

F1 24 84 (CCR 2023/53)

ARRÊT DU 1^{ER} AVRIL 2025

**Tribunal cantonal du Valais
Cour de droit fiscal**

Composition : Frédéric Fellay, président ; Dr Thierry Schnyder, juge ; Didier Bourgeois, juge assesseur ; Julia Kamhi, greffière,

en la cause

X _____, recourant, représenté par Maître Philippe Mantel, avocat, 1204 Genève

contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité attaquée

(Impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques, période fiscale 2019)

recours contre la décision sur réclamation expédiée le 15 juin 2023

Faits

A. X _____ est domicilié à A _____. Il est actionnaire unique de B _____ SA, société inscrite au registre du commerce le xx.xx 2017, de siège à A _____. Son but est l'achat, la vente, la location, la gérance de tous bâtiments ou fonds immobiliers, la construction de bâtiments, la réalisation de toutes opérations immobilières et autres activités annexes, y compris le courtage immobilier. X _____ en était, lors de la période fiscale 2019, l'administrateur unique. Il est actuellement président du conseil d'administration, avec signature collective à quatre avec les autres administrateurs C _____, D _____ et E _____ (cf. extrait du registre du commerce disponible sur le site internet zefix.ch).

X _____ est par ailleurs président du conseil d'administration de F _____ SA, société inscrite le 26 septembre 2018, avec signature collective à quatre avec C _____, D _____ et G _____ (cf. extrait zefix.ch).

B. Le 7 mai 2021, la Commission d'impôts des personnes morales (CIPM) a procédé à la taxation de B _____ SA pour la période fiscale 2019, en opérant les reprises suivantes, en francs (cf. p. 18 du dossier du TC/CCR) :

Reprises sur le bénéfice	
Parts privées sur charges comptabilisées	27'000
Loyer pour le logement privé de G _____	22'680
Commissions en faveur de G _____ non justifiées commercialement	187'037
Total	236'717

Reprises négatives sur le capital	
Prêt à G _____	70'902
Prêt à G _____	25'100
Prêt à X _____	108'263
Prêt à D _____	25'100
Prêt à C _____	25'100
Total	254'465

Total des reprises	491'182
---------------------------	----------------

Les reprises négatives sur le capital portaient sur des prêts considérés comme fictifs au motif qu'ils avaient été accordés à des proches à des conditions qui s'écartaient de celles qui auraient prévalu entre tiers. Ils correspondaient ainsi à des non-valeurs inscrites au bilan et à des prélèvements anticipés de bénéfices imposable à 60% dans le chef de l'actionnaire. Cette taxation est entrée en force, faute d'avoir été contestée.

C. Entretiens, le 1^{er} mars 2021, X _____ a déposé sa déclaration d'impôts relative à la période fiscale 2019 (cf. p. 22 du dossier du SCC).

Le 29 juillet 2021, le SCC a taxé le contribuable pour la période fiscale considérée. A cette occasion, il a procédé à une reprise de 294'709 fr. à titre de prestation appréciable en argent correspondant aux reprises opérées lors de la taxation de B _____ SA (soit 491'182 fr. avant un abattement de 40%). Il a également corrigé la valeur des titres à quelque 1,8 millions de fr., estimant la valeur totale de B _____ SA – déclarée par le contribuable à 50'000 fr. – à 3 millions de francs. Il a en outre refusé une dette de 181'200 fr. déclarée par X _____ envers cette société.

D. Le 27 août 2021, X _____ a formé réclamation contre cette décision, contestant les reprises opérées hormis celles relatives à la fortune, aux parts privées sur les charges comptabilisées (27'000 fr.) et à son prêt de 108'263 fr. auprès de B _____ SA. Concernant la prise en charge du loyer privé de G _____, il a fait valoir qu'il s'agissait d'une erreur de saisie dans la comptabilité de la société et que ce montant aurait dû être porté en augmentation de la créance liée au prêt de 70'902 fr. octroyé à l'intéressé. S'agissant du montant de 187'037 fr. payé à titre de commission, il se justifiait commercialement dans la mesure où G _____ était un apporteur d'affaires de la société. Le contribuable a produit à cet égard plusieurs extraits de virements bancaires, dont un virement du 3 décembre 2019 de 30'125 fr. intitulé « Commission vente immeuble H _____ » et un autre du 23 janvier 2020 de 10'000 fr. portant la mention « 1^{er} acompte Vente Immeuble I _____ ». Les relevés supplémentaires faisaient état de deux virements de 10'000 fr. en faveur de l'épouse de G _____, J _____, datés des 13 décembre 2018 et 5 mars 2019 et portant la mention « bonus ». Concernant les prêts octroyés à G _____, ils faisaient l'objet d'une analyse pour tenter une éventuelle procédure d'encaissement et portaient intérêt selon la lettre circulaire de l'Administration fédérale des contributions (AFC). En outre, ces prêts et leur absence de remboursement n'avaient jamais fait l'objet d'un avertissement de la part du SCC. S'agissant des prêts octroyés aux administrateurs D _____ et C _____, leur montant était faible et leur absence de remboursement n'avait pas non plus fait l'objet d'un avertissement. En outre, le prêt de C _____ ne lui avait été

octroyé qu'en 2018. Le contribuable a produit à cet égard deux contrats de prêts signés le 26 février 2021 par la société et les deux administrateurs concernés. Ces contrats étaient conclus pour une durée maximale de 10 ans ; ils prévoyaient un remboursement au plus tard le 31 décembre 2030, à raison d'un montant annuel équivalent à 1/10 de la somme empruntée et un intérêt annuel selon le taux minimum admissible pour les prêts aux actionnaires selon la lettre-circulaire topique de l'AFC.

