

# VD\_OMNI FI.2022.0050 vom 9. August 2023

VD Tribunal cantonal, 2023-08-09, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2022.0050](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2022.0050)

FR: VD\_OMNI FI.2022.0050 du 9 août 2023

IT: VD\_OMNI FI.2022.0050 del 9 agosto 2023

## Regeste

A. \_\_\_\_\_ /Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Confirmation de la décision rendue sur réclamation par l'ACI, déclarant la réclamation irrecevable pour tardiveté en ce qui concerne la période fiscale 2016, respectivement la rejetant pour les autres périodes fiscales litigieuses, en retenant que le prêt conclu entre la société recourante et son administrateur est simulé. Les versements effectués en faveur de ce dernier, qui s'expliquent par sa proximité avec les actionnaires de la société, doivent être dès lors qualifiés de distributions dissimulées de bénéfice. Recours rejeté dans la mesure où il est recevable. Recours au TF rejeté ( arrêt TF 9C\_565/2023 du 12 septembre 2024).

## Erwägungen

### E. 1

a) 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 exigences de forme de l'art. 79 LPA-VD. Il y a lieu ainsi d'entrer en matière sur le fond, sous réserve de ce qui suit. b) L'art. 75 LPA-VD confère la qualité pour former recours à toute personne physique ou morale ayant pris part à la procédure devant l'autorité précédente ou ayant été privée de la possibilité de le faire, qui est atteinte par la décision attaquée et qui dispose d'un intérêt digne de protection à ce qu'elle soit annulée ou modifiée (let. a), ainsi qu'à toute autre personne ou autorité qu'une loi autorise à recourir (let. b). La qualité pour recourir devant les autorités cantonales ne peut pas s'apprécier de manière plus restrictive que la qualité pour recourir devant le Tribunal fédéral, les cantons demeurant libres de concevoir cette qualité de manière plus large (ATF 138 II 162 consid. 2.1.1; 135 II 145 consid. 5 et les arrêts cités). Ont qualité de parties en procédure administrative aux termes de l'art. 13 al. 1 LPA-VD: les personnes susceptibles d'être atteintes par la décision à rendre et qui participent à la procédure (let. a); les personnes ou autorités auxquelles la loi confère la qualité de partie (let. b); les personnes ou autorités qui disposent d'un moyen de droit à l'encontre de la décision attaquée (let. c); les personnes intervenant dans une procédure d'enquête publique ou de consultation (let. d). L'intérêt digne de protection consiste dans l'utilité pratique que l'admission du recours apporterait au recourant, en lui évitant de subir un préjudice de nature économique, idéale, matérielle ou autre que la décision attaquée lui occasionnerait. Il implique que le recourant soit touché de manière directe, concrète et dans une mesure et avec une intensité plus grandes que la généralité des administrés. L'intérêt invoqué - qui n'est pas nécessairement un intérêt juridiquement protégé, mais peut être un intérêt de fait - doit se trouver, avec

l'objet de la contestation, dans un rapport étroit, spécial et digne d'être pris en considération (ATF 137 II 40 consid. 2.3; 135 II 145 consid. 6.1; 133 II 249 consid. 1.3.1; 130 V 196 consid. 3; 128 V 34 consid. 1a et les arrêts cités). En l'occurrence, la décision attaquée revient à réduire l'assiette de l'imposition de la recourante par rapport aux éléments imposables déclarés, si bien que l'on peut s'interroger sur l'intérêt de la recourante à recourir. Cette question peut néanmoins demeurer indécise, compte tenu de l'issue du recours. c) Dans le cadre d'une procédure de recours dont l'objet concerne un prononcé d'irrecevabilité, la cause au fond ne peut pas être remise en cause devant l'autorité de recours. Les conclusions prises au fond par la recourante en ce qui concerne la période fiscale 2016 sont par conséquent irrecevables.

