

VD_OMNI FI.2023.0112 vom 2. Juli 2024

VD Tribunal cantonal, 2024-07-02, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2023.0112

FR: VD_OMNI FI.2023.0112 du 2 juillet 2024

IT: VD_OMNI FI.2023.0112 del 2 luglio 2024

Regeste

A. _____, B. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Prêt simulé aux recourants par une société qu'ils dominent. Prestations appréciables en argent confirmée pour la période fiscale 2012. Compte tenu des circonstances du cas, l'autorité fiscale n'avait pas à intervenir auparavant. Pas de déductibilité des intérêts éventuellement dus par le recourant, leur exigibilité n'intervenant pas durant la période fiscale litigieuse. En revanche, admission du recourant en tant qu'il porte sur l'impôt fortune (ICC): l'échéance de la dette ne constitue pas une condition à sa déductibilité au titre de l'impôt sur la fortune, la base légale n'exigeant que la naissance de la dette, respectivement son "existence", mais pas son exigibilité. Par conséquent, déjà à la fin de la première période fiscale après la naissance de la dette, un montant d'intérêt passif est couru, si bien qu'il existe une dette qui en découle. Par conséquent, du point de vue de l'impôt sur la fortune, l'intérêt compensatoire cumulé en lui-même, est une dette du contribuable indépendamment de la question de l'échéance de celle-ci. Recours au TF rejeté (9C_462/2024).

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 95 de la loi cantonale du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36], applicable par renvoi de l'art. 199 de la loi cantonale 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

L'objet du litige porte sur l'imposition de prestations appréciables en argent qu'auraient perçues les recourants au titre de l'impôt sur le revenu et la fortune. Lorsque, comme en l'espèce, le tribunal est appelé à se prononcer sur une question relevant tant de l'impôt fédéral direct que des impôts cantonal et communal, il doit en principe rendre deux décisions; ces dernières peuvent toutefois figurer dans un seul acte, avec des motivations et des dispositifs distincts ou du moins un dispositif distinguant expressément les deux impôts (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 et les références).

E. 3

L'autorité intimée a procédé à l'imposition en revenus et fortune de ce qu'elle qualifie de prestations appréciables en argent dans le chef des recourants. Elle soutient que le prêt octroyé par la Société à son actionnaire (le recourant) et qui se montait à 792'813 fr. à la fin

de la période fiscale 2012 ici litigieuse devait être qualifié de "prêt fictif", dans ce sens qu'il n'était en réalité qu'une distribution de dividendes dissimulée. Au cours de la procédure de réclamation, l'autorité a admis de réduire à 492'813 fr. la reprise précitée, pour tenir compte du prêt hypothécaire souscrit à titre privé par les recourants à hauteur de 300'000 francs. Les recourants contestent (le solde de) cette reprise. Ils font valoir en substance que la Société avait plusieurs projets d'investissement immobilier en Suisse, mais que l'associé du recourant qui devait amener des possibilités de financement n'a pas respecté ses engagements. Ils expliquent en outre que le recourant ayant été emprisonné au mois d'août 2015 lors de l'ouverture d'une enquête pénale contre lui et ses documents comptables ayant été saisis, ils ne seraient pas en mesure de prouver que les mauvaises décisions en termes d'emprunt et de cédula hypothécaire seraient dues à des manquements du directeur financier. Pour autant qu'on le comprenne, le recourant estime en outre que, s'il n'avait pas été emprisonné, si son associé avait investi les fonds qu'il devait initialement injecter dans la Société et que cette dernière n'avait pas été liquidée faute d'actif, il aurait été en mesure de rembourser le prêt. Les recourants en concluent qu'il n'y a pas de prestations appréciables en argent.

