

# VD\_OMNI FI.2020.0106 vom 20. Oktober 2021

VD Tribunal cantonal, 2021-10-20, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2020.0106](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2020.0106)

FR: VD\_OMNI FI.2020.0106 du 20 octobre 2021

IT: VD\_OMNI FI.2020.0106 del 20 ottobre 2021

## Regeste

A. \_\_\_\_\_, B. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | La société, dont les recourants détenaient l'intégralité des parts, a indûment grevé son bénéficiaire en acquittant des dettes dues par des sociétés affiliées en faveur de la raison individuelle du recourant. L'augmentation, dans cette mesure, du compte courant créancier actionnaire doit être qualifiée de prestation appréciable en argent et reprise dans le revenu imposable des recourants. Les recourants ne sauraient en outre se prévaloir, après le dépôt de la déclaration d'impôt, de l'amortissement d'un actif de la raison individuelle, dont la justification commerciale n'a pas été établie. Recours rejeté.

## 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; BLV 173.36], applicable par renvoi de l'art. 199 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux [LI; BLV 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 en l'occurrence sur des reprises opérées sur le revenu des recourants, tant en ce qui concerne l'ICC que l'IFD. 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 notion de prestation appréciable en argent au sens de l'art. 20 al. 1 let. c LIFD est identique à celle prévue à l'art. 23 al. 1 let. c LI et

correspond à l' art. 7 al. 1 LHID . La jurisprudence rendue en matière d'impôt fédéral direct est également valable pour l'application des dispositions cantonales harmonisées correspondantes (ATF 140 II 88 consid. 10 p. 101; arrêt TF 2C\_98/2019 du 23 septembre 2019 consid. 7). 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. en autres arrêts FI.2018.0074 du 22 novembre 2018 consid. 2, FI.2016.0037 du 16 décembre 2016 consid. 2 et FI.2015.0069 du 11 juillet 2016 consid. 2).