## **E. 2**

Le litige porte en l'occurrence sur des modifications opérées dans le bénéfice et le capital imposable de la recourante, 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 prêt simulé étant identique dans la législation cantonale et fédérale. 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. entre 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. 2.2**

p. 59 s.; 131 II 593 consid. 5.1 p. 607; 119 Ib 116 consid. 2 p. 119; arrêt TF 2C\_394/2013 du 24 octobre 2013 consid. 5.1). Il convient ainsi d'examiner si la prestation aurait été accordée dans la même mesure à un tiers étranger à la société, soit si la transaction a respecté le principe de pleine concurrence ("Dealing at arm's length"; ATF 138 II 545 consid.

## **E. 3**

La recourante soutient que l'autorité intimée n'a pas apporté la preuve de la notification de sa décision de taxation du 21 mai 2021, relative à la période fiscale 2016. L'autorité intimée

ne pouvait selon elle dès lors pas retenir que sa réclamation dirigée contre la décision du 21 mai 2021 était tardive. a) Selon l'art. 132 al. 1 LIFD (cf. également art. 186 LI), le contribuable peut s'opposer à une décision de taxation en s'adressant, dans les 30 jours à compter de la notification de la décision attaquée, à l'autorité de taxation. Le délai commence à courir le lendemain de la notification (art. 133 al. 1 LIFD). Le délai de l'art. 132 al. 1 LIFD est un délai péremptoire, qui ne peut pas être prolongé (cf. art. 119 al. 1 LIFD; art. 21 LPA-VD par renvoi de l'art. 166 LI). Une fois le délai passé, la réclamation contre une décision de taxation n'est recevable que si la partie recourante établit qu'elle a été empêchée d'agir en temps utile et qu'elle l'a déposée dans les trente jours après la fin de l'empêchement (cf. art. 133 al. 3 LIFD; art. 22 LPA-VD par renvoi de l'art. 168 LI). Sinon, il n'est pas possible de revenir sur une décision entrée en force et le contribuable est tenu d'acquiescer à l'impôt réclamé. L'art. 116 al. 1 LIFD (cf. art. 181 LI) prévoit que les décisions et les prononcés sont notifiés au contribuable par écrit et doivent indiquer les voies de droit. La LIFD et la LI ne prescrivent au surplus aucun mode particulier pour la notification des décisions. En pratique, la notification intervient généralement sous pli simple. Le fardeau de la preuve de la notification de l'acte et de la date de celle-ci incombe en principe à l'autorité qui entend en tirer une conséquence juridique. L'autorité supporte donc les conséquences de l'absence de preuve, en ce sens que si la notification d'un acte ou sa date sont contestées et qu'il existe effectivement un doute à ce sujet, il y a lieu de se fonder sur les déclarations du destinataire de l'envoi (arrêts TF 2C\_1010/2020 du 26 février 2021 consid. 4.1; 2C\_884/2019 du 10 mars 2020 consid. 7.1; 2C\_250/2018 du 26 octobre 2018 consid. 5.2 et les références). Une notification irrégulière a généralement pour seule conséquence qu'elle ne doit entraîner aucun préjudice pour son destinataire (cf. ATF 122 I 97 consid. 3aa p. 99; également ATF 141 I 97 consid. 7.1 p. 102). En vertu du principe de la bonne foi, l'intéressé est toutefois tenu de se renseigner sur l'existence et le contenu de la décision dès qu'il peut en soupçonner l'existence, sous peine de se voir opposer l'irrecevabilité d'un éventuel moyen pour cause de tardiveté (ATF 139 IV 228 consid. 1.3 p. 232 et les références citées).

b) En l'occurrence, la décision de taxation a été adressée à la recourante par pli simple. La procédure suivie était ainsi régulière. Reste ainsi à déterminer si la décision attaquée lui est effectivement parvenue, ce que la recourante conteste. La décision de taxation du 21 mai 2021 ayant été expédiée sous pli simple, l'autorité intimée ne peut apporter la preuve lui incombant de la notification de la décision en produisant l'accusé de réception. L'autorité intimée soutient toutefois que la recourante aurait dû réagir à la réception de la sommation du 19 juillet 2021, ainsi qu'à réception des décisions de taxation ultérieures des 24 et 29 novembre 2021 et du 1<sup>er</sup> décembre 2021. La décision attaquée étant un prononcé d'irrecevabilité, la recourante doit conclure à l'annulation de la décision et au renvoi de la cause pour examen au fond. L'autorité de recours ne doit examiner que le bien-fondé de l'irrecevabilité. En l'occurrence, la recourante ne conteste pas avoir reçu la sommation du 19 juillet 2021. Elle devait alors se renseigner sur l'existence de la décision de taxation relative à la période fiscale 2016. Dans ces circonstances, l'autorité intimée a considéré à juste titre que la réclamation dirigée contre la décision de taxation relative à la période fiscale 2016 était tardive et devait être déclarée irrecevable.