E. 4

Avant d'examiner le bien-fondé des reprises litigieuses, il convient de rappeler le cadre légal applicable. a) En droit fiscal suisse, le bénéfice imposable des sociétés anonymes se détermine d'après le solde du compte de résultats (art. 58 al. 1 let. a LIFD; art. 94 al. 1 let. a LI). A ce solde sont ajoutés tous les prélèvements opérés avant le calcul de celui-ci, qui ne servent pas à couvrir des frais généraux justifiés par l'usage commercial (art. 58 al. 1 let. b LIFD; art. 94 al. 1 let. b LI). Parmi les prélèvements opérés avant le calcul du solde du compte de résultats figurent "les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial" (art. 58 al. 1 let. b, 5^{ème} tiret, LIFD; art. 94 al. 1 let. b, 5^{ème} tiret, LI). Selon la jurisprudence établie en la matière, il y a distribution dissimulée de bénéfice lorsque 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. notamment ATF 144 II 427 consid. 6.1; 140 II 88 consid. 4.1; 138 I 57 consid. 2.2; 119 Ib 116 consid. 2). Il s'agit ainsi d'examiner si la prestation faite par la société aurait été accordée dans la même mesure à un tiers étranger à la société, en d'autres termes si la transaction a respecté le principe de pleine concurrence ("Drittvergleich"; "dealing at arm's length"; ATF 144 II 427 consid. 6.1; 140 II 88 consid. 4.1; 138 II 545 consid. 3.2; 138 II 57 consid. 2.2). b) Les prestations appréciables en argent faites aux actionnaires doivent être reprises aussi bien au niveau de la personne morale qui les distribue que chez l'actionnaire bénéficiaire qui les reçoit, car celui-ci est présumé avoir perçu ces montants à titre de dividende dissimulé; il s'agit d'une conséquence de la distinction, sur le plan fiscal comme sur le plan civil, entre la société et ses actionnaires, qui conduit à une double imposition économique (CDAP FI.2009.0005 du 18 mai 2011 consid. 3a et les références). En vertu de l'art. 20 al. 1 let. c LIFD, les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et tous autres avantages appréciables en argent provenant de participations de tout genre sont soumis à l'impôt sur le revenu dans le chef du détenteur des droits de participations au titre de rendement de la fortune mobilière. Font partie des avantages appréciables en argent au sens de cette disposition les

distributions dissimulées de bénéfice, soit des attributions de la société aux détenteurs de parts auxquelles ne correspond aucune contre-prestation ou une contre-prestation insuffisante et qui ne seraient pas effectuées ou dans une moindre mesure en faveur d'un tiers non participant (ATF 138 II 57 consid. 2.2; 119 Ib 116 consid. 2). Dans plusieurs arrêts, le Tribunal fédéral a aussi précisé qu'il n'existait pas de véritable automatisme de reprise des éléments taxés au niveau de la personne morale: 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 (arrêt TF 2C_312/2019 du 23 avril 2019 consid. 2.3.4). L'existence, la qualification et le montant d'une prestation suivent une logique propre au niveau de la société, d'une part et de l'actionnaire, d'autre part. La simple indication qu'une prestation appréciable en argent a été effectuée au détriment de la société ne suffit pas, ne serait-ce que pour cette raison, à procéder à une imposition correspondante au niveau du détenteur de parts. Toutefois, l'un ne peut pas être évalué complètement sans l'autre dès lors qu'ils entretiennent une relation bidimensionnelle. Le Tribunal fédéral a aussi 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 (arrêts TF 2C_736/2018 du 15 février 2019 consid. 2.2.2; 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 TF 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). c) Dans un arrêt du 16 novembre 2021, le Tribunal fédéral a apporté des précisions concernant la question de savoir si un prêt accordé par une société de capitaux à son actionnaire représente une prestation appréciable en argent (arrêt TF 2C_678/2020 du 16 novembre 2021). Une société de capitaux est libre d'accorder un prêt à son actionnaire, dans la mesure et aux conditions auxquelles un tiers pourrait accéder dans les mêmes circonstances (arrêt du TF 2C_678/2020 précité consid. 7.1). 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; arrêt du TF 2C_678/2020 précité consid. 7.1). 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; arrêt du TF 2C_678/2020 précité consid. 7.1). 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 du 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. 5 à 7). En ce qui concerne la dette issue du prêt elle-même, il n'y a pas de prestation appréciable en argent si l'actionnaire à qui la société a prêté est tenu, comme tout emprunteur tiers, au remboursement (arrêt du TF 2C_678/2020 précité consid. 7.2). Il en va différemment s'il n'y a pas lieu de compter avec le remboursement du prêt, parce que les parties ne l'ont pas envisagé ou que l'on ne doit pas compter sur un remboursement (ATF 138 II 57 consid. 5; arrêt du TF 2C_678/2020 précité consid. 7.2). La jurisprudence parle, pour qualifier ces situations, de prêts "simulés" (ATF 138 II 57 consid. 5 et 5.1), mais il n'est pas nécessaire pour autant de prouver que les conditions strictes d'une simulation au sens du droit civil (art. 18 al. 1 CO ; sur la notion, cf. arrêt du TF 4A_484/2018 du 10 décembre 2019 consid. 4.1 ; cf. aussi arrêt du TF 2C_42/2014 du 17 octobre 2014 consid. 3.3) soient remplies (arrêt du TF 2C_678/2020 précité consid. 7.2). Le Tribunal fédéral indique qu'une reprise du capital mis à disposition au titre de prêt peut être qualifiée de prestation appréciable en argent indépendamment du point de savoir si on est en présence d'une simulation, aux conditions strictes de l'art. 18 CO (arrêt du TF 2C_678/2020 précité consid. 7.2 citant les arrêts du TF 2C_927/2013 du 21 mai 2014 consid. 5.7.2, 2C_896/2018 du 29 août 2019 consid. 5.4.1 et 2C_98/2019 du 23 septembre 2019 consid. 6.2). Ces arrêts ne doivent donc pas être compris comme s'écartant de l'arrêt de principe en la matière, publié dans l'ATF 138 II 57. Ce qui compte, c'est la volonté des parties que le montant remis par la société à l'actionnaire (ou à un proche) soit remboursé (arrêt du TF 2C_678/2020 précité consid. 7.2). Savoir si un remboursement est ou non envisagé par les parties relève de la volonté interne qui, par sa nature, ne peut pas être prouvée directement, mais qui ne peut qu'être déduite des circonstances extérieures. Pour être admise, une simulation doit reposer sur des indices clairs (ATF 138 II 57 consid. 5.2.2 et 7.4.4; arrêt du TF 2C_678/2020 précité consid. 7.2.1). En tant que fait générateur d'imposition, la charge de la preuve en incombe à l'autorité fiscale (ATF 138 II 57 consid. 7.1; arrêts du TF 2C_872/2020 du 2 mars 2021 consid. 3.4 et 2C_678/2020 précité consid. 7.2.1). Le Tribunal fédéral a rappelé que dans l'ATF 138 II 57, il avait synthétisé les indices qui entrent en ligne de compte à cet égard (arrêt du TF 2C_678/2020 précité consid. 7.2.2). La manière dont le prêt est traité au plan comptable dans le bilan de la société prêteuse et celle dont le débiteur le fait figurer dans sa déclaration d'impôt sont des éléments relevant pour juger si on est en présence d'un véritable prêt. En effet, le défaut de comptabilisation de la créance au bilan de la société créancière et l'absence de mention de la dette et de la déduction d'intérêts passifs dans la déclaration fiscale du débiteur sont des éléments qui peuvent signifier que les intéressés eux-mêmes considèrent que le prêt n'existe pas (ATF 138 II 57 consid. 5.1.1 et les références; arrêts du TF 2C_872/2020 précité consid. 3.4.1 et 2C_678/2020 précité consid. 7.2.2). Il y a un indice clair de simulation si une société accorde un prêt à son actionnaire alors que celui-ci se trouve dans une situation financière très difficile, de sorte qu'il n'est pas en mesure d'assumer les obligations résultant du prêt, à savoir le paiement d'intérêts et d'amortissements (ATF 138 II 57 consid. 5.1.3; arrêt 2C_872/2020 précité consid. 3.4.1). Le fait que le bénéficiaire du prêt utilise les fonds mis à disposition pour maintenir son train de vie ou rééchelonner des dettes privées est un indice

