

VD_OMNI FI.2018.0256 vom 17. Juli 2019

VD Tribunal cantonal, 2019-07-17, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2018.0256

FR: VD_OMNI FI.2018.0256 du 17 juillet 2019

IT: VD_OMNI FI.2018.0256 del 17 luglio 2019

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Confirmation, pour la partie taxation (le recourant ayant opté pour la procédure séparée), des reprises opérées par l'ACI sur le revenu imposable du recourant. Cas dans lequel une violation de l'obligation de motiver peut être réparée dans le cadre de la procédure de recours (consid. 4). Le recourant n'apporte aucun élément permettant d'établir qu'il n'aurait pas été le bénéficiaire des distributions dissimulées de bénéfice établies dans le cadre de la cause FI.2018.0256, concernant la société dont il est l'actionnaire majoritaire et vraisemblablement le seul dirigeant (consid. 5). Recours rejeté. Recours au TF rejeté (arrêt 2C_777/2019 du 28 avril 2020).

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

Le litige porte d'une part sur les reprises opérées par l'ACI dans le revenu de la recourante pour les périodes fiscales 2006 à 2010, et d'autre part sur les amendes infligées pour soustraction et tentative de soustraction fiscale. En tant qu'il protège le droit de l'accusé de ne pas s'incriminer lui-même (selon l'adage "nemo tenetur se ipsum accusare vel procedere"), l'art. 6 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH; RS 0.101) s'applique à la procédure fiscale de caractère pénal. En revanche, le contentieux qui se rapporte à la taxation fiscale n'entre pas dans le champ d'application de cette disposition; partant, la maxime précitée ne vaut pas dans ce domaine (arrêts de la Cour européenne des droits de l'homme Ferrazzini c. Italie du 12 juillet 2001, Recueil 2001-VII p. 327, par. 29, et J. B. c. Suisse du 3 mai 2001, Recueil 2001-III p. 455; ATF 138 IV 47 consid. 2.6.1 p. 51; 132 I 140 consid. 2.1 p. 145/146 et les références citées). Afin d'éviter que les renseignements obtenus dans la procédure de taxation – à laquelle le contribuable a le devoir de collaborer – ne soient utilisés pour les besoins de la procédure pénale dans laquelle l'accusé a le droit de

se taire, la cour statue en deux étapes: elle rend un arrêt partiel sur la taxation, avant de se prononcer, par un arrêt séparé, sur les amendes. Avec l'accord des contribuables toutefois, elle peut adopter une procédure unifiée et rendre un arrêt unique statuant aussi bien sur la taxation que sur les amendes (arrêts FI.2011.0066 du 14 août 2012; FI.2003.0022 du 14 juin 2007; FI.2005.0206 du 12 juin 2006; FI.2004.0038 du 18 avril 2006). Averti de cette possibilité, le recourant a opté pour une procédure séparée. Le présent litige portera dès lors sur la seule problématique de la taxation du recourant relative aux périodes fiscales 2006 à 2010, à l'exclusion des amendes prononcées à son encontre.

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 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. 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. 4

Dans un premier grief d'ordre formel, qu'il convient d'examiner préalablement, le recourante se plaint d'une violation de son droit d'être entendu, en relation avec l'exigence de motivation. a) Le droit d'être entendu protégé par l'art. 29 al. 2 Cst. comprend notamment l'obligation pour l'autorité de motiver sa décision, afin que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause (ATF 142 I 135 consid. 2.1 p. 145; 138 I 232 consid. 5.1 p. 237; 136 V 351 consid. 4.2 p. 355). La motivation d'une décision est suffisante lorsque l'autorité mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidée et sur lesquels elle a fondé son raisonnement. L'autorité ne doit toutefois pas se prononcer sur tous les moyens des parties; elle peut se limiter aux questions décisives (ATF 142 II 154 consid. 4.2 p. 157; 137 II 266 consid. 3.2 p. 270; 136 I 229 consid. 5.2 p. 236). La motivation peut pour le reste être implicite et résulter des différents considérants de la décision (ATF 141 V 557 consid. 3.2.1 p. 565). b) Le recourant reproche à l'autorité intimée de s'être contentée d'effectuer un renvoi à sa décision concernant les distributions dissimulées de dividende dans le chef de la société C._____, dont le recourant est associé majoritaire, sans examiner si le recourant avait simultanément obtenu

