

BGer 2C 628/2018 vom 7. Mai 2019

Bundesgericht, 2019-05-07, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_628_2018

FR: TF 2C 628/2018 du 7 mai 2019

IT: TF 2C 628/2018 del 7 maggio 2019

Regeste

Impôts cantonal et communal et impôt fédéral direct des périodes fiscales 2011 | Finances publiques & droit fiscal

Erwägungen

E. 1

Le Tribunal fédéral examine d'office sa compétence (art. 29 al. 1 LTF). Il contrôle librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 141 II 113 consid. 1 p. 116).

E. 1.1

Le présent recours, qui a pour objet la taxation commune des recourants s'agissant non seulement des impôts cantonaux et communaux, mais aussi de l'impôt fédéral direct pour l'année 2011, est dirigé contre une décision finale (art. 90 LTF), rendue en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (art. 86 al. 1 let . d et al. 2 LTF) dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) ne tombant sous le coup d'aucune des exceptions prévues à l' art. 83 LTF . Il est donc en principe recevable comme recours en matière de droit public s'agissant des deux catégories d'impôts visés en l'espèce (cf. art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11], art. 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]; ATF 134 II 186 consid. 1.3 p. 188 s.).

E. 1.2

La Commission de recours a rendu un seul arrêt valant tant pour l'impôt fédéral direct que pour les impôts cantonal et communal, ce qui est en principe admissible (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262 ss), dès lors qu'il ressort clairement dudit arrêt que le litige porte sur les deux catégories d'impôts (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262; arrêt 2C_576/2016 du 6 mars 2017 consid. 1.1 non publié in ATF 143 IV 130). Dans ces circonstances, on ne peut pas reprocher aux recourants d'avoir formé les mêmes griefs et pris des conclusions valant pour les deux catégories d'impôts dans leur recours devant le Tribunal fédéral (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.3 p. 264).

E. 1.3

Au surplus, le recours a été interjeté en temps utile (cf. art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites (art. 42 LTF), par les destinataires de l'arrêt attaqué, qui ont qualité pour recourir (art. 89 al. 1 LTF). Il convient donc d'entrer en matière.

E. 2

Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF). Conformément à l' art. 106 al. 2 LTF et en dérogation à l' art. 106 al. 1

LTF, le Tribunal fédéral ne connaît toutefois de la violation des droits fondamentaux ainsi que de celle de dispositions de droit cantonal que si le grief a été invoqué et motivé par le recourant, à savoir exposé de manière claire et détaillée (ATF 142 I 99 consid. 1.7.2 p. 106; 141 I 36 consid. 1.3 p 41). Le grief de violation du droit cantonal ne peut en principe pas être soulevé dans un recours devant le Tribunal fédéral. En revanche, il est toujours possible de faire valoir que la mauvaise application du droit cantonal constitue une violation du droit fédéral, en particulier qu'elle est arbitraire au sens de l' art. 9 Cst. ou contraire à un droit fondamental (cf. ATF 142 I 172 consid. 4.3 p. 176; 135 III 513 consid. 4.3 p. 521 s.; 133 III 462 consid. 2.3 p. 466). Hormis cette exception, le Tribunal fédéral n'est pas lié par les motifs de l'autorité précédente ni par les moyens des parties; il peut donc admettre le recours pour d'autres motifs que ceux invoqués par le recourant, comme il peut le rejeter en opérant une substitution de motifs (cf. ATF 135 III 397 consid. 1.4 p. 400; 133 II 249 consid. 1.4.1 p. 254; arrêt 2C_370/2014 du 9 février 2015 consid. 3). Il est précisé qu'en application des principes qui précèdent, le Tribunal fédéral vérifie librement la conformité du droit fiscal cantonal harmonisé et son application par les instances cantonales aux dispositions de la LHID, sauf si cette loi laisse une certaine marge de manoeuvre aux cantons, auquel cas l'examen du Tribunal fédéral est limité à l'examen de la violation de droits constitutionnels dûment invoqués, en particulier celui de l'interdiction de l'arbitraire (cf. ATF 134 II 207 consid. 2 p. 210).