de simulation (cf. ATF 138 II 57 consid. 5.1.2; arrêt 2C_872/2020 précité consid. 3.4.1). D'autres indices plaident aussi en faveur d'un prêt simulé, même si, isolément, ils ne sont pas décisifs. A elle seule, l'absence d'une convention écrite ne s'avère ainsi que peu concluante, puisqu'elle peut reposer sur d'autres raisons qu'une intention de simulation (ATF 138 II 57 consid. 5.1.1; arrêt du TF 2C_678/2020 précité consid. 7.2.2). Le fait que le but statutaire de la prêteuse ne comprenne pas l'octroi de crédits ne permet pas non plus de conclure nécessairement à une simulation (ATF 138 II 57 consid. 5.1.2 et 7.4.2). Le fait que le prêt représente un montant inhabituel au regard de la structure du bilan, par exemple lorsque le prêt constitue le seul actif notable de la société ou qu'il dépasse les fonds propres, est en revanche un indice de simulation possible (ATF 138 II 57 consid. 5.1.3; cf. les exemples suivants cités dans l'arrêt du TF 2C_678/2020 précité consid. 7.2.2 : arrêt du TF 2C_322/2017 du 3 juillet 2018 consid. 4.1 : prêt représentant 82 % des actifs; arrêt du TF 2C_443/2016 du 11 juillet 2017 consid. 4.4 : prêt représentant 88 % des actifs; arrêt du TF 2C_481/2016 du 16 février 2017 consid. 7.1 : prêt représentant 64 % des actifs; arrêt du TF 2C_927/2013 précité : prêt représentant 88 % des actifs), étant précisé que, pour évaluer la part que représente le prêt au bilan de la société prêteuse, les réserves latentes constatées sur les actifs doivent être prises en compte (cf. arrêts du TF 2C_481/2016 précité consid. 7.1, 2C_927/2013 précité consid. 5.7.1 et 2C_678/2020 précité consid. 7.2.2). Le Tribunal fédéral distingue par ailleurs selon que la volonté de rembourser fait d'emblée défaut ou qu'elle n'est constatée qu'ultérieurement, parce que l'actionnaire et la société conviennent, expressément ou par actes concluants, d'un abandon de créance. On parle de "simulation originelle" ("ursprüngliche Simulation") dans le premier cas et de simulation ultérieure ("nachträgliche Simulation") dans le second (cf. ATF 138 II 57 consid. 5.2; cf. aussi notamment arrêts du TF 2C_872/2020 précité consid. 3.4.1, 2C_252/2014 du 12 février 2016 consid. 4.1, traduit in: RDAF 2018 II 285, et 2C_678/2020 précité consid. 7.2.3). Ces concepts démontrent bien que le terme de simulation utilisé en ce sens est plus large que le concept du droit civil (arrêt du TF 2C_678/2020 précité consid. 7.2.3). Pour juger si un prêt a été d'emblée simulé (simulation originelle), ce sont les circonstances qui prévalent au moment de l'octroi du montant litigieux qui doivent être examinées (arrêt du TF 2C_678/2020 précité consid. 7.2.3). C'est cette idée qu'exprime la jurisprudence lorsqu'elle souligne que, pour juger si un prêt octroyé est (originellement) simulé, il ne faut tenir compte des développements ultérieurs uniquement s'ils étaient déjà connus ou du moins prévisibles (ATF 138 II 57 consid. 5.2.1 et les références; arrêts du TF 2C_98/2019 précité consid. 6.2, 2C_927/2013 précité consid. 5.2 et les références, 2A.584/2000 du 16 mai 2001 consid. 3e). Dans l'arrêt TF 2C_678/2020 précité, le Tribunal fédéral rappelle toutefois qu'il a admis dans l'ATF 138 II 57 que le remboursement ultérieur du prêt excluait en principe l'admission d'une simulation originelle, à moins que ce remboursement ne soit intervenu de manière abusive, c'est-à-dire après que l'autorité fiscale a estimé que le prêt a été simulé et pour tenter de faire échec à cette appréciation (cf. au surplus ATF 138 II 57 consid. 7.3.2; arrêt du TF 2C_678/2020 précité consid. 7.2.3). Si aucune image claire de simulation ne ressort des circonstances qui prévalent au moment de l'octroi des montants examinés, il faut attendre. En effet, l'admission d'une simulation n'est possible que sur la base d'indices clairs, faute de quoi l'autorité doit attendre que les indices s'intensifient jusqu'à constituer une preuve indiscutable (cf. ATF 138 II 57 consid. 5.2.2 et 7.4.4; arrêts du TF 2C_678/2020 précité consid. 7.2.3 et 2C_927/2013 précité consid. 5.3 in fine). Le constat que la dette n'a pas au moins partiellement diminué avec le temps est un indice de simulation ultérieure (ATF 138 II 57 consid. 5.2.2 et les références), de même que le constat selon lequel le prêt a

