

VD_FINDINFO HC / 2024 / 1012 vom 31. Januar 2025

VD Tribunal cantonal, 2025-01-31, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_findinfo_HC___2024___1012

FR: VD_FINDINFO HC / 2024 / 1012 du 31 janvier 2025

IT: VD_FINDINFO HC / 2024 / 1012 del 31 gennaio 2025

Regeste

MANDAT, DILIGENCE, SOCIÉTÉ FIDUCIAIRE, ASSUJETTISSEMENT{IMPÔT},
VENTE COMMERCIALE | 398 al. 2 CO

Erwägungen

E. 1

let. a et al. 2 CPC [Code de procédure civile du 19 décembre 2008] ; RS 272).

E. 1.1

Dans les affaires patrimoniales, l'appel est recevable contre les décisions finales de première instance rendues dans les causes non patrimoniales ou dont la valeur litigieuse, au dernier état des conclusions devant l'autorité inférieure, est de 10'000 fr. au moins (art. 308 al.

E. 1.2

Formé en temps utile par une partie qui dispose d'un intérêt digne de protection (art. 59 al. 2 let. a CPC), dirigé contre une décision finale de première instance et portant sur des conclusions supérieures à 10'000 fr., l'appel est recevable.

E. 2

L'art. 310 CPC dispose que l'appel peut être formé pour violation du droit (let. a), ainsi que pour constatation inexacte des faits (let. b). L'autorité d'appel peut revoir l'ensemble du droit applicable, y compris les questions d'opportunité ou d'appréciation laissées par la loi à la décision du juge, et doit le cas échéant appliquer le droit d'office conformément au principe général de l'art. 57 CPC. Elle peut revoir librement l'appréciation des faits sur la base des preuves administrées en première instance (ATF 138 III 374 consid. 4.3.1 ; TF 5A_340/2021 du 16 novembre 2021 consid. 5.3.1 ; TF 4A_215/2017 du 15 janvier 2019 consid. 3.4).

E. 3.1

L'appelant commence par se plaindre d'une constatation inexacte des faits. Il relève six points qui seront examinés successivement ci-dessous.

E. 3.2

Les premiers juges auraient tout d'abord omis de préciser que l'intimé avait assuré à l'appelant que la vente de sa société et des commerces exploités en raison individuelle n'entraînerait aucune incidence fiscale. Il lui aurait en particulier assuré que la vente de la société entraînerait un gain en capital exonéré. L'appelant se réfère aux allégués 10 et 11 de la demande et à la pièce 37. Si ce fait a certes été allégué, il faut constater qu'il n'est pas établi. La pièce 37 est une lettre de l'intimé, non assisté, à la Chambre patrimoniale

cantonale, dont il ne ressort nullement que celui-ci aurait donné de telles assurances à l'appelant.

E. 3.3

L'appelant soutient ensuite que ce serait à tort que les premiers juges ont retenu que l'intimé avait souffert d'une dépression. Il est exact que ce fait ne ressort que de la pièce 37 précitée. On doit ainsi considérer qu'il n'est pas établi. Cet élément a ainsi été supprimé du ch. 5 des faits du présent arrêt.

E. 3.4

L'appelant reproche également aux premiers juges de ne pas avoir retenu que le mandat de l'intimée comprenait du conseil, de la planification et de l'optimisation fiscale. Lorsqu'une partie se plaint que les premiers juges n'auraient pas reproduit certains faits allégués, il lui appartient d'exposer que les faits qu'elle allègue dans son appel eurent été allégués en première instance, en quoi ils seraient pertinents et comment ils seraient établis par les preuves proposées à leur appui (CACI 24 juillet 2020/327). L'appelant s'abstenant de se référer à un allégué et à un moyen de preuve proposé qui permettrait de retenir que le fait en question est établi, il faut constater que ce grief est insuffisamment motivé sur ce point et qu'il est donc irrecevable. On reviendra toutefois sur ce point dans le droit.

E. 3.5

Selon l'appelant, les premiers juges auraient par ailleurs mal retranscrit le rapport d'expertise. Ils ont retenu que, selon l'expert, il y avait un seul cas d'exonération lors de l'aliénation d'une participation appartenant à la fortune commerciale, qui consistait à réaliser une restructuration au sens de l'article 19 LIFD. L'appelant fait valoir que l'expert a aussi retenu qu'il aurait été possible de modifier le prix de la transaction de manière à vendre la participation à la valeur nominale et que l'on aurait pu annuler la vente. Ce grief est sans fondement, car ces deux points sont sans rapport avec une exonération. Là encore, on reviendra plus loin sur cette argumentation.