### **E. 3.2**

p. 549; 138 II 57 consid. 2.2 p. 60 et les références citées, in RDAF 2012 II p. 299; arrêt TF 2C\_644/2013 du 21 octobre 2013 consid. 3.1; Houdrouge/Ah Choon/Maraia, op. cit., p. 3s. ). 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; Fabien Liégeois, Pièges fiscaux du contrat de prêt: intérêts négatifs, résiliation anticipée et remise de dette, in: Revue suisse de droit des affaires et du marché financier, 2020, vol. 92, n° 2, p. 138 à 150, en particulier p. 144). La question de savoir si la prestation appréciable en argent est intervenue suite à l'absence de comptabilisation d'un produit 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). d) Une société de capitaux est libre d'accorder un prêt à son actionnaire, dans la mesure et aux conditions auxquelles un tiers pourrait y accéder dans les mêmes circonstances. Le prêt représente toutefois une prestation appréciable en argent dans la mesure où l'opération s'écarte des conditions qui auraient été offertes à un tiers, respectivement s'écarte des usages et des affaires habituelles conformes au marché ( ATF 138 II 57 consid. 3.1). Tel est notamment le cas si le prêt n'est pas couvert par le but social ou qu'il s'avère inhabituel au regard de la structure du bilan (autrement dit, lorsque le prêt n'est pas couvert par les moyens existants de la société ou qu'il apparaît excessivement élevé par rapport aux autres actifs et qu'il génère ainsi un gros risque), en cas de doutes sérieux sur la solvabilité du débiteur ou lorsqu'aucune garantie n'est prévue et qu'il n'existe aucune obligation de remboursement, si les intérêts ne sont pas payés mais qu'ils sont portés en augmentation du compte d'emprunt et qu'il n'existe pas de convention écrite ( ATF 138 II 57 consid. 3.2). La prestation appréciable en argent peut consister soit dans la mise à disposition d'un montant sans que son remboursement ne soit envisagé, soit dans la renonciation par la société prêteuse à une contreprestation adaptée au risque encouru. Dans le premier cas, la prestation appréciable en argent correspond au montant remis à l'actionnaire, dans le second à la différence entre le taux d'intérêt appliqué et le taux d'intérêt qu'elle aurait exigé d'un tiers (cf. ATF 138 II 57 consid. 3.2, 6.1, 6.2, 7.4.1 et 7.5; arrêt TF 2C\_872/2021 du 2 mars 2021 consid. 3.2). Pour simplifier la mise en œuvre du principe de pleine concurrence dans ce deuxième cas de figure, l'Administration fédérale publie chaque année une lettre-circulaire sur les taux d'intérêts admis fiscalement sur les avances ou les prêts aux actionnaires en francs suisses. Cette directive indique les taux d'intérêts minima qui, s'ils sont appliqués aux prêts accordés aux actionnaires, excluent en principe toute reprise fiscale pour intérêts insuffisants ("safe harbour rules"; sur cette directive et sa validation par le Tribunal fédéral, cf. ATF 140 II 88 consid.

