants ne sont pas parvenus à démontrer qu'ils avaient eu recours au service de tiers pour l'administration de leurs biens immobiliers. Dans de telles circonstances, l'autorité intimée pouvait admettre que les recourants n'avaient pas prouvé avoir supporté les frais d'administration qu'ils revendiquaient en déduction de leur revenu immobilier imposable. Or, s'agissant d'un élément susceptible de réduire leur obligation fiscale, les recourants supportent le fardeau de sa preuve. La décision attaquée doit dès lors être confirmée, en tant qu'elle refuse la déduction des frais d'administration revendiqués par les recourants.

E. 6

Il suit de ce qui précède que le recours doit être partiellement admis et la décision attaquée partiellement annulée. Le dossier est renvoyé à l'autorité intimée pour qu'elle établisse un nouveau calcul de l'impôt, compte tenu d'une reprise des frais non justifiés par l'usage commercial correspondant à un ratio de 4/9 des charges comptabilisées à titre de "frais de véhicule" (cf. pièce 6 jointe au recours). Pour le surplus, la décision attaquée peut être confirmée. Un émolument réduit est mis à la charge des recourants, qui n'obtiennent que partiellement gain de cause. Les recourants, qui sont intervenus en procédure avec l'assistance d'un avocat, ont droit à des dépens, également réduits pour tenir compte du fait qu'ils n'obtiennent que partiellement gain de cause.

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