E. Dans une décision non datée, expédiée le 15 juin 2023, le SCC a rejeté la réclamation. Il a considéré que les explications du contribuable relatives aux loyers du domicile privé de G _____ ne lui étaient d'aucun secours, eu égard au principe de l'autorité du bilan commercial. Les montants en question avaient été comptabilisés dans les charges de la société et avaient été payés sans contre-prestation correspondante, ce que ses organes ne pouvaient pas ignorer. Cet avantage ne pouvait s'expliquer que par les liens entre l'intéressé et la société, respectivement son actionnaire unique, et constituait donc une distribution dissimulée de bénéfice. S'agissant du montant versé à titre de commissions à G _____, ni la société B _____ SA ni le contribuable n'avaient été en mesure de produire les pièces justificatives y relatives. Les extraits bancaires produits à l'appui de la réclamation ne constituaient pas une telle preuve. Il s'agissait donc également d'une distribution dissimulée de bénéfice à imposer comme rendement de participation dans le chef de X _____. S'agissant des divers prêts consentis par la société à ses administrateurs et à G _____, les contrats produits par le contribuable avaient été signés après la période fiscale litigieuse. Le but social de la société n'incluait pas l'octroi de prêts et ceux-ci avaient été utilisés par leurs bénéficiaires à des fins privées. En outre, leur somme excédait les réserves ouvertes de la société et avoisinait la totalité de ses fonds propres. Le contenu des contrats, identique dans les deux cas, révélait des éléments inhabituels s'agissant de l'octroi de garanties et de la durée prévue pour le remboursement. L'attention portée par la société à la solvabilité de ses cocontractants n'avait assurément pas été la même que si les prêts avaient été octroyés à des tiers. Ainsi, ces prêts constituaient des prestations appréciables en argent qui devaient être ajoutées au revenu de X _____, en application de la théorie du triangle.

F. Le 14 juillet 2023, X _____ a, par l'intermédiaire de l'avocat qu'il avait dans l'intervalle mandaté, recouru contre cette décision devant la Commission cantonale de recours en matière fiscale (CCR), en concluant à son annulation et au renvoi de l'affaire au fisc pour nouvel examen. A l'appui de ses conclusions, il réitère en substance les arguments développés précédemment et fait valoir que les prestations accordées à

G _____ ne peuvent être imposées dans son chapitre fiscal, le prénommé n'étant pas un proche. Le recourant conteste aussi la reprise liée au prêt consenti en sa faveur par la société ainsi que l'estimation de la valeur de ses titres. A titre subsidiaire, il requiert que les impôts réclamés soient déduits de sa fortune imposable. A titre de moyens de preuves, il propose d'entendre Maître K _____ afin d'établir que des démarches de recouvrement avaient été entreprises à l'encontre de G _____. Il propose également l'audition de témoins supplémentaires afin de démontrer que ce dernier était encore actif sur le marché immobilier. Le recourant produit en outre plusieurs pièces visant à établir que G _____ avait agi comme courtier immobilier indépendant pour la société et permis la conclusion d'un certain nombre d'affaires, en particulier s'agissant de la vente des actions de la société L _____ SA (soit des extraits non datés d'une conversation WhatsApp et d'un courriel, ainsi qu'une facture de quelque 296'000 fr. relative à une commission de courtage adressée par M _____ SA à L _____ SA).

Le 10 août 2023, la CCR a invité le recourant à indiquer l'identité des témoins dont il sollicitait l'audition. Celui-ci n'a pas donné suite à cette requête.

L'AFC ne s'est pas déterminée.

Le SCC s'est déterminé le 24 octobre 2023, concluant au rejet du recours. Concernant le montant versé à G _____ à titre de commission, il a relevé que les pièces produites ne sauraient faire office de pièces justificatives. S'agissant de la valeur des titres B _____ SA, elle avait été estimée conformément à la Circulaire CSI n° 28 du 28 août 2008 « Estimation des titres non cotés », compte tenu des reprises effectuées. Quant à la déduction des dettes, il appartenait au contribuable de faire valoir celles-ci dans le cadre de la procédure de réclamation, conformément aux règles relatives au fardeau de la preuve.

Le recourant a répliqué le 27 novembre 2023. Il a produit un lot d'échanges de courriels avec G _____ datant de 2015 à 2019 au sujet de diverses transactions immobilières. Il a également remis une convention de répartition de commission conclue en mars 2016 avec G _____ et un dénommé N _____ relative à la vente d'une discothèque à O _____, propriété de P _____ Sàrl. Il a au surplus rappelé n'avoir aucune relation amicale, familiale ou « communautaire » avec G _____. Ce dernier avait une relation commerciale avec la société, mais n'était pas son partenaire commercial exclusif et n'avait pas le rôle d'administrateur. La théorie du triangle ne pouvait donc pas s'appliquer dans le cas d'espèce. La société avait pris à sa charge les

loyers de ce partenaire commercial afin de lui éviter une évacuation forcée. Il s'agissait d'une avance qui devait être compensée avec des commissions futures. S'agissant des prêts octroyés à l'actionnaire et aux administrateurs, ils ne pouvaient pas être redressés, car la capacité de remboursement de ceux-ci n'était pas compromise. En outre, il s'agissait d'avances en compte courant, non soumises au même formalisme qu'un prêt de longue durée pour lequel les lettres-circulaires de l'AFC s'appliquaient.