considérablement augmenté, malgré la situation financière difficile du débiteur (ATF 138 II 57 consid. 5.2.2 et les références). Le fait que les intérêts passifs soient rajoutés à la dette principale et non pas payés est aussi un indice de simulation (arrêt du TF 2C_843/2012 du 20 décembre 2012 consid. 3.2). Une simulation ultérieure peut être admise s'il ressort des circonstances que l'actionnaire a clairement la volonté de soustraire des moyens à la société. Tel peut être le cas si des mesures sont prises au niveau de la société, par exemple si la créance est amortie (ATF 138 II 57 consid. 5.2.3; arrêts du TF 2C_872/2020 précité consid. 3.5.2, 2C_678/2020 précité consid. 7.2.3 et 2C_461/2008 du 23 décembre 2008 consid. 2.2). Si l'autorité fiscale constate qu'un prêt initialement convenu par les parties est devenu simulé ultérieurement, la reprise intervient pour la période fiscale pour laquelle le constat de simulation est opéré (arrêts du TF 2C_872/2020 précité consid. 3.5.2, 2C_842/2012 du 20 décembre 2012 consid. 3.3 et 3.4, publié in: Revue fiscale [RF] 68/2013 p. 227, et 2C_461/2008 précité consid. 3.2, publié in: RF 64/2009 p. 308, traduit in : RDAF 2009 II 482; cf. aussi arrêt du TF 2C_252/2014 précité consid. 4.1, traduit in : RDAF 2018 II 285, qui précise que l'admission d'une simulation ultérieure n'a pas d'effet "ex tunc"). d) Dans le domaine des prestations appréciables en argent, l'autorité fiscale doit en principe apporter la preuve de l'existence d'une telle prestation. Si elle y échoue, c'est à elle qu'il revient de supporter l'échec de la preuve (cf. arrêts du TF 2C_263/2014 précité consid. 5.2 et 2C_272/2011 du 5 décembre 2011, in: RF 67/2012 p. 127 ss consid. 3.4; arrêts du TAF A-2286/2017 précité consid. 3.1, A-1427/2016 précité consid. 2.2.2.2 et A-5433/2015 précité consid. 3.2). Le contribuable n'a donc pas à supporter les conséquences d'un manque de preuves, à moins qu'on ne puisse lui reprocher une violation de ses devoirs de collaboration (arrêts du TF 2C_11/2018 du 10 décembre 2018 consid. 6.2, 2C_605/2014 du 25 février 2015 consid. 6 et références; Michael Pfeifer, *Der Untersuchungsgrundsatz und die Offizialmaxime im Verwaltungsverfahren*, 1981, p. 128). A l'inverse, si les preuves recueillies par l'autorité fiscale fournissent suffisamment d'indices révélant l'existence d'une prestation appréciable en argent, il appartient alors au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations contraires (arrêts du TF 2C_207/2019 du 16 juillet 2019 consid. 4.2, 2C_11/2018 précité consid. 6.2). En particulier, lorsqu'une prestation en argent présente un caractère insolite, le contribuable est tenu de prouver l'exactitude de ses allégations contraires, notamment en établissant que la prestation en cause est justifiée par l'usage commercial (arrêt du TF 2C_199/2009 du 14 septembre 2009 consid. 3.1).