E. 3.6

De même, l'appelant relève que si, selon l'expert, une telle restructuration est soumise à un blocage de cinq ans de sorte que la cession à l'acheteur dans ce délai aurait entraîné un rappel d'impôt équivalent à l'imposition subie – ce qu'on retenu les premiers juges, ces derniers n'auraient pas retenu que, toujours selon l'expert, on aurait évité un tel rappel d'impôt en concluant une convention de vente à l'échéance du délai de blocage. Ici encore, le grief est sans fondement. Si une vente dans le délai de blocage entraîne un rappel d'impôt, il est évident qu'une vente après ce délai ne l'entraîne pas. Si l'expert le mentionne effectivement, il précise aussi que cela aurait été une modification majeure du contrat, sur laquelle on ignore si l'acheteur ou même le vendeur seraient entrés en matière (jugement, ch. 39 let. a des faits, et 32 let. a des faits du présent arrêt).

E. 3.7

L'appelant reproche encore aux premiers juges de n'avoir pas retenu que, selon l'expert, si la vente avait eu lieu en 2009, il aurait pu invoquer l'art. 18b LIFD, et le gain aurait ainsi été réduit de 50% au niveau fédéral et de 40% au niveau cantonal. Ce grief est sans fondement dans la mesure où les premiers juges ont exposé ce qui précède au ch. 39 let. f des faits (repris au ch. 32 let. f des faits du présent arrêt).

E. 4.1

et les réf. citées). Si ces trois conditions sont remplies, l'imposition doit être fondée non pas sur la forme choisie par le contribuable, mais sur la situation qui aurait dû être l'expression appropriée au but économique poursuivi par les intéressés (ATF 147 II 338 consid. 3.1; ATF 142 II 399 consid. 4.2; ATF 138 II 239 consid. 4.1 et les réf. citées). L'autorité fiscale doit en principe s'arrêter à la forme juridique choisie par le contribuable. Ce dernier est libre d'organiser ses relations de manière à générer le moins d'impôt possible. Il n'y a rien à redire à une telle planification fiscale, tant que des moyens autorisés sont mis en oeuvre. L'état de fait de l'évasion fiscale est réservé à des constellations extraordinaires, dans lesquelles il existe un aménagement juridique (élément objectif) qui – abstraction faite des aspects fiscaux – va au-delà de ce qui est raisonnable d'un point de vue économique. Une intention abusive (élément subjectif) ne peut de surcroît pas être admise si d'autres raisons que la seule volonté d'épargner des impôts jouent un rôle décisif dans la mise en place de la forme juridique. Une certaine structure peut en effet se justifier pour d'autres raisons commerciales ou personnelles (ATF 147 II 338 consid. 3.1; ATF 142 II 399 consid. 4.2; 138 II 239 consid. 4.1 et les réf. citées; TF 9C_715/2022 du 19 juillet 2023 consid. 10.2.1; TF 2C_68/2022 du 8 décembre 2022 consid. 6.4).