E. 3.1

Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF). Il ne peut s'en écarter que si les faits ont été constatés de façon manifestement inexacte - ce qui correspond à la notion d'arbitraire (ATF 136 II 304 consid. 2.4 p. 313 s.) - ou en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF (art. 105 al. 2 LTF), et pour autant que la correction du vice soit susceptible d'influer sur le sort de la cause (cf. art. 97 al. 1 LTF). La partie recourante qui entend s'écarter des constatations de l'autorité précédente doit expliquer de manière circonstanciée en quoi les conditions d'une exception prévue par l' art. 105 al. 2 LTF seraient réalisées. A défaut d'une telle motivation, il n'est pas possible de prendre en considération un état de fait qui diverge de celui contenu dans la décision attaquée, ni des faits qui n'y sont pas constatés (arrêt 2C_777/2015 du 26 mai 2016 consid. 2, non publié in ATF 142 I 152).

E. 3.2

Dans leur mémoire, les recourants prétendent que les autorités cantonales auraient établi les faits de manière arbitraire sur plusieurs points. Ils contestent notamment deux affirmations contenues dans l'arrêt attaqué. Selon eux, l'autorité précédente serait tombée dans l'arbitraire en estimant que A.X. _____ avait vendu ses actions de C. _____ au même prix que si la convention d'actionnaires du 18 décembre 2001 avait été respectée. Les recourants lui reprochent également d'avoir retenu d'une manière insoutenable que rien n'indiquait que A.X. _____ aurait pu participer au protocole d'accord des 17 et 30 juin 2005. Pour le reste, les recourants affirment encore que l'arrêt attaqué omettrait de mentionner et de prendre en compte certains éléments de fait manifestement pertinents. Cette autorité aurait en particulier ignoré, de manière insoutenable, que l'augmentation du capital-actions de C. _____ intervenue le 31 janvier 2006 aurait été " faite au pair " et que la valeur des titres détenus par les actionnaires parties au protocole d'accord des 17 et 30 juin 2005 aurait bénéficié d'une plus-value de 126,8% grâce à celui-ci.

E. 3.3

Il n'est en l'occurrence pas nécessaire d'examiner ces griefs relevant de l'établissement des faits. Ils ont trait à la question de savoir si A.X. _____ a vu la valeur de son patrimoine baisser - ou ne pas augmenter - à la suite du non respect de la convention d'actionnaires du 18 décembre 2001 à laquelle il était partie. Or, comme on le verra, la réponse à cette question n'a pas d'influence décisive sur le caractère imposable ou non de la peine conventionnelle due en raison de cette violation contractuelle (cf. infra consid. 7).

E. 4

Comme il vient d'être mentionné, la problématique litigieuse en l'espèce concerne le traitement qu'il convient d'appliquer, sous l'angle de l'impôt fédéral direct, ainsi que des impôts cantonal et communal, à la peine conventionnelle de 1'000'000 fr. payée par E. _____ à A.X. _____ en raison de la violation de la convention d'actionnaires du 18 décembre 2001. II. Impôt fédéral direct

E. 5

Dans leurs écritures, les recourants soutiennent que la peine conventionnelle qui leur a été versée compense un dommage que A.X. _____ aurait subi, en l'occurrence une baisse - ou une non-augmentation - de la valeur des actions de C. _____ qu'il possédait jusqu'au 15 janvier 2007, de sorte que le montant reçu ne représenterait pas un revenu imposable au sens de la LIFD. Il s'agit donc, avant toute chose, de rappeler la notion de revenu telle que définie par cette loi, de même que le régime applicable aux sommes versées en compensation de dommages subis.

E. 5.1

L'art. 16 LIFD exprime, pour l'imposition du revenu des personnes physiques, le concept de l'accroissement net du patrimoine, respectivement de l'imposition du revenu global net (" Reinvermögenszugangstheorie "). Au regard de la clause générale de l'art. 16 al. 1 LIFD et de la liste exemplative des art. 17-23 LIFD, sont ainsi considérés comme revenus imposables tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. En font donc également partie, les indemnités obtenues en échange de la renonciation à l'exercice d'un droit (art. 23 let . d LIFD). Les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée (art. 16 al. 3 LIFD) et les différents cas de figure prévus par la liste exhaustive de l'art. 24 LIFD font par contre exceptions (ATF 143 II 402 consid. 5.1 p. 404; 139 II 363 consid. 2.1 p. 365 s. et les références citées). Dans un système caractérisé par un impôt général sur le revenu, les exceptions doivent être interprétées restrictivement (ATF 143 II 402 consid. 5.3; 142 II 197 consid. 5.6; 139 II 363 consid. 2.2; 137 II 328 consid. 5.1; arrêts 2C_711/2012 du 20 décembre 2012 consid. 2.4 in StE 2013 B 26.21; 2A.668/2004 du 22 avril 2005, in StR 60 2005, consid. 2.2.

