

# VD\_OMNI FI.2022.0054 vom 9. August 2023

VD Tribunal cantonal, 2023-08-09, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2022.0054](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2022.0054)

FR: VD\_OMNI FI.2022.0054 du 9 août 2023

IT: VD\_OMNI FI.2022.0054 del 9 agosto 2023

## Regeste

A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_ /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 recourant et la société dont son épouse est actionnaire est simulé. Reprise à titre de prestation appréciable en argent des versements consentis par la société en faveur du recourant dans le chef de l'actionnaire (recourante), en application de la théorie du triangle. Recours au TF rejeté par arrêt 9C\_566/2023 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. 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 des recourants en lien avec les périodes fiscales 2013 et 2014, 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 ainsi 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 B.\_\_\_\_\_ détenait 25% 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. 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 (arrêts TF 2C\_449/2017 du 26 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 A.\_\_\_\_\_. 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'A. \_\_\_\_\_, après déduction des intérêts crédités au compte courant. Les recourants soutiennent que la distribution dissimulée de bénéfice a profité à A. \_\_\_\_\_, qui est le seul à pouvoir engager la société. En sa qualité d'organe de fait de la société, il devrait se voir imputer le revenu en question. S'agissant toutefois d'époux imposés conjointement, il importe peu que le revenu soit attribué à l'un ou l'autre des époux. Les recourants échouent quoi qu'il en soit 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 que B. \_\_\_\_\_ détient dans E. \_\_\_\_\_ appartient manifestement à sa fortune privée. 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 B. \_\_\_\_\_ entendait, par le biais de sa société, favoriser son mari 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 B. \_\_\_\_\_, qui détient 25% des parts de E. \_\_\_\_\_. Compte tenu de l'ampleur des montants en jeu, les organes de E. \_\_\_\_\_ ne pouvaient en outre pas l'ignorer. Une distribution dissimulée de bénéfice peut être octroyée à un actionnaire minoritaire. Il n'est pas nécessaire à cet égard que celui-ci ait une position dominante ("beherrschende Stellung") au sein de la société, un tel élément ne constituant qu'un indice de l'existence d'une distribution dissimulée de bénéfice. Ce qui est déterminant, c'est que la prestation lui ait été octroyée "causa societatis" (arrêts TF 2C\_1082/2013, 2C\_1083/2013 du 14 janvier 2015 consid. 6.4; 2C\_895/2010 du 27 mai 2011 consid. 2.2.3). En l'occurrence, B. \_\_\_\_\_ détient certes une participation minoritaire dans la société E. \_\_\_\_\_. Les recourants reconnaissent toutefois dans leurs écritures que B. \_\_\_\_\_ a bien voulu, par l'intermédiaire de la société, avantager son conjoint. Dans ces circonstances, les reprises opérées par l'autorité intimée dans le revenu imposable des recourants ne peuvent qu'être confirmées.

#### **E. 4**

Il découle de ce qui précède que le recours doit être rejeté et la décision attaquée confirmée. Les frais sont mis à la charge des recourants, qui succombent. 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.