Le 7 décembre 2023, la CCR a transmis cette écriture au SCC. Elle a également informé le recourant de la cessation de ses activités au 31 décembre 2023 et du transfert de ses tâches à la nouvelle Cour de droit fiscal du Tribunal cantonal à partir du 1^{er} janvier 2024.

G. Le 11 janvier 2024, le SCC a informé la Cour de céans qu'il renonçait à dupliquer.

Par ordonnance du 12 janvier 2024, le président soussigné a prononcé la clôture de l'échange d'écriture. Il a également informé le recourant que, sous réserve de mesures d'instruction complémentaires ordonnées d'office, un arrêt allait être porté par le Tribunal.

Considérant en droit

I. Procédure

1. Conformément à la loi réorganisant la juridiction fiscale du 11 mars 2022 (RCV 2022-102), la Cour de céans constitue désormais l'autorité ordinaire de recours contre les décisions des autorités fiscales (cf. not. art. 81a al. 1 LPJA et art. 8 LALIFD). Il lui appartient par conséquent de statuer sur le recours du 14 juillet 2023, celui-ci n'ayant pas été tranché au 31 décembre 2023 par la CCR.

1.2 Le recours porte tant sur l'IFD que sur les ICC et peut être traité dans un seul arrêt (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). Il a été formé régulièrement, de sorte qu'il convient d'entrer en matière (art. 140 ss LIFD ; art. 50 al. 1 LHID ; art. 150 et 150a LF dans leur version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2023 ; art. 150 LF).

1.3 Il n'y a pas lieu de procéder à l'audition de Maître K _____ au sujet des démarches de recouvrement qui auraient été prétendument entreprises à l'encontre de G _____. En effet, cet élément ne suffirait de toute manière pas pour retenir que les prestations litigieuses ne peuvent pas être imposées dans le chef du recourant, comme on va le voir ci-après (*infra* consid. 2.6 ; art. 150 al. 3 LF et 80 al. 1 let. d, 56 al. 1

et 17 al. 2 LPJA). Pour le reste, le recourant, pourtant expressément interpellé à ce propos par l'organe d'instruction de la CCR, n'a pas indiqué l'identité des autres témoins qu'il propose d'entendre. Il convient de considérer qu'il a renoncé à cette offre de preuve.

II. Impôt fédéral direct

2. Le recourant conteste devoir être imposé à titre de prestations appréciables en argent sur les reprises opérées sur le bénéfice et le capital de B _____ SA.

2.1

2.1.1 Selon l'art. 20 al. 1 let. c LIFD, 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. Il y a avantage appréciable en argent si 1) la société fournit 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 à de telles conditions à un tiers ; 4) les organes de la société savaient ou auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient (ATF 140 II 88 consid. 4.1, 138 II 57 consid. 2.2).

2.1.2 Par l'expression « personne le ou la touchant de près » il faut entendre une personne physique ou morale qui entretient avec l'actionnaire/l'associé ou les organes de la société des relations économiques ou personnelles qui doivent être considérées, d'après les circonstances, comme la cause véritable de la prestation qu'il s'agit d'imposer (arrêt du Tribunal fédéral 9C_420/2023 du 19 novembre 2024 consid. 6.2.1). La jurisprudence fédérale interprète la notion de personne proche de l'actionnaire de manière large (OESTERHELT/MÜHLEMANN/BERTSCHINGER, in : ZWEIFEL/BEUSCH [édit.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkten Steuer Bundessteuer, 4^{ème} éd. 2022, n° 103 ad. art. 58 LIFD ; LOCHER/GIGER/PEDROLI, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2^{ème} éd. 2022, n° 152 ad art. 58 LIFD ; DANON, in : NOËL/AUBRY GIRARDIN [édit.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2^{ème} éd. 2017, n° 203 ad art. 57, 58 LIFD). Une prestation octroyée à des conditions ne correspondant pas à celles prévalant sur le marché, et pour lesquelles la société n'est pas en mesure de fournir une explication claire, constitue un indice important pour supposer que le tiers était une personne proche de l'actionnaire (OESTERHELT/MÜHLEMANN/BERTSCHINGER, *op. cit.*, n° 103 ad art. 58 LIFD ; DANON, *op. cit.*, n° 203 ad art. 57, 58 LIFD et les références). En outre, la preuve directe que le bénéficiaire de la prestation est un actionnaire ou un proche n'est pas forcément nécessaire. Elle peut être présumée dans le cas où aucune autre explication du

déroulement de l'opération insolite ne peut être trouvée et que cette conclusion s'impose impérativement (ATF 119 Ib 431 consid. 3 b ; arrêt du Tribunal fédéral 2C_1082/2013 et 2C_1083/2013 du 14 janvier 2015 consid. 6.4 ; OESTERHELT/MÜHLEMANN/BERTSCHINGER, *op. cit.*, n° 103 ad art. 58 LIFD ; DANON, *op. cit.*, n° 203 ad art. 57, 58 LIFD). Tel est le cas lorsque l'entité octroyant la prestation n'est pas en mesure de démontrer que celle-ci est commercialement justifiée et correspond à une contre-prestation réelle (ATF 119 Ib 436 consid. 3b ; DANON, *op. cit.*, n° 203 ad art. 57, 58 LIFD).

