

VD_OMNI FI.2022.0051 vom 9. August 2023

VD Tribunal cantonal, 2023-08-09, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2022.0051

FR: VD_OMNI FI.2022.0051 du 9 août 2023

IT: VD_OMNI FI.2022.0051 del 9 agosto 2023

Regeste

A. _____ /Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Confirmation de la décision rendue sur réclamation par l'ACI, retenant que le prêt conclu entre le père de la recourante et la société dont la recourante est actionnaire est simulé. Reprise à titre de prestation appréciable en argent des versements consentis par la société en faveur du père de la recourante dans le chef de l'actionnaire (recourante), en application de la théorie du triangle. Recours au TF rejeté par arrêt 9C_567/2023 du 12 septembre 2024.

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 exigences de forme de l'art. 79 LPA-VD. La recourante agit seule en l'occurrence. Dans la mesure où la présomption de représentation entre époux vaut même à la suite du divorce (cf. Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht Direkte Steuern, 2^{ème} éd., Zürich, 2018, p. 248), il convient d'admettre sa qualité pour recourir. Il y a lieu ainsi d'entrer en matière sur le fond.

E. 2

Le litige porte en l'occurrence sur des reprises opérées dans le revenu de la recourante en lien avec les périodes fiscales 2013 à 2015, 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

Les périodes fiscales litigieuses ont fait l'objet de taxations définitives et exécutoires. La reprise dans le revenu de la recourante est donc soumise aux conditions du rappel d'impôt, qui seul autorise la réouverture par l'autorité fiscale d'une taxation entrée en force. a) D'après les art. 151 al. 1 LIFD et 53 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), ainsi que l'art. 207 al. 1 LI, lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts. Le rappel d'impôt est le pendant, en faveur du fisc, de la révision en faveur du contribuable (cf. arrêt TF 2C_640/2010 du 11 décembre 2010 consid. 4.3). Cette procédure porte sur la perception d'impôts qui n'ont pas pu être prélevés par l'administration cantonale au cours de la taxation ordinaire. Le rappel d'impôt n'est soumis qu'à des conditions objectives: il implique qu'une taxation n'a, à tort, pas été établie ou est restée incomplète, de sorte que la collectivité publique a subi une perte fiscale; il suppose aussi l'existence d'un motif de rappel. Ce motif peut résider dans la découverte de faits ou de moyens de preuve inconnus jusque-là, soit des faits ou moyens de preuve qui ne ressortaient pas du dossier dont disposait l'autorité fiscale au moment de la taxation (ATF 144 II 359 consid. 4.5.1 p. 364s; arrêts TF 2C_676/2016 du 5 décembre 2017 consid. 4.1, 2C_662/2014 du 25 avril 2015 consid. 6.3, in RDAF 2015 II 267, 2C_724/2010 du 27 juillet 2011 consid. 8.1, in RDAF 2012 II 37). L'autorité fiscale peut, en principe, considérer que la déclaration d'impôt est exacte et complète et elle n'est pas tenue, à défaut d'indices correspondants, de rechercher des informations complémentaires. En raison de la maxime inquisitoire, l'autorité doit cependant procéder à une analyse plus approfondie, lorsqu'il ressort manifestement du dossier que les faits déterminants sont incomplets ou peu clairs. Lorsque l'autorité fiscale aurait dû se rendre compte de l'état de fait incomplet ou inexact, le rapport de causalité adéquate entre la déclaration lacunaire et la taxation insuffisante ou incomplète est interrompu et les conditions pour procéder ultérieurement à un rappel d'impôt font défaut (cf. ATF 144 II 359 consid. 4.5.1 p. 364 s.; arrêts TF 2C_676/2016 du 5 décembre 2017 consid. 4.1, 2C_632/2012 du 28 juin 2013 consid. 3.4, 2C_1225/2012 du 7 juin 2013 consid. 3.1, 2C_104/2008 du 20 juin 2008 consid. 3.3 et les références citées). Il incombe au contribuable de démontrer que l'autorité de taxation aurait, le cas échéant, dû connaître l'élément nouveau qu'elle invoque à l'appui du rappel (Hugo Casanova / Claude-Emmanuel Dubey, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Noël/Aubry Girardin [éds], 2^{ème} éd., Bâle 2017, n° 6 ad art. 153 LIFD). Aux termes des art. 152 LIFD et 208 LI, le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt s'éteint dix ans après la fin de la période fiscale

pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou pour laquelle la taxation entrée en force était incomplète (al. 1). Le droit de procéder au rappel de l'impôt s'éteint quinze ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte (al. 3). Les art. 153 LIFD et 209 LI précisent que le contribuable est avisé par écrit de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt (al. 1). Cette exigence a pour but de permettre au contribuable de préparer à temps ses contre-arguments et ses preuves (Peter Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, Bâle/Therwil 2015, n° 4 ad art. 153 LIFD). Au surplus, les dispositions concernant les principes généraux de procédure, les procédures de taxation et de recours s'appliquent par analogie (al. 3). b) A titre préliminaire, on relève que, contrairement à la règle prescrite aux art. 153 al. 1 LIFD et 209 al. 1 LI, la recourante n'a pas été avisée de l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt portant sur les périodes fiscale 2013 à 2015 et que l'Office d'impôt a directement notifié une taxation rectificative. La recourante ne s'en plaint pas et ne fait pas valoir que son droit d'être entendue aurait été violé. Elle ne soutient en particulier pas avoir été empêchée d'une façon ou d'une autre de s'exprimer et de fournir les preuves permettant de démontrer que les conditions du rappel d'impôt ne sont pas réalisées. Force est par conséquent de retenir que le vice initial dont était entachée la procédure, dont l'ouverture n'a pas été annoncée à la recourante, a été guéri (dans le même sens, arrêt FI.2019.0125 du 28 mai 2021 consid. 3b). La décision de rappel d'impôt a en outre été rendue en 2019, si bien qu'elle respecte les délais prescrits par les art. 152 LIFD et 208 LI. Sur le fond, on doit en outre retenir que l'office d'impôt ne pouvait avoir connaissance de l'existence d'un éventuel prêt simulé entre la société et G._____, qui a été reconnu pour la première fois dans une décision de taxation de l'OIPM du 2 septembre 2016, soit postérieurement aux décisions de taxation rendues par l'office d'impôt dans le chef de la contribuable les 30 septembre 2014 (période fiscale 2013), 1^{er} octobre 2015 (période fiscale 2014) et 14 juin 2016 (période fiscale 2015). Les conditions du rappel d'impôt sont par conséquent réalisées.

E. 4

Il convient ensuite d'examiner si l'autorité intimée était fondée à reprendre à titre de revenu, dans le chef de la recourante, la prestation appréciable consentie par la société dont elle détient 75% des 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.

E. 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). En matière fiscale, les règles générales relatives à la répartition du fardeau de la preuve ancrées à l'art. 8 CC, destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, impliquent que l'autorité fiscale doit établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (ATF 146 II 6 consid. 4.2; 144 II 427 consid. 8.3.1; 140 II 248 consid. 3.5; 133 II 153 consid. 4.3). Lorsque, au niveau de la société, une prestation a été versée sans contre-prestation ou sans contre-prestation équivalente, la jurisprudence retient que l'on peut présumer l'existence d'une prestation appréciable en argent en faveur du détenteur de parts ou d'un proche. Cela vaut en particulier si la société procède à des paiements qui ne sont ni comptabilisés ni justifiés. Ce qui est considéré comme une distribution dissimulée de bénéfice au niveau de la société représente en principe un avantage appréciable en argent imposable pour l'actionnaire. Cela concrétise la double imposition économique voulue par le législateur (ATF 136 I 65 consid. 5.4; 136 I 49 consid. 5.4; arrêts TF 2C_1006/2020 du 20 octobre 2021 consid. 5.2; 2C_857/2020 du 11 février 2021 consid. 4.2; 2C_445/2015 du 26 août 2016 consid. 6.3.4). Dans plusieurs arrêts, le Tribunal fédéral a aussi précisé qu'il n'existait pas de véritable automatisme de taxation: le versement de la prestation appréciable en argent par la société constitue un indice, certes important, dont il faut tenir compte dans l'imposition du détenteur de parts, mais une nouvelle appréciation reste nécessaire au niveau de l'actionnaire, d'autant plus que la société et le détenteur de parts constituent des sujets de droit indépendants. Dans ce contexte, le Tribunal fédéral a ainsi retenu que, si le détenteur de parts est en même temps organe de la société et/ou actionnaire ou associé majoritaire, c'est à lui qu'il incombe de contester dans les détails la nature et le montant de la prestation appréciable en argent alléguée par l'autorité fiscale. S'il ne le fait pas, ou s'il se limite à exposer des généralités, une reprise dans son chef est également justifiée (arrêts TF 2C_1006/2020 du 20 octobre 2021 consid. 5.2; 2C_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2.5.5 à 2.5.8 et les références, in StE 2015 A.21.12 Nr. 16, traduit in RDAF 2016 II 110; cf. aussi arrêts 2C_1071/2020 du 19 février 2021 consid. 3.2.2 et 3.2.3; 2C_886/2020 du 23 novembre 2020 consid. 3.2.1; 2C_750/2019 du 7 juillet 2020 consid. 3.2; 2C_777/2019 du 28 avril 2020 consid. 5.3.2). b) Sont également des prestations appréciables en argent qui doivent être imputées sur le revenu du détenteur de participations en application de l'art. 20 al. 1 let. c LIFD les prestations de la société en faveur d'un tiers proche du détenteur. Selon la théorie dite du triangle, 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 (cf. ATF 138 II 57 consid. 4.2). Lorsque la participation appartient à la fortune privée, la théorie du triangle s'applique dans tous les cas (arrêts TF 2C_857/2020 du 11 février 2021 consid. 4.2; 2C_777/2019 du 28 avril 2020 consid. 5.3.3 et les références). Dans l'arrêt 2C_449/2017 du 26 février 2019, le Tribunal fédéral a jugé que lorsque le tiers bénéficiaire des prestations est un organe de fait de la société qui donne l'ordre d'effectuer des prestations qui doivent être qualifiées de distributions dissimulées de bénéfice, ces prestations constituent un revenu du tiers et la théorie du triangle ne trouve pas application (arrêt TF 2C_449/2017 du 26 février 2019 consid. 2). Le Tribunal fédéral a par