E. 5

En l'espèce, les comptes de la Société, pour l'exercice 2012, présentent à l'actif une créance de 792'813 fr. à l'encontre du recourant. Les fonds prêtés par la Société à son actionnaire représentent donc à eux seuls 57% de la valeur active du bilan. Considérant l'absence de garantie liée à ce prêt, son augmentation entre 2011 et 2012 et le fait que l'intérêt annuel dû par le recourant n'avait pas été payé mais porté en compte, l'autorité fiscale a qualifié lors de la taxation de la Société ce prêt comme étant simulé. Dans sa décision de taxation, elle a en conséquence refusé la déduction en charge des intérêts sur le prêt et admis une réserve négative dans les fonds propres correspondant à la distribution dissimulée de bénéfices pour l'intégralité du prêt. Il n'est pas contesté que cette décision est entrée en force. Il faut cependant examiner, et c'est bien là l'objet du litige, si cette distribution reprise dans le chef de la personne morale peut conduire à une imposition symétrique chez son actionnaire. Il faut voir d'emblée que le prêt litigieux n'a pas été remboursé par le recourant et ne le sera jamais puisque la Société a été radiée du registre du commerce d'office par le Préposé en

application des art. 938a CO et 155 al. 3 de l'ordonnance sur le registre du commerce du 17 octobre 2007 (ORC; RS 221.411), personne n'ayant fait valoir d'intérêt au maintien de l'inscription. Ce point n'est pas contesté, si ce n'est que le recourant estime qu'il aurait pu rembourser le prêt si les investissements financiers avaient pu être menés à terme et si l'investisseur pressenti ne s'était pas retiré inopportunément. Il n'y a cependant pas lieu de prendre en considération cet hypothétique remboursement dès lors qu'il ne s'est pas réalisé et que tout montre – en particulier le montant de la dette – que ce n'est pas l'incarcération du recourant qui l'a empêché de rembourser cette dette, mais l'ensemble des circonstances ayant entouré son octroi. On rappellera que selon les faits retenus dans l'arrêt de la Cour d'appel pénal fribourgeoise concernant le recourant (cf. supra let. E), il avait, entre autres affaires, mis en place un fonds de placement professionnel selon la législation des Îles Vierges Britanniques, destiné à des investisseurs institutionnels et spécialement qualifiés dont il était enregistré comme administrateur dès le 27 septembre 2005 et comme seul détenteur des actions avec droit de vote dès le 1^{er} avril 2008. Entre 2008 et 2013, le recourant a obtenu environ 70'000'000 fr. de la part de divers investisseurs en vue d'investir dans des parts des sous-fonds qu'il gérait, en promettant des rendements élevés et un capital garanti. Il a été retenu dans l'arrêt précité qu'une partie de cet argent a par ailleurs été versé aux sociétés du recourant et utilisé pour rembourser les anciens investisseurs et régler ses dépenses privées. Dans de telles circonstances, on peut admettre qu'à la fin de l'exercice 2011, il n'y avait pas encore d'image claire de la situation s'agissant du prêt au recourant par la Société. En effet, non seulement ce prêt a augmenté entre 2011 et 2012 d'une manière significative passant de 300'00 fr. à 792'813 fr, mais les recourants vont en outre finalement en 2014 grever leur parcelle d'une cédula hypothécaire qui viendra garantir non pas directement l'emprunt des recourants à la Société, mais bien plutôt un (autre) emprunt à la H. _____ SA destiné, selon les recourants au remboursement indirect et partiel du prêt litigieux. C'est donc à raison que l'autorité intimée a considéré qu'en 2011, il fallait encore attendre que les indices quant à une éventuelle simulation s'intensifient jusqu'à constituer une preuve indiscutable. En fin de période 2012, on constate que le montant du prêt ayant plus que doublé, malgré la situation difficile du recourant, il n'y a toujours aucune garantie pour assurer le remboursement du prêt, une année après son octroi. En outre, les intérêts passifs sur le prêt n'ont pas été payés effectivement mais uniquement portés en compte. Les intérêts se sont donc ajoutés à la dette principale. L'ensemble de ces éléments montre qu'à cette date, le recourant avait clairement la volonté de soustraire des moyens à la Société et que le prêt n'allait pas pouvoir être remboursé. A cette date enfin, il n'y avait toujours pas de documentation du prêt et surtout aucun plan de remboursement n'avait été exigé du créancier. Certes, la créance n'a pas été formellement amortie dans la Société. Toutefois, cela n'est pas dû à son remboursement ultérieur mais uniquement à la radiation de la Société en 2020. Il résulte en outre du dossier que même pour l'exercice 2014, la Société n'a pas tenu de comptabilité. On remarquera enfin et surtout que lors de la vente de l'immeuble (chalet) à ***** en 2017 par les recourants aucun remboursement de la dette n'a été effectué. Il ne s'agit donc pas uniquement d'un prêt qui a été obtenu pour un montant plus avantageux que celui du marché, à un taux préférentiel, mais bien d'un prêt qui était entièrement simulé dans ce sens que dans son entier le montant mis à disposition du recourant constituait une distribution de la substance de la Société. Dans ces circonstances, les conditions d'une prestation appréciable en argent étaient remplies lors de la période fiscale 2012 et c'est à juste titre que l'autorité intimée a ajouté aux revenus imposables des recourants les montants correspondants.