2.2 Lorsque la participation appartient à la fortune privée du détenteur de parts et que l'avantage appréciable en argent est versé à une personne proche, la théorie du triangle s'applique en matière d'impôts directs. En vertu de cette théorie, la prestation passe pendant un bref instant de la société effectuant la prestation au détenteur de parts – qui seul peut en ordonner l'attribution par donation à son proche et qui doit se voir imputer le rendement de la fortune mobilière correspondant – avant d'être attribuée au proche (ATF 138 II 57 consid. 4.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_420/2023 précité consid. 6.2.1). Par ailleurs, la notion de distribution dissimulée suppose l'implication de l'actionnaire dans l'octroi de l'avantage au proche (condition n° 4 *supra*). Si l'actionnaire nie cette implication, la condition y relative est réalisée en cas d'absence de poursuite judiciaire de la société distributrice envers le bénéficiaire du prêt (cf. art. 678 CO pour le droit de la société anonyme), car l'absence de poursuite supplée le prétendu manque de volonté de donner de l'actionnaire (arrêt du Tribunal fédéral 9C_420/2023 précité consid. 6.2.1).

2.3

2.3.1 Une société de capitaux est libre d'accorder un prêt à son actionnaire (ou à un proche) aux mêmes conditions dont un tiers pourrait bénéficier. 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 Tribunal fédéral 9C_566/2023 du 12 septembre 2024 consid. 5.5.1). 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 Tribunal fédéral 9C_566/2023 précité consid. 5.5.1). 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 contre-prestation 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 (arrêt du Tribunal fédéral 9C_566/2023 précité consid. 5.5.1). Pour simplifier la mise en œuvre du principe de pleine concurrence dans ce deuxième cas de figure, l'AFC 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 (*ibidem*).

2.3.2 En ce qui concerne la dette de 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. 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 Tribunal fédéral 9C_566/2023 précité consid. 5.5.2). La jurisprudence parle, pour qualifier ces situations, de prêts « simulés », 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) soient remplies (ATF 138 II 57 consid. 5 et 5.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_566/2023 précité consid. 5.5.2). 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 Tribunal fédéral 9C_566/2023 précité consid. 5.5.2).

2.4

2.4.1 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 Tribunal fédéral 9C_566/2023 précité consid. 5.6.1). 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 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_566/2023 précité consid. 5.6.1).

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 déterminants 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 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_566/2023 précité consid. 5.6.2). 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 du Tribunal fédéral 9C_566/2023 précité consid. 5.6.2). 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 (ATF 138 II 57 consid. 5.1.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_566/2023 précité consid. 5.6.2). 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 Tribunal fédéral 9C_566/2023 précité consid. 5.6.2). Le fait que le but statuaire 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 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_566/2023 précité consid. 5.6.2). 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 aussi un indice de simulation possible (ATF 138 II 57 consid. 5.1.3 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_566/2023 précité consid. 5.6.2), 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 (arrêt du Tribunal fédéral 9C_566/2023 précité consid. 5.6.2).

2.4.2 La jurisprudence 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 » dans le premier cas et de « simulation ultérieure » dans le second (ATF 138 II 57 consid. 5.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_566/2023 précité consid. 5.6.3). Pour juger si un prêt a été d'emblée simulé, ce sont les circonstances qui prévalent au moment de l'octroi du montant litigieux qui doivent être examinées. Il ne faut tenir compte des développements ultérieurs que dans la mesure où ils étaient déjà connus ou du moins prévisibles (ATF 138 II 57 consid. 5.2.1 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_566/2023 précité consid. 5.6.3). Toutefois, le remboursement ultérieur du prêt exclut 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. ATF 138 II 57 consid. 7.3.2 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_566/2023 précité consid. 5.6.3). Si aucune image claire de simulation ne ressort des circonstances qui prévalent au moment de l'octroi des montants examinés, il faut attendre que les indices s'intensifient jusqu'à constituer une preuve indiscutable (ATF 138 II 57 consid. 5.2.2 et 7.4.4 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_566/2023 précité consid. 5.6.3). Le constat que la dette n'a pas au moins partiellement diminué avec le temps est un indice de simulation ultérieure, 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 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_566/2023 précité consid. 5.6.3). Le fait que les intérêts passifs soient rajoutés à la dette principale et non pas payés est aussi un indice de simulation (arrêt du Tribunal fédéral 9C_566/2023 précité consid. 5.6.3). 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 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_566/2023 précité consid. 5.6.3). 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 (arrêt du Tribunal fédéral 9C_566/2023 précité consid. 5.6.3).

2.5 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. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (ATF 146 II 6 consid. 4.2).

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 (cf. art. 58 al. 1 let. b dernier tiret LIFD) 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 ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_566/2023 précité consid. 5.2). Toutefois, une distribution dissimulée de dividende dans le chapitre fiscal de la société ne constitue pas nécessairement un avantage appréciable en argent pour l'actionnaire (arrêt du Tribunal fédéral 2C_777/2019 du 28 avril 2020 consid. 5.3.2). Il n'existe en effet 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, 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 (arrêt du Tribunal fédéral 9C_566/2023 précité consid. 5.2).