E. 5.2

Le principe de l'accroissement net du patrimoine consacré à l'art. 16 al. 1 LIFD concrétise le principe constitutionnel de l'imposition selon la capacité économique. Il en découle que les simples échanges d'actifs, de même que les sommes versées en compensation de dommages subis, n'équivalent pas à des accroissements nets du patrimoine, dès lors qu'ils n'ont aucun impact sur la capacité économique des contribuables, et restent donc sans influence sur le revenu imposable de ces derniers (art. 16 al. 1 LIFD a contrario ; ATF 139 II 363 consid. 2.2 p. 366 s.). En effet, une augmentation de la fortune ne peut pas constituer

un accroissement net du patrimoine imposable si elle est " corrélée ", de par la loi ou un contrat, à une réduction de cette même fortune (" korrelierender Abgang "). Il faut considérer que celle-ci " neutralise " (" neutralisiert ") en quelque sorte celle-là et la fait apparaître comme un " non-revenu " (" Nichteinkunft "). Le raisonnement vaut également dans la situation inverse, soit lorsqu'une baisse de la fortune se voit compensée par une entrée patrimoniale. On pensera au cas d'une indemnité payée en vue de la réparation d'un dommage subi (damnum emergens ; cf. arrêt 2C_616/2016 du 3 novembre 2016 consid. 2.2.3 et les références jurisprudentielles et doctrinales citées).

E. 5.3

Selon la jurisprudence, une entrée dans la fortune et une sortie patrimoniale - et vice versa - ne se compensent, d'un point de vue fiscal, que si elles se trouvent dans un rapport de corrélation suffisant. Elles doivent entretenir un lien étroit, de sorte à apparaître comme la cause et la conséquence nécessaire de l'une et de l'autre. Leur neutralisation ne doit pas être admise à la légère, au risque d'estomper la distinction entre les revenus qui accroissent le patrimoine (qui sont sujets à l'impôt) et l'utilisation de ceux-ci (qui n'est pas déterminante d'un point de vue fiscal; cf. arrêt 2C_616/2016 du 3 novembre 2016 consid. 2.2.4 et les références jurisprudentielles et doctrinales citées).

E. 6

En l'occurrence, dans son arrêt, la Commission de recours a considéré que la somme de 1'000'000 fr. que E._____ a dû payer à A.X._____ au titre de peine conventionnelle en raison du non-respect de la convention d'actionnaires du 18 janvier 2001 constituait un revenu imposable au sens de l' art. 16 LIFD . Elle a estimé qu'étant versées indépendamment de tout dommage, les peines conventionnelles ne pouvaient se voir appliquées la jurisprudence relative aux indemnités en dommages-intérêts et qu'elles devaient donc être considérées, de manière générale, comme des revenus imposables. Elle a au surplus jugé qu'en l'espèce, E._____ n'avait subi aucun dommage, de sorte que le montant perçu n'équivalait de toute manière pas à revenu compensant une perte de patrimoine.

E. 7

Les recourants contestent le raisonnement de la Commission de recours tel qu'il vient d'être présenté. Ils soutiennent qu'une peine conventionnelle peut, de manière générale, servir à compenser un dommage, quand bien même celui-ci serait difficile à prouver. Ils prétendent également que A.X._____ aurait subi un dommage en raison de la mise en place du protocole d'accord des 17 et 30 juin 2005.

E. 7.1

En l'occurrence, la peine conventionnelle de 1'000'000 fr. versée par E._____ à A.X._____ repose sur la convention d'actionnaires que les deux prénommés ont conclue le 18 décembre 2001, avec d'autres actionnaires. Réglée en droit suisse aux art. 160 ss CO , une telle peine consiste en une prestation qu'une personne promet à une autre en cas d'inexécution ou d'exécution imparfaite d'une obligation déterminée (obligation principale). Elle peut présenter deux fonctions, soit indemnitaire, soit répressive. Une telle promesse vise en effet à protéger l'intérêt du créancier à l'exécution du contrat, en constituant une incitation supplémentaire pour le débiteur à se conformer au contrat. Elle améliore également la position juridique du créancier, qui est dispensé de prouver un dommage (cf. art. 161 al. 1 CO ; ATF 144 III 327 consid. 5.2 p. 332; 135 III 433 consid. 3.1 p. 437; 122