ailleurs également écarté l'application de la théorie du bénéficiaire direct et constaté que la situation de fait ressortant de l'arrêt 2A.315/1991 du 22 octobre 1992 était différente, car le tiers n'avait dans ce cas pas bénéficié d'une prestation en tant que proche du détenteur de parts de la société, mais en tant que salarié de celle-ci (arrêt TF 2C_449/2017 du 26 février 2019 consid. 2.6.1). Le Tribunal fédéral a expliqué que, pour admettre l'application de la théorie du triangle, il faut qu'il soit démontré ou présumé que les prestations appréciables en argent trouvent leur fondement juridique dans le rapport de participation d'un détenteur de parts proche du tiers bénéficiaire (arrêt TF 2C_449/2017 du 28 février 2019 consid. 2.3 et 2.6.3; voir aussi arrêt TF 2C_1028/2019 du 18 mai 2020 consid. 2.2). Dans un arrêt ultérieur, le Tribunal fédéral a rappelé que la théorie du triangle s'appliquait également lorsqu'un prêt était octroyé par une société à son administrateur unique et qu'il n'était pas remboursé, l'absence de toute démarche en vue de son remboursement suppléant en quelque sorte au prétendu manque de volonté de donner de l'actionnaire unique (cf. arrêt 2C_898/2019 du 21 janvier 2020 consid. 5.3 et les références). A cette occasion, il a jugé que cette situation se distinguait de celle de l'arrêt 2C_449/2017 du 26 février 2019 où l'organe de fait d'une société, proche de l'actionnaire, abusant de sa position, se faisait payer, en plus de son salaire, diverses prestations supplémentaires par la société, tout en tentant de les faire passer pour des dépenses économiquement justifiées du point de vue de la société (voir aussi l'arrêt TF 2C_857/2020 du 11 février 2021 consid. 4.3). c) En l'occurrence, il peut être renvoyé aux développements de l'arrêt FI.2022.0050 rendu ce jour, en relation avec la nature simulée du prêt conclu entre la société E._____ et G._____. Une distribution dissimulée de bénéfice étant reconnue dans le chef de la société E._____, la recourante est présumée, à hauteur du pourcentage de détention de E._____, avoir bénéficié d'une prestation appréciable en argent corrélative, qui correspond à l'augmentation annuelle du compte courant d'G._____, après déduction des intérêts crédités au compte courant. La recourante soutient que la distribution dissimulée de bénéfice a profité à G._____, qui est le seul à pouvoir engager la société et qui devrait, partant, se voir imputer le revenu en question. La recourante échoue toutefois à démontrer que les circonstances devraient conduire à faire application de la théorie du bénéficiaire direct en lieu et place de l'habituelle théorie du triangle, étant précisé que la participation qu'elle détient dans E._____ appartient manifestement à sa fortune privée. Contrairement à ce que soutient la recourante, les détentrices de parts (fille et épouse) apparaissent comme des prête-noms. L'absence de démarche entreprise dans le but d'obtenir le remboursement du prêt accrédite le fait que la recourante entendait, par le biais de sa société, favoriser son père sous la forme d'une donation. Les autres conditions de l'existence d'un avantage appréciable en argent sont au surplus manifestement réunies. La prestation a été fournie à une personne proche de la recourante, qui détient la majorité des parts de E._____. Compte tenu de l'ampleur des montants en jeu, les organes de E._____ ne pouvaient en outre pas l'ignorer. Les reprises opérées par l'autorité intimée dans le revenu imposable de la recourante doivent dès lors être confirmées.

E. 5

Il découle de ce qui précède que le recours doit être rejeté 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.