Montants versés à G _____ à titre de loyer privé, de commissions et de prêts

2.6

2.6.1 En l'espèce, le SCC a considéré que la prise en charge du loyer privé de G _____ pour 22'680 fr. et le versement en sa faveur de 187'037 fr. à titre de commissions n'étaient pas justifiés par l'usage commercial. Cette appréciation ne prête pas le flanc à la critique. En effet, le paiement du loyer du domicile privé d'un partenaire commercial ne peut en aucun cas se justifier commercialement, nonobstant l'insolvabilité de celui-ci. Le fait que ce montant était prétendument destiné à être remboursé n'y change rien, contrairement à ce que le recourant fait valoir, puisqu'il n'a pas été comptabilisé par la société en tant que prêt, mais en déduction de son bénéfice (cf. principe de détermination exprimé à l'art. 58 al. 1 let. a LIFD ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_435/2024 du 2 décembre 2024 consid. 5.2). S'agissant du paiement de 187'037 fr., le recourant n'est pas parvenu à établir qu'il avait été effectué à titre de commission pour les affaires apportées par G _____. Il n'a en effet produit aucun document probant à cet égard, en particulier aucune facture établie par l'intéressé. L'extrait du virement bancaire opéré en 2019 en faveur de celui-ci ne suffit pas à établir sa justification commerciale, dans la mesure où chaque opération comptable doit être documentée par un justificatif reflétant le fait économique concerné (cf. EXPERTsuisse, Manuel suisse

d'audit – Tenue de la comptabilité et présentation des comptes, 2023, p. 8). De surcroît, le montant figurant sur ce virement (30'125 fr.) est sans rapport avec celui comptabilisé par la société. Les e-mails produits par le recourant ne permettent pas davantage d'attester que G _____ aurait facturé à la société 187'037 fr. pour des prestations de courtage durant l'exercice en cause. Quant à la commission de courtage facturée à L _____ SA à une date inconnue, elle ne mentionne nulle part l'implication de G _____ dans l'opération en cause. Partant, c'est à juste titre que le fisc a retenu que ces prestations avaient été fournies par la société sans contre-prestation correspondante.

De même, le SCC pouvait valablement considérer que les prêts de 70'902 fr. et 25'000 fr. octroyés à G _____ constituaient des opérations insolites au vu, spécialement, de l'insolvabilité de ce dernier – alléguée par le recourant lui-même (cf. p. 34 du dossier du TC/CCR), qui explique que le loyer de l'intéressé avait été pris en charge « afin qu'il ne se retrouve pas à la rue ». L'ampleur, conséquente, des montants prêtés sans aucun contrat écrit va dans le même sens. Il s'impose ainsi de considérer que la société a pris un risque financier significatif avec ces opérations et, en corollaire, de confirmer l'appréciation de l'autorité intimée quant au caractère simulé du prêt.

2.6.2 A teneur du dossier et au vu des règles en matière de fardeau de la preuve exposée ci-dessus, c'est également à juste titre que le SCC a présumé que G _____ était un proche du recourant sous l'angle de leurs relations économiques, et que celles-ci étaient la véritable cause des prestations litigieuses. En effet, le recourant a lui-même indiqué que l'intéressé était un apporteur d'affaires qui entretenait une « longue relation commerciale » avec B _____ SA (p. 80 du dossier du TC/CCR). Or, le recourant est administrateur et actionnaire unique de cette société, de sorte qu'il ne saurait nier son implication dans cette relation. En outre, les pièces produites à l'appui de sa réplique attestent qu'il était lui-même directement impliqué dans un certain nombre d'échanges avec G _____ au sujet de diverses opérations immobilières, et ce depuis déjà plusieurs années avant la période fiscale litigieuse. Par ailleurs, le recourant et G _____ sont tous deux administrateurs d'une autre société (F _____ SA), circonstance qui justifie d'autant plus d'admettre que G _____ est un proche du recourant. Au vu de ces éléments, le recourant ne saurait utilement exciper du fait que c'est uniquement avec B _____ SA que G _____ entretenait une relation commerciale. Par ailleurs, le montant total des paiements effectués au prénommé sans contre-prestation correspondante, de plus de 300'000 fr., est

considérable. En conséquence, c'est bel et bien au recourant qu'il appartenait de démontrer que les prestations litigieuses étaient fondées sur une autre cause que ses liens avec l'intéressé.

Le recourant n'a toutefois fourni aucune explication convaincante à cet égard. Il a fait valoir que G _____ avait reçu des avances sur affaires car il participait à plusieurs transactions immobilières en cours. Il n'a toutefois pas établi leur existence ni même allégué quelles étaient les affaires concernées. Il n'a pas non plus évoqué l'existence de factures établies ultérieurement par l'intéressé. Le recourant a également affirmé avoir procédé à des démarches de recouvrement à l'encontre de G _____ s'agissant des prêts octroyés, ce qui, selon lui, permettrait de nier l'existence d'un *animus donandi*. Cet argument est toutefois inopérant, puisque la société avait connaissance de l'insolvabilité de l'intéressé au moment des prestations litigieuses – qui lui ont d'ailleurs été accordées précisément pour ce motif. Or, le recourant n'a pas démontré l'existence d'éléments qui auraient raisonnablement permis à la société de supposer que G _____ reviendrait à meilleure fortune dans un avenir proche. L'administration de la société était donc consciente qu'un remboursement était peu probable et que les prêts octroyés l'étaient à fonds perdus. Le recourant a par ailleurs lui-même reconnu qu'un recouvrement des montants versés était difficilement envisageable (p. 28 du dossier du TC/CCR). L'on observe d'ailleurs que la dette privée qu'il a indiquée dans sa déclaration d'impôt (181'200 fr.) comprenait à la fois le prêt qu'il s'est octroyé lui-même et celui accordé par la société à G _____ (soit 108'263 fr. + 70'902 fr. + intérêts de 2035 fr.), de sorte qu'il ne saurait raisonnablement nier l'existence d'un *animus donandi*. Le recourant a encore objecté qu'il n'avait pas de lien de dépendance à l'égard de G _____ s'agissant de la marche des affaires et que le prénommé ne pouvait pas être considéré comme un proche puisqu'il n'occupait pas la fonction d'administrateur. Ces éléments ne sont toutefois pas propres à écarter la qualification de proche au vu de la jurisprudence rappelée précédemment (*supra* consid. 2.1.2). En particulier, le recourant perd de vue que la théorie du bénéficiaire direct dont il semble exciper dans ce contexte ne trouve pas application en matière d'impôts directs ; seule s'applique la théorie du triangle dans ce domaine (cf. arrêts du Tribunal fédéral 9C_420/2023 du 19 novembre 2024 consid. 6.2.3 et 9C_567/2023 du 12 septembre 2024 consid. 9.2). A la lumière des circonstances d'espèce, il apparaît au demeurant clairement que la participation dans la société du recourant a été déterminante dans l'octroi des avantages à G _____. Peu importe, à cet égard, que le recourant soit prétendument désormais en mauvais termes avec l'intéressé. Ce développement ne modifie nullement la nature de leurs relations au moment, décisif, de l'octroi des prestations litigieuses.