#### **E. 4**

La recourante reproche à l'autorité intimée d'avoir retenu à tort que l'augmentation du compte courant d'D.\_\_\_\_\_ devait être considérée comme un prêt simulé. a) A titre liminaire, on relèvera qu'il est étonnant que la recourante s'en prenne à la qualification de prêt simulé et aux conséquences fiscales qui en découlent, puisque celles-ci diminuent sa charge d'impôts. Le détenteur de parts a en revanche dû voir sa charge fiscale augmenter, dans la mesure où les reprises correspondantes ont dû être effectuées à son égard, modifiant en conséquence l'assiette de son impôt sur le revenu. Ce point démontre que l'administrateur, respectivement les détenteurs de ses parts, ne semblent pas faire la différence entre leurs intérêts et ceux de la société qu'ils gèrent ou dont ils détiennent les parts (pour une situation comparable, voir l'arrêt TF 2C\_481 et 482/2016 du 16 février 2017). b) La notion de prêt à l'actionnaire doit s'entendre au sens large. Elle recouvre toute forme de crédit ou de mise à disposition de moyens qui donnent naissance à une créance de

la société en remboursement du montant consenti à titre de prêt ainsi que des éventuels intérêts (Jean-Luc Chenaux/Alexandre Gachet, in: Tercier/Amstutz/Trigo Trindade [éd.], Commentaire romand, Code des obligations II, 2 e éd. 2017, art. 680 n. 44). Elle comprend ainsi les situations où la société consent en faveur de son actionnaire, son associé ou une personne proche, un crédit sous la forme d'un compte courant (cf. art 117 CO; s'agissant du contrat spécifique de compte courant, voir Denis Piotet, in: Thévenoz/Werro [éd.], Commentaire romand, Code des obligations I, 3 e éd. 2021, art. 117 n. 1). Du point de vue de la société de capital, le prêt à l'actionnaire peut également constituer une forme de remboursement prohibé de l'apport (cf. art. 680 al. 2 CO), notamment lorsqu'il n'est pas octroyé à des conditions conformes au marché (Chenaux/Gachet, op. cit., art. 680 n. 45ss; Tarek Houdrouge/Jean Jacques Ah Choon/Jean-Frédéric Maraia, Liberté et limites en matière de créances d'actionnaires, in: Not@lex 2017 p. 1ss, en particulier p. 3s.; cf. également l'ATF 140 III 533 consid. 4, qui admet la non-conformité aux conditions du marché des prêts octroyés en l'absence de toute garantie et sans vérification de la solvabilité de l'emprunteur). En l'occurrence, il est manifeste que l'alimentation par la recourante du compte courant D.\_\_\_\_\_ était destinée à l'octroi d'un prêt en faveur de D.\_\_\_\_\_, son gérant unique. La recourante ne saurait valablement soutenir que ce poste de sa comptabilité désignait en réalité le prêt consenti à une tierce personne. Aucune des pièces produites à l'appui des écritures de la recourante ne permettent d'établir ce fait. Il convient au contraire de s'en tenir au libellé du compte, qui correspond de surcroît à l'utilisation qui en a été faite par le passé et reconnu par la recourante. c) Aux termes de l'art. 57 LIFD (cf. également les art. 24 al. 1 LHID et 93 LI), l'impôt sur le bénéfice a pour objet le bénéfice net. Selon l'art. 58 al. 1 LIFD (cf. également l'art. 94 al. 1 LI), le bénéfice net imposable comprend notamment le solde du compte de résultats (let. a), ainsi que tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultats, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial (let. b). Au nombre de ces prélèvements figurent les distributions dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (let. b 5ème tiret). Selon la jurisprudence, il y a distribution dissimulée de bénéfice 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 (cf. par exemple ATF 138 II 57 consid.

## **E. 5**

Conformément à l'art. 29 al. 1 et 2 LHID, les art. 112 et 113 LI prévoient que l'impôt sur le capital a pour objet le capital propre et que le capital propre imposable des sociétés de capitaux et des sociétés coopératives comprend le capital-actions ou le capital social libéré, les réserves ouvertes et les réserves latentes constituées au moyen de bénéfices imposés. La qualification de prêt simulé a pour conséquence que l'augmentation annuelle du compte courant de D.\_\_\_\_\_ est considérée comme un actif fictif dont il ne faut pas tenir compte et qui doit être porté en diminution du capital imposable.

## **E. 6**

Il découle de ce qui précède que le recours doit être rejeté, dans la mesure où il est recevable, et la décision attaquée confirmée. Les frais sont mis à la charge de la recourante,

qui succombe. Il n'est pour le surplus pas alloué de dépens.

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