III 420 consid. 2a p. 422). Cela étant, la question de savoir si, d'un point de fiscal, la fonction répressive des peines conventionnelles prime sur leur fonction indemnitaire, dès lors qu'elles sont en principe dues indépendamment de tout dommage, et si elles sont donc toujours imposables, comme l'a considéré la Commission de recours, n'a jamais été tranchée par le Tribunal fédéral. Elle peut en l'occurrence rester ouverte, dès lors que le recours peut être rejeté au regard des caractéristiques de la peine conventionnelle ici en cause et de la convention d'actionnaires l'ayant fondée.

E. 7.2

Il ressort de l'arrêt attaqué, dont les faits constatés lient la Cour de céans (cf. art. 105 al. 1 LTF), que la convention d'actionnaires du 18 décembre 2001, à laquelle avaient notamment adhéré E._____ et A.X._____, prévoyait, entre autres devoirs, l'obligation de faire en sorte que la majorité du Conseil d'administration de C._____ soit élue parmi les parties à cet engagement. Ce contrat multilatéral interdisait également la cession des droits sociaux attachés aux actions de la société, ainsi que la conclusion d'autres accords d'actionnaires. Il s'avère que E._____ a violé chacune de ces différentes obligations en acceptant d'être partie au protocole d'accord des 17 et 30 juin 2005 avec d'autres actionnaires de C._____ que A.X._____ et, en particulier, avec G._____, de même qu'en refusant de faire en sorte que celui-là soit réélu au Conseil d'administration de C._____ lors de l'assemblée générale des actionnaires de C._____ du 16 décembre 2005. Il s'est ainsi vu condamné à payer la peine conventionnelle prévue par la convention d'actionnaires en cas de violations des obligations contractuelles susmentionnées.

E. 7.3

En l'occurrence, la menace de devoir payer une peine conventionnelle, telle qu'elle assortissait la convention d'actionnaires du 18 décembre 2001, était censée dissuader les parties à cet accord de ne pas respecter les engagements pris. Autrement dit, sa fonction était d'assurer le respect des modalités d'exercice des droits d'actionnaires qui avaient été convenues, comme a déjà eu l'occasion de le relever la Ire Cour de droit civil du Tribunal fédéral au moment de se prononcer sur cette même peine conventionnelle (cf. arrêt 4A_65/2011 du 1er avril 2011 consid. 3.3.4). La clause pénale convenue correspondait ainsi à celles que contiennent classiquement de nombreuses conventions d'actionnaires (cf. notamment OLIVIER BLOCH, Les conventions d'actionnaires et le droit de la société anonyme en droit suisse - avec un aperçu du droit boursier, 2011, p. 110). Elle avait pour but de pousser les actionnaires partenaires à coordonner leur comportement, le cas échéant après avoir pris certaines décisions de concert. À l'instar de la convention d'actionnaires qui la fondait, elle ne visait pas directement à assurer un résultat déterminé, comme le maintien de la valeur des actions de C._____ ou l'augmentation de celle-ci. Notons du reste qu'en règle générale, la conclusion d'une convention d'actionnaires n'a, en tant que telle, aucune influence directe sur la valeur intrinsèque de la société qu'elle concerne et donc sur les actions qui lui sont liées (cf. Instructions concernant l'estimation des titres non cotés en vue de l'impôt sur la fortune, Circulaire 28 du 28 août 2008 de la Conférence suisse des impôts, ch. 61 par. 2). Il en va a fortiori de même s'agissant de sa fin ou de sa rupture. Rien n'indique dès lors que la peine conventionnelle payée par E._____ ait eu pour objectif ou pour fonction de "neutraliser" les éventuelles fluctuations de la valeur des actions de C._____ qui ont pu intervenir à la suite d'un non-respect de la convention d'actionnaires du 18 décembre 2001. Partant, on ne voit pas en quoi la somme perçue par A.X._____ serait directement et étroitement corrélée à un dommage constituant, selon celui-ci, en une

baisse - ou en une non-augmentation - de la valeur vénale de ses titres, étant rappelé qu'un tel lien de corrélation ne doit être pas admis à la légère (cf. supra consid. 5.3).