Partant, il doit être admis que les prestations octroyées par B _____ SA à G _____ étaient essentiellement fondées sur la relation économique de celui-ci avec le recourant, actionnaire unique de cette société, et qu'elles n'auraient pas été octroyées à un tiers à des conditions identiques. Dans la mesure où le recourant est également administrateur de la société, il ne pouvait par ailleurs pas ignorer leur caractère insolite. Partant, elles constituent des prestations appréciables en argent bel et bien imposables dans son chapitre fiscal.

2.6.3 Le recourant a encore fait valoir que le fait de l'imposer sur des créances de la société restées impayées violait le principe de l'interdiction de l'arbitraire. Il n'étaye toutefois pas son propos et perd de vue qu'un tel résultat repose sur la double imposition économique instaurée par le législateur, comme exposé ci-dessus. Il a également objecté que ses dettes fiscales à la fin 2019 étaient supérieures à ses actifs réalisables. Il convient à cet égard de rappeler que l'application de la théorie du triangle n'est pas contraire au principe de la capacité contributive (art. 127 al. 2 Cst.), puisqu'il est considéré que l'avantage passe de la société à l'actionnaire (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_470/2017 du 6 mars 2018 consid. 4.5). Partant, cet argument est lui aussi inopérant.

2.6.4 En conséquence, c'est de manière conforme au droit que le SCC a imposé les montants versés par B _____ SA à G _____ à titre de prestations appréciables en argent dans le chef du recourant. Ces prestations doivent par ailleurs être imposées à leur valeur nominale et non à une valeur de 1 fr., tel que requis par le recourant, puisque l'existence d'un *animus donandi* ne saurait être niée au vu des circonstances d'espèce relevées ci-dessus.

Prêt de 108'263 fr. au recourant

2.7 La situation doit en revanche être appréciée différemment s'agissant du prêt de 108'263 fr. octroyé par la société au recourant. Le SCC a de manière générale fait valoir que les montants prêtés par B _____ SA excédaient ses réserves ouvertes et « atteignaient pratiquement » celui de ses fonds propres, sans toutefois étayer ses dires en déposant les comptes de la société. Au demeurant, la jurisprudence retient comme indice de simulation possible le fait que le prêt *dépasse* les fonds propres, ce qui n'est pas allégué ni a fortiori établi par l'autorité intimée. Il n'est par ailleurs pas inutile de relever ici que la société avait déclaré un bénéfice (avant reprises) de tout de même 185'942 fr. pour 2019 et il n'apparaît pas d'emblée, à la lecture du détail de la taxation 2019 au titre de l'impôt sur le capital (cf. procès-verbal de taxation 2019), que les prêts octroyés au recourant – ainsi qu'à ses deux autres administrateurs actuels – étaient

manifestement sans rapport avec les moyens financiers de la société. Les éléments avancés par le fisc, pour la plupart non étayés, n'apparaissent dès lors pas convaincants. En outre et surtout, la situation financière du recourant au moment de l'octroi du prêt est passée sous silence. Or, l'on observe à cet égard que le recourant a, en 2019, déclaré un revenu net imposable de plus de 80'000 fr. et que le fisc n'a à aucun moment mis en doute sa capacité à rembourser le prêt. La situation diffère en cela fondamentalement du prêt octroyé à G _____. Cela étant, au regard des circonstances propres au prêt accordé au recourant, l'on ne saurait accorder un poids décisif au fait que le but statutaire de la société ne comprenne pas l'octroi de crédits ou à l'absence de contrat écrit. L'on peut dans ce contexte observer qu'il n'y a effectivement rien d'insolite à ce qu'un actionnaire unique dispose d'un compte courant auprès de sa société, ainsi que le relève le recourant.

En définitive et à l'examen du dossier, l'on ne peut dès lors pas indiscutablement qualifier le prêt au recourant de simulé en l'état. Il convient partant d'annuler la reprise y relative. Il est précisé que le fisc conserve la possibilité de procéder à un redressement dans le chef du recourant si les indices d'un prêt simulé devaient s'intensifier pour constituer une preuve indiscutable (p. ex. si la société devait procéder à un abandon de créance en amortissant le prêt).