un avantage appréciable en argent. Une distribution dissimulée de dividende dans le chapitre fiscal de la société ne constitue pas nécessairement un avantage appréciable en argent pour l'actionnaire. Elle demeure néanmoins un indice important dont il faut tenir compte dans l'imposition du détenteur de parts (arrêt TF 2C_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2.3.4). En outre, 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). Dans le cadre des réclamations qu'il a formées à l'encontre des décisions de taxation et rappel d'impôt relatives aux périodes fiscales 2006 à 2010, le recourant s'est limité à observer que le montant des prestations appréciables en argent ne correspondait pas à celui des prestations dissimulées reprises dans le bénéfice de la société. L'autorité intimée a répondu de manière précise à cette critique du recourant, joignant à la décision attaquée un tableau détaillé justifiant les différences constatées. Pour le surplus, le recourant s'est lui-même référé à l'argumentation développée dans le cadre de la procédure concernant la société dont il est l'associé majoritaire, sans développer une motivation spécifique en relation avec l'imposition des prestations appréciables en argent. On ne saurait dès lors reprocher à l'autorité intimée d'avoir effectué un renvoi aux considérants de sa décision concernant le bien-fondé des reprises opérées dans le chef de la société. Le recourant et la société dont il est l'associé majoritaire sont certes incontestablement des personnes distinctes. Le recourant ne conteste toutefois pas son statut d'organe dirigeant de la société C._____, dont il a été, avec ses différents mandataires, le seul interlocuteur de l'autorité intimée durant toute la procédure. Le recourant était libre, s'il estimait que ses intérêts ne se recoupaient pas avec ceux de la société C._____, de développer sa propre motivation, ce qu'il n'a pas fait. La décision attaquée contient toutefois une lacune dans sa motivation, s'agissant de la période fiscale 2007, qui n'a pas fait, à l'égard de la société C._____, l'objet d'une décision rendue sur réclamation. L'autorité intimée, pour justifier sa reprise dans le revenu du recourant à titre de prestation appréciable en argent, ne pouvait ainsi opérer un simple renvoi à la motivation de la décision qu'elle a rendue à l'encontre de la société C._____. c) La décision attaquée ne doit pas pour autant être annulée. Une violation du droit d'être entendu peut en effet être réparée dans le cadre de la procédure de recours lorsque l'irrégularité n'est pas particulièrement grave et pour autant que la partie concernée ait la possibilité de s'exprimer et de recevoir une décision motivée de la part de l'autorité de recours disposant d'un pouvoir d'examen complet en fait et en droit. Une réparation du vice procédural est également possible lorsque le renvoi à l'autorité inférieure constitue une vaine formalité, provoquant un allongement inutile de la procédure, incompatible avec l'intérêt de la partie concernée à ce que sa cause soit tranchée dans un délai raisonnable (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 p. 226; 137 I 195 consid. 2.3.2 p. 197; 135 I 279 consid. 2.6.1 p. 285). L'insuffisance de la motivation de la décision attaquée n'a en l'occurrence pas empêché le recourant de l'attaquer à bon escient. Le recourant avait en effet connaissance de toutes les reprises opérées sur son revenu, s'agissant notamment de la période fiscale 2007. Le recourant n'a contesté, pour cette période, que le bien-fondé de la reprise relative aux charges comptabilisées en relation avec l'activité de la société D._____. La motivation de l'autorité intimée en relation avec cette reprise pour les périodes 2006, 2008, 2009 et 2010 est transposable à la période fiscale 2007 en cause. Dans ces circonstances, une éventuelle violation du droit d'être entendu du recourant peut être réparée par le Tribunal de céans, qui dispose d'un plein pouvoir d'examen en fait et en droit.

Le grief de violation du droit d'être entendu doit être rejeté.