E. 7.4

Dans leurs écritures, les recourants n'allèguent aucun fait susceptible d'établir un lien de corrélation direct et étroit entre la violation de la convention d'actionnaires du 18 décembre 2001, respectivement la peine conventionnelle perçue, et le dommage qu'ils auraient prétendument subi. Il importe en particulier peu que le capital-actions de C. _____ ait été augmenté par l'émission de nouvelles actions " au pair " et que cette société se soit ensuite engagée à verser des management fees aux parties au protocole d'accord, par l'intermédiaire de I. _____ et de H. _____, sans contre-prestation réelle. Il est certes possible que ces procédés, envisagés par le protocole d'accord des 17 et 30 juin 2005, aient conduit à une dilution du capital-actions, respectivement à une diminution des actifs de C. _____. Ils ont toutefois été décidés - et directement opérés - par les organes compétents de la société précitée. Ils ne représentent pas, en eux-mêmes, des violations de la convention d'actionnaires du 18 décembre 2001 et ne se trouvent donc pas dans un rapport de corrélation étroit avec la peine conventionnelle versée à A.X. _____, à l'instar de la baisse de valeur des actions de C. _____ qu'ils ont peut-être provoquée. C'est en vain également que les recourants affirment que, si la convention d'actionnaires du 18 décembre 2001 avait été respectée, A.X. _____ aurait théoriquement pu participer au protocole d'accord signé avec G. _____ et, par ce biais, mieux valoriser ses actions de C. _____ qu'il n'a pu le faire en les vendant à un tiers le 15 janvier 2007. Il s'agit là d'une simple conjecture qui ne permet pas de reconnaître l'existence d'un lien étroit entre la peine conventionnelle payée et une éventuelle non-augmentation de la fortune privée de A.X. _____. Il n'est pas établi que G. _____ et les autres parties à l'accord auraient consenti que ce dernier soit partie prenante à ce nouvel accord, ni que celui-ci aurait abouti en cas de participation de cet actionnaire supplémentaire, à tout le moins aux conditions finalement retenues. Le fait que les recourants rappellent dans leur mémoire avoir participé aux discussions initiales avec G. _____, sans finalement trouver d'accord, indique plutôt le contraire. Enfin, les recourants font à tort grand cas du fait que A.X. _____ ait perdu en influence au sein de l'actionnariat de C. _____ en raison du non-respect de la convention d'actionnaires. Une telle perte de pouvoir ne constitue pas un dommage en tant que tel.

E. 7.5

Il résulte de ce qui précède qu'il n'existe aucun lien de corrélation étroit entre la peine conventionnelle de 1'000'000 fr. versée à A.X. _____ et le dommage que celui-ci prétend avoir subi à la suite de la violation de la convention d'actionnaires à laquelle il était partie. Partant, la Commission de recours n'a pas violé le droit fédéral, en particulier l'art. 16 al. 1 LIFD, en considérant que le versement opéré ne compensait pas un dommage subi d'un point de vue fiscal et qu'il constituait dès lors un revenu imposable au sens de cette disposition.

E. 8

Sur le vu de ce qui précède, le recours doit être rejeté en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct 2011. III. Impôts cantonal et communal

E. 9

Concrétisant l' art. 7 al. 1 LHID , l'art. 12 de la loi fiscale valaisanne du 10 mars 1976 (LI/VS; RSVS 642.1) dispose que l'impôt sur le revenu a pour objet l'ensemble des revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. La notion de revenu imposable en droit cantonal harmonisé est ainsi identique à celle fixée à l' art. 16 al. 1 LIFD . S'agissant des impôts cantonal et communal dus par les recourants pour l'année fiscale 2011, il peut ainsi être renvoyé à la motivation qui vient d'être développée à propos de la LIFD, la jurisprudence rendue en matière d'impôt fédéral direct étant en principe valable pour l'application des dispositions cantonales harmonisées correspondantes (ATF 143 II 402 consid. 7.1 p. 407; 140 II 88 consid. 10 p. 101 s. et les références citées). Il en découle qu'en tant qu'il conteste que la peine conventionnelle payée à A.X._____ soit qualifiée de revenu à l'aune des impôts précités, le recours doit également être rejeté, sur la base des mêmes motifs que ceux exposés ci-avant.

E. 10

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours en matière d'impôt fédéral direct pour la période fiscale 2011 et au rejet du recours en matière d'impôts cantonal et communal pour cette même période. Succombant, les recourants doivent supporter les frais de la procédure fédérale, solidairement entre eux (art. 66 al. 1 et 5 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

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