Prêts respectifs de 25'100 fr. aux administrateurs D _____ et C

2.8 Le raisonnement qui précède peut être transposé aux prêts octroyés par B _____ SA aux prénommés, administrateurs actuels de cette société. Rien n'indique que leur situation financière ne leur permettrait pas de rembourser leurs prêts respectifs de 25'100 fr. et que la société serait confrontée à un réel risque de non-recouvrement de créance. Dans ces conditions et eu égard notamment aux montants concernés, qui n'ont rien d'excessif, ainsi qu'aux modalités de remboursement formalisées dans les contrats versés en cause, les prêts concernés ne sauraient non plus être qualifiés de simulés en l'état. Peu importe que ces contrats aient été signés postérieurement à la période fiscale considérée. Au surplus, l'opinion selon laquelle les contrats « révèle[raient] plusieurs éléments inhabituels (octroi de garantie, durée prévue pour le remboursement) » n'est pas véritablement explicitée et n'empêche guère la conviction. L'existence de prestations appréciables en argent ne peut par conséquent pas être retenue à ce stade. Les reprises y relatives opérées dans le chef du recourant doivent donc être elles aussi annulées.

2.9 En définitive, il convient de confirmer les reprises opérées à titre de prestations appréciables en argent relatives aux prêts et aux montants versés au titre de loyers et de commissions à G _____. En revanche, les reprises liées aux prêts octroyés au recourant et aux autres administrateurs actuels de B _____ SA doivent être annulées. Partant, le total des reprises opérées au titre de prestations appréciables en argent doit être fixé à 199'631 fr. (soit 332'719 fr. [incluant les 27'000 fr. de part privée complémentaire aux frais de véhicules et autres frais généraux, non contestés par le recourant], après un abattement de 40%). Les griefs y relatifs doivent donc être partiellement admis.

III. Impôts cantonaux et communaux

3. 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. 16 al. 1 let. c LF et correspond à l'art. 7 al. 1 LHID. Les considérants développés en matière d'IFD s'appliquent donc également aux ICC (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_898/2019 du 21 janvier 2020 consid. 6). Partant, il peut être renvoyé à la motivation développée ci-dessus.

4. Dans un second grief, le recourant conteste la valeur retenue par le fisc s'agissant de ses actions B _____ SA, faisant valoir qu'il n'y avait pas lieu de tenir compte des reprises opérées sur le bénéfice de la société.

4.1 Selon l'art. 13 al. 1 LHID, l'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette. Celle-ci est estimée à la valeur vénale (art. 14 al. 1 LHID). Toutefois, la valeur de rendement peut être prise en considération de façon appropriée (art. 14 al. 2 LHID). Les art. 53 al. 1 et 53a al. 2 LF correspondent à ces dispositions. Selon l'art. 56 al. 3 LF, les titres qui ne sont pas régulièrement cotés sont évalués sur la base de leur valeur intrinsèque et de leur valeur de rendement. La valeur de rendement sera calculée en tenant compte des risques présentés par la société.

4.2 La Conférence suisse des impôts a établi une circulaire n° 28 relative à l'estimation de la valeur vénale des titres non cotés en vue de l'impôt sur la fortune (disponible sur : <https://www.steuerkonferenz.ch>; éditée pour la dernière fois le 28 août 2008, ci-après : la circulaire n° 28). Selon la jurisprudence, cette circulaire concrétise l'art. 14 al. 1 LHID et, même si elle ne constitue pas du droit fédéral ou cantonal, la méthode qui en découle est fiable et adéquate pour l'estimation de la valeur vénale des titres non cotés en bourse (arrêt du Tribunal fédéral 9C_669/2022 du 24 août 2023 consid. 8 et les références). Les instructions contenues dans la circulaire n° 28 constituent des lignes directrices pour

estimer la valeur vénale de façon à ce que le résultat se rapproche au mieux de la réalité économique (Commentaire de la circulaire n° 28, édition 2024, p. 3).

Pour les titres non cotés pour lesquels on ne connaît aucun cours, la circulaire n° 28 prévoit que la valeur vénale correspond à la valeur intrinsèque (chap. A, ch. 2 al. 4). Cette valeur résulte, pour les sociétés commerciales, industrielles et de services, de la moyenne pondérée entre la valeur de rendement, qui est doublée, et la valeur substantielle déterminée selon le principe de continuation de l'exploitation (chap. B/3.2, ch. 34). La valeur de rendement de l'entreprise s'obtient par la capitalisation du bénéfice net des exercices déterminants, augmenté ou diminué des reprises ou déductions mentionnées sous le chiffre 9 (chap. B/1, ch. 8 al. 1). Ce dernier prévoit à son alinéa 1^{er}, lettre a, que sont ajoutées les charges fiscalement non admises, portées au débit du compte de profits et pertes, telles que les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice.

4.3 En l'occurrence, le SCC a exposé avoir procédé à la détermination de la valeur des titres B _____ SA en tenant compte des reprises opérées sur le bénéfice dans la taxation 2019 de la société. Cette approche doit être confirmée puisqu'elle est conforme à la circulaire n° 28 et que les reprises en cause sont entrées en force. Le recourant n'a au demeurant pas formulé d'objection supplémentaire sur la manière dont l'estimation des titres a été effectuée. Partant, le grief y relatif doit être rejeté.

5. Dans un dernier grief, le recourant réclame que soient déduits de sa fortune imposable le montant des impôts réclamés par le fisc dans la taxation litigieuse.