E. 4.2

En vertu de l'art. 398 al. 2 CO (code des obligations du 30 mars 1911 ; RS 220), le mandataire est responsable envers le mandant de la bonne et fidèle exécution du mandat. Il est généralement admis que l'obligation principale du mandataire consiste à mettre en oeuvre une diligence raisonnable pour atteindre le résultat voulu par les parties et à livrer le résultat obtenu. De ce devoir principal découlent souvent des obligations accessoires, telles que les obligations d'information et de conseil, l'obligation de discrétion et l'obligation de sécurité (Werro, CR Code des obligations I Art. 253-529 CO, 3 e éd., 2021 [cité ci-après : CR CO I], n. 13 ad art. 398 CO et les réf. citées). La portée de cette obligation indéterminée se concrétise ainsi le plus souvent durant l'exécution du mandat. Pour fixer la norme de comportement qui s'impose au mandataire, on tient compte de critères objectifs : le mandataire est tenu d'agir comme le ferait une personne raisonnable et diligente dans des circonstances semblables et, ce que le mandat soit onéreux ou gratuit (TF 4A_3/2010 du 15 avril 2010 consid. 3 ; ATF 120 II 248 consid. 2c, JT 1995 I 559 ; ATF 117 II 563 consid. 2a, rés. in JT 1993 I 156). Lorsque le mandataire se livre à une activité spécialisée, son comportement doit être jugé en conséquence. Le mandataire ne peut pas s'exonérer de la violation de son obligation en invoquant des excuses personnelles. Par ailleurs, la mesure de la diligence dépend aussi des circonstances concrètes du cas d'espèce, telles que la difficulté du service (ATF 117 II 563 précité op. cit.), le temps à disposition du mandataire (ATF 120 II 248 consid. 2e, JT 1995 I 559), l'importance de l'affaire (Tercier/Bieri/Carron, Les contrats spéciaux, 4 e éd., n. 4436) et le risque inhérent à l'activité (ATF 127 III 357 consid. 1b et 1c, JT 2002 I 192 ; ATF 120 II 248 précité consid. 2e). Les règles de l'art généralement reconnues et les règles déontologiques serviront de référence pour définir la diligence requise (ATF 127 III 328 consid. 3, JT 2001 I 254, rés. in SJ 2002 I 103 ; ATF 117 II 563 consid. 2a, rés. in JT 1993 I 156 ; Tercier/Bieri/Carron, op. cit. , n. 4444 ; Werro, CR CO I, n. 14 ad art. 398 CO).

E. 4.3.1

En l'espèce, l'intimé fonctionnait comme fiduciaire et conseiller fiscal pour les affaires courantes. Il est également établi que le projet de vente lui a été soumis et qu'il a fait une

estimation erronée des impôts. Les premiers juges ont d'ailleurs admis qu'il avait à cet égard failli à ses obligations. Si l'appelant entendait démontrer que l'intimé avait été mandaté pour planifier la vente en élaborant des stratégies pour ne pas payer d'impôt, il lui appartenait toutefois de l'établir, ce qu'il n'a pas fait. L'appelant avait également la charge de démontrer quelle aurait été la solution juridiquement correcte que l'intimé aurait dû lui indiquer. Il reproche à cet égard aux premiers juges de retenir qu'il n'y en avait pas. A cet égard, il fait valoir que selon l'expert, il aurait été possible de procéder à une restructuration au sens de l'art. 19 LIFD. Il est toutefois établi que dans cette hypothèse, la vente n'aurait pas pu avoir lieu avant cinq ans, impliquant une attente de cinq ans avant de conclure le contrat de vente. S'il est vrai – comme l'a relevé l'expert – qu'une convention sur une vente à l'échéance du délai de blocage aurait en théorie pu être convenue, il n'est pas exclu que cette manière de procéder aurait dans de telles conditions dû être assimilée à une évasion fiscale, la restructuration ayant comme unique but d'éviter que la vente soit soumise à l'impôt. A cela s'ajoute qu'il se serait agi d'une modification majeure du contrat. Il n'est nullement établi que l'acheteur, ou même le vendeur, seraient entrés en matière sur une vente différée de cinq ans, comme l'a d'ailleurs relevé à juste titre l'expert. Il est d'ailleurs peu probable que l'acheteur aurait accepté un tel report au seul motif d'éviter des impôts au vendeur. En tous les cas, l'appelant ne l'a pas établi.