E. 6

a) Le recourant a fait valoir au cours de la procédure devant la cour de céans avoir été condamné par arrêt du 28 mars 2023 de la Cour d'appel pénal du Tribunal cantonal du canton de Fribourg (réf. 501 2021 190), notamment, à verser à D._____, en liquidation, les sommes de CHF 31'990'348.66, EUR 11'999'413.66 et USD 1'381'778.-, avec intérêts à 5% l'an dès le 1^{er} juillet 2009, à titre de réparation du dommage subi. Il en conclut que ces dettes et les intérêts passifs y relatifs doivent être portés en déduction des revenus et fortune imposables pour la période fiscale 2012. S'il fallait admettre la déduction des intérêts sur ces montants du revenu imposable des recourants, il y aurait lieu de constater que ce revenu serait de zéro, l'intérêt annuel à 5% sur un montant supérieur à 43'000'000 fr. étant déjà en lui-même largement plus élevé que les revenus imposables retenus par l'autorité fiscale, même après prise en compte des prestations appréciables en argent. b) Comme on l'a vu, cet arrêt de la Cour d'appel pénal n'est pas entré en force puisqu'il a fait l'objet d'un recours toujours pendant devant le Tribunal fédéral. L'autorité intimée y voit un motif pour refuser la déduction des intérêts passifs et des dettes. Or, l'arrêt qui a condamné le recourant est un arrêt de dernière instance cantonale contre lequel ce dernier a élevé un recours en matière pénale au Tribunal fédéral. Dit recours, s'il a certes ex lege un effet suspensif s'agissant de la condamnation pénale, n'a en revanche pas de portée sur l'exigibilité des prétentions civiles (cf . art. 103 al. 1 let. b LTF: " l'effet suspensif ne s'étend pas à la décision sur les prétentions civiles "). Or, rien n'indique qu'il ait été fait usage de l'art. 103 al. 3 LTF et que l'effet suspensif ait aussi été accordé par le juge instructeur sur ces prétentions. D'ailleurs, le recourant a fait l'objet d'un commandement de payer pour l'entier des prétentions civiles de l'arrêt fribourgeois. On peut donc admettre que même si l'arrêt n'est pas définitif, les prétentions civiles sont actuellement exigibles. Cela ne permet cependant pas encore de sceller le sort du litige sur ce point. c) En matière d'impôt fédéral direct, le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 26 à 33a (art. 25 LIFD). A l'instar du revenu imposable, qui se détermine d'après les revenus acquis durant la période de calcul, les déductions prévues par l'art. 25 LIFD sont soumises au principe de périodicité et ne sont admises que lorsqu'elles trouvent leur cause dans des événements ayant lieu durant la période de calcul (ATF 137 II 353 consid. 6.1; arrêts 2C_627/2014 du 8 janvier 2015 consid. 6.1; 2C_911/2013 du 26 août 2014 consid. 5.1.3; 2C_567/2012 du 15 mars 2013 consid. 6.2). La possibilité de déduire du revenu les intérêts passifs est prévue à l'art. 33 al. 1 let. a LIFD. Ni l'art. 33 al. 1 let. a LIFD, ni l'art. 9 al. 2 let. a de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID, loi sur l'harmonisation; RS 640.14) ne définissent la dette pécuniaire qui produit les intérêts passifs à déduire du revenu imposable. Cette norme autorise cependant la défalcation, au titre de "Déductions générales", des intérêts passifs à concurrence du rendement imposable de la fortune au sens des art. 20, 20a et 21 LIFD, augmenté d'un montant de 50'000 francs. La déduction d'intérêts passifs suppose l'existence d'une dette pécuniaire; ce n'est que si une relation existe entre les intérêts et la dette qu'il peut être question d'intérêts passifs (ATF 143 II 396 consid. 2.1 et les références citées). Les intérêts passifs étaient déjà déductibles du revenu imposable sous l'empire de l'arrêté du Conseil fédéral concernant la perception d'un impôt fédéral direct (AIFD). Selon l'art. 22 al. 1 let. d AIFD en effet, les personnes physiques pouvaient déduire les intérêts passifs "afférents à la période de calcul" ("die in der Berechnungsperiode aufgelaufenen Schuldzinsen"). La doctrine en avait déduit qu'il s'agissait des intérêts échus durant la période de calcul (Danielle Yersin, De quelques problèmes relatifs à la déduction