### **E. 3**

Il convient d'examiner si l'autorité intimée était fondée à reprendre à titre de revenu, dans le chef des recourants, la prestation appréciable consentie par la société dont ils étaient détenteurs de parts. 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, il y a distribution dissimulée de bénéfice constitutive de prestation appréciable en argent lorsque quatre conditions cumulatives sont remplies : 1) la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante; 2) cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le ou la touchant de près; 3) elle n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers; 4) la disproportion entre la prestation et la contre-prestation est manifeste, de telle sorte que les organes de la société auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient (ATF 144 II 427 consid. 6.1 p. 443s. ; 143 IV 228 consid. 4.1 p. 231 ; 140 II 88 consid. 4.1 p. 92 et les arrêts cités). 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). 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). Dans le domaine des prestations appréciables en argent, le fardeau de la preuve se répartit comme suit: 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 p. 66; 133 II 153 consid. 4.3 p. 158; arrêt TF 2C\_927/2013 du 21 mai 2014 consid. 5.4, in RDAF 2014 II 463). Cependant, une fois qu'un fait est tenu pour établi, la question du fardeau de la preuve ne se pose plus (ATF 137 III 226 consid. 4.3 p. 235; arrêt TF 2C\_445/2015 du 26 août 2016 consid. 7.1). 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\_886/2020 du 23 novembre 2020 consid. 3.2.1 ; 2C\_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2.3.4). b) En l'occurrence, la reprise effectuée par l'ACI dans le revenu imposable des contribuables a trait à l'augmentation de 100'000 fr. du compte courant créancier actionnaire par l'intermédiaire d'un compte de charges dans la comptabilité de la société. La société a en effet comptabilisé le 31 décembre 2014 une écriture intitulée « prêt » impactant le débit d'un compte de charges (5900 Amortissements) et le crédit d'un compte de passif (2250 Actionnaire) pour un montant de 100'000 fr. Les recourants contestent avoir bénéficié d'une prestation appréciable en argent. Dans le cadre de la procédure concernant la société D.\_\_\_\_\_, les contribuables ont expliqué dans un premier temps que les opérations comptables enregistrées avaient pour but de radier la société H.\_\_\_\_\_ et d'assainir G.\_\_\_\_\_. La lecture comparée de la comptabilité de la raison individuelle de C.\_\_\_\_\_ et de la comptabilité de la société D.\_\_\_\_\_ conduit à retenir que l'écriture litigieuse, intitulée « prêt », devait vraisemblablement permettre à C.\_\_\_\_\_ de recouvrer les créances qu'il détenait à l'encontre des sociétés filles de D.\_\_\_\_\_, soit H.\_\_\_\_\_ et G.\_\_\_\_\_, qui ont toutes deux déposé le bilan en 2010, respectivement en début d'année 2015. Le droit suisse ne connaissant pas le principe de l'imposition de groupe, les opérations entre sociétés d'un même groupe doivent intervenir comme si elles étaient effectuées entre tiers dans un environnement de libre concurrence (ATF 140 II 88 consid. 4 et 4.1 p. 92 s. et les références; 138 II 57 consid. 2.2 p. 59 s.). On ne saurait dans ces circonstances admettre que la société holding assume une quelconque solidarité dans le paiement des dettes de ses filiales. L'autorité intimée a dès lors considéré à juste titre que les contribuables devaient assumer les pertes résultant des prêts consentis à titre personnel en faveur des sociétés H.\_\_\_\_\_ et G.\_\_\_\_\_. Dans le cadre de leur recours, les recourants ne contestent d'ailleurs plus que la société D.\_\_\_\_\_ a grevé sans motif son résultat d'un montant de 100'000 fr. en assumant des dettes dues par des sociétés affiliées en faveur de la raison individuelle de C.\_\_\_\_\_. Tout au plus font-ils valoir que les différentes sociétés étaient « très imbriquées », se fondant sur un état des comptes au 31 décembre 2010 entre la raison individuelle et les différentes sociétés du groupe. On ne voit pas ce que ce document, qui n'a aucune valeur officielle, est supposé établir. Il se rapporte en effet à une période bien antérieure à celle qui fait l'objet du présent litige et comprend des postes qui ne se recoupent avec aucune des pièces comptables figurant au dossier. Un tel document ne saurait dès lors établir la nature des relations entre C.\_\_\_\_\_ et les différentes sociétés du groupe. On ne voit en particulier pas que cette pièce permette de prouver que C.\_\_\_\_\_ ait pris en charge à titre personnel des frais qui incombaient à D.\_\_\_\_\_ en raison de ses engagements à l'égard d'H.\_\_\_\_\_ et de G.