E. 4.1

p. 231; 140 II 88 consid. 4.1 p. 92 s.; 138 II 57 consid. 2.2 p. 59 s.). 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). S'agissant du fardeau de la preuve, 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 alors seulement 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 p. 66; 133 II 153 consid. 4.3 p. 158 précité; arrêt TF 2C_927/2013 du 21 mai 2014 consid. 5.4, in RDAF 2014 II 463). 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). 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. 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. 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) Ainsi que le relève à juste titre le recourant, une reprise à titre de distribution dissimulée de bénéfice dans le chef de la société ne conduit pas nécessairement à l'imposition du détenteur de part. Une telle reprise constitue néanmoins un indice important de l'existence d'une prestation appréciable en argent. Il peut ainsi être renvoyé aux considérations développées dans le cadre de la cause FI.2018.0266, s'agissant du bien-fondé des reprises opérées dans le bénéfice de la société C._____ en relation avec la comptabilisation de charges injustifiées et l'absence de comptabilisation d'une partie du chiffre d'affaires. aa) Il ressort en substance dudit arrêt que la société C._____ a grevé son résultat de charges injustifiées, n'ayant pu rendre vraisemblable l'existence de ses relations commerciales avec la société D._____. Le recourant n'apporte aucun élément probant susceptible d'établir que la comptabilisation induite des charges relatives aux prestations de la société D._____ a profité à une tierce personne. Le contexte particulier dans lequel ont eu lieu les transactions en cause, impliquant une société dont le siège se trouvait aux Seychelles, autorisait l'autorité intimée à attendre du recourant une obligation accrue de collaboration et à lui faire supporter l'échec de la preuve de la vraisemblance des relations commerciales entre C._____ et la société D._____. Les autres conditions à l'existence d'un avantage appréciable en argent sont au surplus manifestement réunies: la prestation a été fournie au recourant, soit à un actionnaire de la société, et les organes de C._____ ne pouvaient pas l'ignorer, puisque le bénéficiaire des prestations en était aussi l'actionnaire majoritaire et vraisemblablement le seul dirigeant. Dans ces circonstances, il convient d'admettre que les versements effectués en espèces par la société C._____ à la société D._____ ont profité au recourant exclusivement, qui a par conséquent perçu une prestation appréciable en argent justifiant

une reprise dans son revenu imposable correspondant à la reprise opérée dans le bénéfice imposable de la société C._____. bb) La seconde reprise litigieuse a trait à la renonciation de la société C._____ à comptabiliser le chiffre d'affaires réalisé en relation avec les travaux effectués pour le compte de B._____ et de son épouse, tout en grevant son résultat des charges afférentes aux travaux précités. Même s'il ne le dit pas explicitement, le recourant semble soutenir que la prestation appréciable en argent découlant de cette reprise a profité à son frère, également actionnaire de la société. Cette hypothèse n'est toutefois pas rendue vraisemblable par le recourant. Le seul élément probant fourni par le recourant consiste en une attestation du 6 septembre 2011, signée par le recourant lui-même et son frère B._____, dont il ressort que le montant de 250'500 fr. viré par la banque à C._____ aurait été reversé sous forme d'argent liquide à B._____. Ce document est toutefois manifestement contraire à la réalité, dans la mesure où il y est précisé, de manière erronée, que "C._____ n'a pas travaillé dans le chantier à Sugnens, ce qui veut dire qu'il n'y a pas de facture ni de bénéfice". Cette pièce semble donc avoir été établie, plus de cinq ans après les faits, exclusivement pour les besoins de la cause. Elle ne saurait constituer une preuve déterminante que l'absence de comptabilisation des acomptes du crédit de construction dans le chiffre d'affaires de C._____ a profité à B._____. A l'époque des faits litigieux, le recourant était l'actionnaire majoritaire de C._____. A l'inverse de son frère, A._____ était par ailleurs employé par cette société, dont il était également très vraisemblablement le seul dirigeant. Le recourant n'a en effet pas contesté l'affirmation de l'autorité intimée selon laquelle il était la seule personne à être habilitée à effectuer des retraits sur le compte bancaire de la société. Dans ces circonstances, l'autorité intimée n'a pas abusé de son pouvoir d'appréciation en considérant que le recourant était le bénéficiaire de la prestation appréciable en argent consentie par la société C._____. Si le frère du recourant en a été le bénéficiaire final, la prestation appréciable demeurerait quoi qu'il en soit imposable auprès du recourant, en application de la théorie du triangle, du fait qu'il était alors seul à pouvoir décider de l'attribution litigieuse, son frère devant être considéré comme un proche. Toutes les reprises opérées par l'autorité intimée sur le revenu du recourant doivent dès lors être confirmés.

E. 5

Il convient d'examiner ensuite si l'autorité intimée était fondée à reprendre à titre de revenu dans le chef de l'actionnaire, les distributions dissimulées de bénéfices reprises dans le bénéfice 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. Selon la jurisprudence constante, est une prestation appréciable en argent toute attribution faite par la société, sans contre-prestation équivalente, à ses actionnaires ou à toute personne la ou les touchant de près et qu'elle n'aurait pas faite dans les mêmes circonstances à des tiers non participants; encore faut-il que le caractère insolite de cette prestation soit reconnaissable par les organes de la société (cf. ATF 143 IV 228 consid.

E. 6

Le recours doit ainsi être rejeté et la décision attaquée confirmée. Les frais sont mis à la charge du recourant, qui succombe. Il n'est pas alloué de dépens.

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