des intérêts passifs et à la réalité de certaines dettes, in Archives 47 578, p. 580; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, 2^{ème} éd., 2019, n° 7 ad art. 33 LIFD et les références citées). Il n'y a pas de raison de donner une portée différente à l'art. 33 al. 1 let. a LIFD, comme cela ressort de la doctrine récente majoritaire (Peter Locher, *ibidem*; S. Hunziker/I. Mayer-Knobel, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, in: Zweifel/Beusch (Eds), 4^{ème} éd., 2022, n° 12c ad art. 33 LIFD et les références citées). Avec la doctrine majoritaire, le Tribunal fédéral (arrêt 2C_434/2021 du 3 mars 2022 consid. 3.3) a considéré l'art. 33 al. 1 let. a LIFD en ce sens que sont déduits du revenu les intérêts passifs privés "échus" à concurrence du rendement imposable de la fortune au sens des art. 20, 20a et 21, augmenté d'un montant de 50'000 francs, l'adjectif "échus" signifiant ici que les intérêts passifs doivent être exigibles dans la période de calcul indépendamment du fait qu'ils sont effectivement payés ou non. En effet, ce n'est que s'ils sont exigibles qu'ils diminuent la capacité contributive de leur débiteur et qu'ils doivent être déduits du revenu imposable conformément à la théorie de l'accroissement net du patrimoine qui fonde le système fiscal suisse. Or, en l'espèce, les intérêts compensatoires (sur cette notion cf. Franz Werro, La responsabilité civile, 3^{ème} éd, 2018, n° 1051 ss; ainsi que l'écriture de l'AFC du 21 juin 2024, p. 3: "Schadenszins") arrêtés dans l'arrêt de la Cour d'appel pénal du 23 mars 2023 ne sont ou ne seront devenus exigibles que lors de l'entrée en force de cet arrêt, à savoir au plus tôt en 2023, en l'absence d'effet suspensif au recours, voire lorsque le Tribunal fédéral statuera sur ce recours déposé par le recourant. Dans une telle situation juridique, il n'importe pas de savoir si l'arrêt de la Cour d'appel pénal du Tribunal cantonal fribourgeois est déjà définitif ou pas pour ce qui est des conclusions civiles. Quelle que soit ainsi la situation juridique des intérêts compensatoires que doit ou devra le recourant, ces intérêts ne sont pas devenus exigibles lors de la période fiscale 2012 en litige dans la présente cause. Par conséquent, s'agissant de ces intérêts passifs, il n'y a pas lieu de les prendre en considération lors de la période fiscale 2012 au cours de laquelle ils n'étaient de toute façon pas (encore) exigibles. La question que soulève l'autorité intimée qui refuse cette déduction au motif que le recourant n'a aucun moyen pour payer effectivement ces intérêts peut ainsi être laissée ouverte puisque même si l'argument devait être rejeté, cela ne conduirait quand même pas à une déductibilité des intérêts compensatoires ici litigieux. Pour le même motif, il n'est pas nécessaire de déterminer si ces intérêts compensatoires doivent, en raison de leur connexité avec la dette de dommages-intérêts, être traités fiscalement comme une telle indemnité, comme le soutient l'AFC dans son écriture du 21 juin 2024. En toute hypothèse, la déduction revendiquée concerne une période fiscale au cours de laquelle l'autorité intimée n'est plus compétente pour procéder à la taxation compte tenu du déménagement des recourants hors du canton de Vaud. Il en va de même si l'ensemble de créances constatées dans le jugement précité fait l'objet d'un acte de défaut de biens, ce qui ne semble pas encore être le cas à ce jour. On rappellera que la pratique de l'autorité fiscale valaisanne tend à refuser une telle déduction au motif que la créance constatée par un acte de défaut de biens inclut le capital et les intérêts ayant couru jusqu'à la délivrance de cet acte de défaut de biens. La délivrance d'un tel acte a alors pour effet de transformer la dette d'intérêts en une dette en capital. En cas de paiement ultérieur, aucune déduction ne peut donc plus être admise à titre d'intérêts passifs. La déductibilité revendiquée par les recourants des intérêts compensatoires constatés dans l'arrêt de la Cour d'appel pénal du Tribunal cantonal de Fribourg doit donc être rejetée. d) Pour ce qui est de la déduction des dettes revendiquées par le recourant, il y a lieu de voir ce qui suit. Les règles du droit harmonisé prévoient l'imposition de la "fortune nette" (art. 13 al. 1 in fine