5.1 Selon l'art. 17 al. 1 LHID, la fortune imposable se détermine d'après son état à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement (art. 17 al. 1 LHID). L'art. 66 al. 1 LF correspond à cette disposition. En outre, l'art. 58 al. 1, 1^{ère} phrase LF autorise la déduction des dettes dont le contribuable est seul débiteur, pour leur montant total.

5.2 Selon la jurisprudence, les dettes fiscales ordinaires peuvent être déduites de la fortune brute même si elles ne sont pas encore chiffrées à la date déterminante ; elles sont dues en vertu de la loi (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1172/2014 du 22 juin 2015 consid. 3.1 ; BLUMENSTEIN/LOCHER, System des schweizerischen Steuerrechts, 8^{ème} éd. 2023, p. 318 ; cf. ég. SRAMEK in : KLÖTI-WEBER/SCHUDEL/SCHWARB [édit.], Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 5^e éd. 2023, n° 12 ad § 52). Selon le principe de périodicité, la cause juridique et fait générateur de la dette doivent être réalisés au moment déterminant pour l'imposition de la fortune. Ainsi, ne sont pas déductibles les dettes simplement possibles, futures ou correspondant à des expectatives. L'échéance de la

dette ne constitue en revanche pas une condition à sa déduction (arrêt du Tribunal fédéral 2C_1172/2014 précité consid. 3.1 ; TEUSCHER/LOBSIGER, in : ZWEIFEL/BEUSCH [édit.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 4^{ème} éd. 2022, n° 17 ad art. 13 LHID). Une créance d'impôt naît lorsque l'état de fait auquel la loi fiscale rattache son apparition est réalisé, indépendamment de la taxation et de l'exigibilité de l'impôt. La taxation n'a ainsi aucun effet constitutif s'agissant de l'existence de la créance d'impôt (arrêt du Tribunal fédéral 2C_939/2011 du 7 août 2011 consid. 7).

5.3 En l'occurrence, le SCC a refusé de déduire les dettes fiscales du recourant consécutives à la taxation litigieuse au motif qu'il appartenait à celui-ci de les faire valoir au moment de la réclamation. Il ne peut être suivi sur ce point, dans la mesure où les griefs peuvent être étendus durant la procédure de recours aussi longtemps qu'ils ne s'écartent pas de l'objet de la contestation (cf. LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2015, nos 5 et 16 ad art. 140 LIFD). En outre, au moment déterminant pour l'imposition de la fortune, soit au 31 décembre 2019, la cause juridique et le fait générateur de ces dettes étaient réalisés, de sorte que le principe de leur déduction doit être admis. Il appartiendra ainsi au SCC d'arrêter la fortune imposable du recourant sous déduction préalable des impôts dus pour la période fiscale 2019. Par ailleurs, dans la mesure où le prêt de 108'263 fr. octroyé par B _____ SA ne peut pas être considéré comme une prestation appréciable en argent (cf. *supra* consid. 2.7), il y a également lieu d'en accepter la déduction de la fortune imposable. Les griefs y relatifs doivent donc être admis.

IV. Conclusion, frais et dépens

6. Sur le vu de ce qui précède, le recours est partiellement admis en matière d'IFD et d'ICC. La décision sur réclamation du SCC doit être réformée en ce sens que le total des reprises liées aux prestations appréciables en argent est arrêté à 199'631 fr. et que le prêt de 108'263 fr. et les dettes fiscales du recourant relatives à la taxation 2019 sont également admises en déduction de la fortune imposable du recourant (art. 150 al. 3 LF ; art. 80 al. 1 let. e et 60 al. 1 LPJA). Le recours est au surplus rejeté.

7.

7.1 Le sort du procès commande de faire supporter au recourant un émolument de justice réduit de moitié, à 1250 fr. (art. 144 LIFD ; art. 8 LALIFD ; art. 150 al. 3 LF ; art. 89 al. 1 LPJA ; art. 3 al. 3, 11, 13 al. 1 et 25 LTar). Il n'y a pas d'autres frais (art. 89 al. 4 LPJA).

7.2 Le recourant, qui a pris une conclusion dans ce sens, a droit à des dépens réduits à charge du fisc (art. 150 al. 3 LF ; art. 144 al. 4 LIFD et 64 al. 1 PA ; art. 91 al. 1 LPJA). Cette indemnité est fixée à 1300 fr. (débours et TVA inclus) au vu notamment du travail effectué par l'avocat du recourant, qui a consisté principalement en la rédaction d'un mémoire de recours de 12 pages et d'une détermination complémentaire (art. 150 al. 3 LF et art. 4, 27 et 39 LTar).

Par ces motifs, le Tribunal cantonal prononce

1. Le recours est partiellement admis en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct.
2. Le recours est partiellement admis en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal.
3. En conséquence, la décision sur réclamation du Service cantonal des contributions expédiée le 15 juin 2023 est réformée en ce sens que le total des reprises liées aux prestations appréciables en argent est arrêté à 199'631 fr. et que le prêt de 108'263 fr. et les dettes fiscales du recourant relatives à la taxation 2019 sont également admises en déduction de la fortune. Le recours est pour le reste rejeté et la décision sur réclamation confirmée.
4. Les frais réduits, par 1250 fr., sont mis à la charge de X _____.
5. Le fisc versera à X _____ une indemnité réduite de dépens de 1300 francs.
6. Le présent arrêt est communiqué à Maître Philippe Mantel, pour le recourant, au Service cantonal des contributions, à Sion, à l'Administration cantonale de l'impôt fédéral direct (IFD), à Sion, et à l'Administration fédérale des contributions (AFC), à Berne.

Sion, le 1^{er} avril 2025