\_\_\_\_\_. Dans le cadre de la procédure de réclamation, les recourants ont produit de nouveaux comptes de la raison individuelle. Ils admettent que la raison individuelle a réalisé un produit de 100'000 fr., mais qui doit selon eux être compensé par un amortissement du poste débiteurs à hauteur de 128'092 francs. Il convient ainsi d'examiner si les recourants pouvaient, après le dépôt de leur déclaration d'impôt, procéder à l'amortissement d'un actif de la raison individuelle. c) Selon l'art. 58 al. 1 LIFD, applicable par analogie aux contribuables indépendants qui tiennent une comptabilité en bonne et due forme (cf. art. 18 al. 3 LIFD), le bénéfice net imposable de la société comprend en particulier le solde du compte de résultats (let. a) et 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). L' art. 58 al. 1 let. a LIFD énonce le principe de l'autorité du bilan commercial (ou principe de déterminance ; " Massgeblichkeitsprinzip "), selon lequel le bilan commercial est déterminant en droit fiscal. Les comptes établis conformément aux règles du droit commercial lient les autorités fiscales, à moins que le droit fiscal ne prévoie des règles correctrices spécifiques. L'autorité fiscale peut donc s'écarter du bilan remis par le contribuable lorsque des dispositions impératives du droit commercial sont violées ou que des normes fiscales correctrices l'exigent (ATF 144 II 427 consid. 6.5.1 p. 447 ; 141 II 83 consid. 3.1 et les références; arrêts TF 2C\_132/2020 du 26 novembre 2020 consid. 7.2; 2C\_495/2017 du 27 mai 2019 consid. 7.2.1). Selon ce principe , le contribuable est lié à la situation patrimoniale de la période fiscale, telle qu'elle ressort des livres de compte régulièrement établis (arrêt TF 2C\_98/2019 du 23 septembre 2019 consid. 5.2 et les références). En revanche, si la comptabilisation se fait de manière contraire au droit commercial, une correction de bilan est possible jusqu'à l'entrée en force de la déclaration d'impôt. La correction de bilan peut intervenir en faveur ou en défaveur du contribuable (arrêts TF 2C\_857/2020 du 11 février 2021 consid. 4.1; 2C\_490/2016 du 25 août 2017 consid. 5.1 et les références). La correction du bilan, qui tend à substituer une comptabilisation contraire au droit commercial, se distingue de la modification de bilan, qui consiste à remplacer une comptabilisation conforme au droit commercial par une autre également correcte. Des modifications de bilan ne peuvent être effectuées que jusqu'au dépôt de la déclaration d'impôt (arrêt TF 2C\_576/2020 du 17 août 2020 consid. 2.2.1 et les références citées). Durant la procédure de taxation, elles ne peuvent en principe être effectuées que s'il apparaît que le contribuable s'est mépris, de manière excusable, sur les conséquences fiscales de certaines comptabilisations. Sont en principe exclues les modifications de bilan en cours de procédure de taxation qui sont effectuées aux seules fins de réaliser une économie d'impôt (ATF 141 II 83 consid. 3.4 p. 87; arrêt TF 2C\_576/2020 du 17 août 2020 consid. 2.2.1 et les références citées). La question se pose de savoir si l'amortissement des créances était justifié par l'usage commercial (cf. art. 58 al. 1 let. b en relation avec l'art. 18 al. 3 LIFD ; art. 94 al. 1 let. b LI en relation avec l'art. 21 al. 3 LI). d) Les amortissements des actifs justifiés par l'usage commercial sont autorisés, à condition que ceux-ci soient comptabilisés ou, à défaut d'une comptabilité tenue selon l'usage commercial, qu'ils apparaissent dans un plan spécial d'amortissements (art. 62 al. 1 LIFD). Un amortissement est justifié par l'usage commercial dans la mesure où il permet de tenir compte d'une véritable moins-value d'un poste au bilan (ATF 137 II 353 consid. 6.4.1 p. 361; arrêts TF 2C\_132/2020 du 26 novembre 2020 consid. 8.2.1; 2C\_520/2015 du 28 décembre 2015 consid. 3.2). En vertu de l' art. 960 al. 2 CO , la valeur de tous les éléments de l'actif ne peut figurer au bilan pour un chiffre dépassant celui qu'ils représentent pour l'entreprise à la date du bilan . En matière d'évaluation des actifs, un des principes les plus importants est celui de la prudence (pour la société anonyme, cf. art. 662a al. 2 ch. 3 CO ). Il implique que, dans le doute, les comptes seront présentés sous la forme la moins favorable à l'entreprise (ATF 136 II 88 consid. 5.3 p. 98), compte tenu de la marge d'incertitude et des limites légales fixées au pouvoir d'appréciation (ATF 115 Ib 55 consid. 5b p. 59 s.). Le risque de perte sur une créance résulte principalement de la solvabilité douteuse du débiteur (ATF 115 Ib 55 consid. 5b p. 60 et les références citées; Robert Danon, in Noël/Aubry Girardin [éd], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Bâle 2017, n° 30 ad art. 63 LIFD ). Lorsqu'un risque de perte est admis sur une créance, une provision sur débiteur (ou du croire) doit obligatoirement être enregistrée dans les comptes (ATF 115 Ib 55 consid. 6a