LIHD). Tel est également le cas du droit vaudois correspondant (art. 50 al. 1 LI). Or, de jurisprudence constante, l'échéance de la dette ne constitue pas une condition à sa déductibilité au titre de l'impôt sur la fortune (cf. typiquement un cas impliquant également le canton de Genève, TF 2C_874/2018 du 17 avril 2019 cons. 12.1 avec référence à l'ATF 138 II 311 consid. 3.3.2). Dans ce sens, la base légale n'exige que la naissance de la dette, respectivement son "existence", mais pas son exigibilité. Par conséquent, déjà à la fin de la première période fiscale après la naissance de la dette, un montant d'intérêt passif est couru, si bien qu'il existe une dette qui en découle. Par conséquent, du point de vue de l'impôt sur la fortune, l'intérêt compensatoire cumulé en lui-même, est une dette du contribuable indépendamment de la question de l'échéance de celle-ci. Ainsi, même si l'arrêt du 28 mars 2023 du Tribunal cantonal fribourgeois précité n'est pas entré en force en raison du recours déposé par le recourant et qu'ainsi, comme on l'a vu, il n'est pas clair de savoir si les dettes de dommages-intérêts qu'il mentionne sont devenues exigibles, l'échéance de la dette n'est pas une condition à sa déductibilité de la fortune. Par conséquent, il y aurait lieu d'admettre la déductibilité pour la fortune imposable de la dette d'intérêt, indépendamment de la période au cours de laquelle elle devient non plus seulement courue, mais échue ou exigible. En l'espèce, force est d'admettre que les intérêts compensatoires des périodes 2009 et suivantes doivent être pris en compte, non pas en déduction du revenu, mais bien au titre de dettes, pour le montant, cumulé à chaque 31 décembre, des intérêts courus, c'est-à-dire également au 31 décembre 2012. Tel est d'autant plus le cas des dettes elles-mêmes fixées dans l'arrêt précité, indépendamment des intérêts passifs. Ces dettes existaient déjà à la fin de l'année 2012 et doivent pour ce motif pouvoir être déduites. En effet, elles sont fondées sur des actes illicites du recourant qui ont causé un dommage antérieurement à la période fiscale ici litigieuse. Le fait qu'elles seront, le cas échéant, incorporées dans un acte de défaut de biens n'y change rien. Cela a pour conséquence qu'en l'espèce les prétentions civiles adjugées dans l'arrêt de la Cour d'appel pénal fribourgeoise, constatant encore une fois des dettes très largement supérieures à la fortune nette imposable qu'avait retenue l'autorité intimée, doivent être prises en considération dans le cadre de la taxation de la fortune imposable en 2012 des recourants. Ainsi, la fortune imposable au titre de l'ICC doit être réduite à zéro, compte tenu des dettes du recourant. La décision sur réclamation doit ainsi être réformée sur ce point.

E. 7

Il résulte de ce qui précède que le recours, très partiellement fondé, est admis en ce sens que la décision sur réclamation du 15 août 2023 est partiellement réformée, l'assiette de l'impôt sur la fortune étant fixée à zéro. La décision attaquée est confirmée pour le surplus. Le sort du recours commande que des frais de justice réduits soient mis à la charge des recourants solidairement entre eux (cf. art. 49 al. 1, 91 et 99 LPA-VD). Compte tenu de ce que le recours n'est admis qu'à hauteur d'environ 5% de sa valeur litigieuse, les frais seront réduits d'autant. L'allocation de dépens n'entre pas en ligne de compte, les recourants n'étant pas représentés par un mandataire professionnel (cf. 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.