p. 63, confirmé en matière fiscale in: arrêts TF 2A.55/2007 du 6 juillet 2007 consid. 4.2; 2A.99/2004 du 27 octobre 2004, in: RF 60/2005 p. 117, consid. 4.2 et 4.3; cf. aussi: arrêts TF 2C\_788/2010 du 18 mai 2011 consid. 4.2; 2C\_392/2009 du 23 août 2010 consid. 2.2, in: RDAF 2011 II 70). Le principe de la périodicité doit de manière générale être appliqué et s'opposer, du point de vue fiscal, à la comptabilisation tardive de corrections au bilan. Cela étant, l'on ne peut pas, dans l'absolu, refuser de tenir compte sur le plan fiscal d'un amortissement extraordinaire lié à une créance devenue irrécupérable au seul motif que le contribuable a auparavant omis de provisionner cette créance alors que son recouvrement n'était qu'incertain. En effet, dans le cadre de la marge d'appréciation comptable dont doit pouvoir bénéficier le contribuable pour évaluer certains risques de pertes, un tel refus s'avérerait contraire à l'imposition selon la capacité économique. En revanche, le respect du principe de la périodicité, qui imprègne tant le droit comptable que le droit fiscal, impose de ne tenir compte fiscalement des amortissements litigieux que s'ils sont comptabilisés durant la période où le créancier devait de bonne foi admettre que la dette était devenue durablement irrécupérable (ATF 137 II 353 consid. 6.4.5 p. 365). Ce sont les circonstances d'espèce qui doivent permettre d'établir à partir de quel moment le contribuable en cause savait ou ne pouvait plus ignorer que la créance litigieuse était devenue irrécupérable de façon durable, de sorte à devoir opérer un amortissement. En présence de créances portant sur des débiteurs à court de liquidités, toute la difficulté vient de ce qu'à moins d'un événement précis, il est difficile de déterminer à partir de quel moment une créance passe du stade de douteuse à celui d'impossible à recouvrer sur le long terme. Dans de telles situations, il faut que le moment choisi par le contribuable pour amortir sa créance soit justifiable et ne trahisse pas un objectif purement fiscal. Un amortissement extraordinaire ne sera ainsi pas pris en compte fiscalement s'il n'existe plus de lien suffisant avec la perte de valeur à son origine (ATF 137 II 353 consid. 6.4.5 p. 365). Conformément au principe général exprimé à l'art. 8 CC, il appartient à l'autorité fiscale de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, alors qu'il incombe au contribuable d'apporter la preuve des faits de nature à réduire ou éteindre son obligation fiscale (cf. ATF 143 II 661 consid. 7.2 p. 672; 140 II 248 consid. 3.5 p. 252; 133 II 153 consid. 4.3 p. 158; 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266). e) En l'occurrence, les recourants exposent que les créances qu'ils détenaient par le biais de la raison individuelle à l'égard de diverses sociétés du groupe ne pouvaient plus être recouvrées, raison pour laquelle elles devaient être amorties. S'il n'est pas contesté que les sociétés H.\_\_\_\_\_ et G.\_\_\_\_\_ ont été dissoutes en 2010, respectivement 2015, avec pour conséquence une possible insolvabilité de ces sociétés, les recourants ne s'appuient toutefois sur aucune pièce permettant de documenter la nature et l'origine des créances en question. Ils n'établissent pas non plus pour quelle raison leur éventuel amortissement s'impose au cours de l'exercice 2014, de sorte qu'il est impossible de déterminer sa justification commerciale durant la période en question. Dans ces circonstances, on ne saurait admettre le besoin d'amortissement des créances en question durant la période fiscale 2014, les recourants supportant l'absence de preuve d'un fait susceptible de réduire leur charge fiscale. Il s'ensuit que l'autorité intimée a refusé à juste titre d'admettre la justification commerciale de l'amortissement effectué dans les comptes de la raison individuelle, ce d'autant plus que ledit amortissement résulte d'une modification du bilan apportée par les contribuables en cours de procédure de taxation et aux seules fins d'une économie d'impôt, ce qui n'est pas admissible.

#### **E. 4**

Il suit de ce qui précède que le recours, mal fondé, doit être rejeté. Un émolument de 2'500 fr. est mis à la charge des recourants, qui succombent (cf. art. 144 al. 1 et 5 LIFD, art. 49 al. 1, 91 et 99 LPA-VD; art. 1 et 2 du tarif des frais judiciaires et des dépens en matière administrative, du 28 avril 2015 [TFJDA; BLV 173.36.5.1]), solidairement entre eux (cf. art. 51 al. 2 LPA-VD). Il n'y a pas lieu d'allouer d'indemnité à titre de dépens (cf. art. 64 al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative [PA; RS 172.021], applicable par renvoi de l'art. 144 al. 4 LIFD; art. 55 al. 1, 91 et 99 LPA-VD).

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