E. 4.3.2

L'appelant fait aussi valoir qu'il serait « manifeste » que si l'intimé lui avait indiqué le montant réel des impôts, il aurait renoncé à vendre. Il aurait ainsi évité une taxation de 566'349 fr. et le paiement de 149'000 fr. à l'AVS. Il s'agirait selon lui d'un fait notoire, qui n'avait, contrairement à ce qu'a retenu la Chambre patrimoniale cantonale, pas à être allégué ni prouvé. Selon l'art. 151 CPC, les faits notoires ou notoirement connus du tribunal et les règles d'expérience généralement reconnues ne doivent pas être prouvés. Est notoire le fait dont l'existence est certaine au point d'emporter la conviction du juge, qu'il s'agisse de faits connus de manière générale du public ou seulement du juge (ATF 143 IV 380 consid. 1.1.1 ; TF 4A_344/2022 du 15 mai 2023 consid. 5.2). L'affirmation qui est faite ici – qui concerne un comportement humain – n'entre manifestement pas dans la catégorie de faits notoires. S'il n'est pas exclu que la question des impôts peut jouer un rôle dans la décision de vendre ou non une entreprise, celle-ci constitue un élément parmi d'autres à prendre en compte. On rappellera d'ailleurs que si la vente a contraint l'appelant à payer des montants élevés aux impôts et à l'AVS, elle lui a également permis d'encaisser 1'740'000 francs. La réponse à la question de savoir si l'appelant aurait renoncé à la vente en connaissant le montant des impôts perçus n'est donc aucunement une certitude. Dans son argumentation, l'appelant ne reprend pas l'affirmation faite au sujet des faits, selon laquelle une vente de la participation à la Sàrl à sa valeur nominale aurait été possible. Cela étant, si l'appelant avait procédé ainsi, il n'aurait pas payé d'impôts, mais aurait encaissé 1'490'000 francs de moins (1'540'000 fr. – 50'000 fr.).

E. 4.3.3

Enfin, l'appelant fait valoir que selon l'expert, si la vente avait été taxée en 2009, l'appelant aurait pu invoquer les art. 18b LIFD et 21b LI, ce qui aurait amené une économie d'impôts de 239'999 fr. 90. Selon l'art. 18b al. 1 LIFD, les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et les avantages appréciables en argent provenant d'actions, de parts à des sociétés à responsabilité limitée, de parts à des sociétés coopératives et de bons de participation ainsi que les bénéfices provenant de l'aliénation de tels droits de

participation sont imposables, après déduction des charges imputables, à hauteur de 70 % lorsque ces droits de participation équivalent à 10 % au moins du capital-actions ou du capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative. L'appelant possédait l'ensemble des parts de la Sàrl (depuis plus d'un an, cf. art. 18b al. 2 LIFD) et la disposition précitée, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2009 (RO 2008 p. 2893), aurait effectivement pu s'appliquer à une vente ultérieure. Même si l'on retenait que l'intimé aurait dû conseiller à l'appelant de retarder la vente, il n'est pas établi, là encore, que les parties à la transaction aurait été prêtes à repousser celle-ci de près d'un an. A cela s'ajoute que l'économie d'impôts aurait été, comme on l'a vu, de 239'999 fr. (cf. ch. 32 let. f des faits du présent arrêt). Or si l'appelant, pour sa part, avait accepté la proposition de l'administration des impôts, l'économie aurait été de 333'927 fr. 55 (cf. ch. 32 let. e des faits du présent arrêt). Il appartenait à l'appelant de diminuer son dommage (ATF 117 II 156 consid. 3a, JdT 1992 I 317), ce qui n'était en l'espèce guère difficile de faire. A ce sujet, l'appelant soutient qu'il a justement fait ce qui lui était possible pour diminuer son dommage, en recourant jusqu'au Tribunal fédéral contre la décision de taxation, et qu'on ne peut donc lui reprocher de n'avoir pas accepté la proposition de l'administration. La question peut rester ouverte, dans la mesure où l'appelant fait grief à l'intimé de n'avoir pas mis au point un montage lui permettant d'échapper à tout impôt. Mais dans la mesure où le reproche fait à l'intimé est de ne pas avoir fait renvoyer la vente à l'année suivante, le moyen apparaît abusif. Il revient, une fois de plus, à reprocher à l'intimé d'avoir négligé une possibilité d'économie d'impôt de 239'999 fr., alors que l'appelant a renoncé à une économie de 333'927 fr. 55, dans l'espoir de ne rien payer. Dans ces circonstances et conformément à un principe général de la responsabilité civile, l'appelant doit ainsi supporter lui-même le dommage dans la mesure où son étendue lui est personnellement imputable (cf. ATF 130 III 182 consid. 5.5.1 ; TF 4A_546/2009 du 1^{er} février 2010 consid. 6.2).

E. 4.4

En conclusion, en ce qui concerne l'intimé, celui-ci n'était pas mandaté pour élaborer une structure permettant de vendre l'entreprise de l'appelant sans payer d'impôts. Même s'il l'avait été, la seule solution impliquait de renvoyer la vente de cinq ans et il n'est nullement établi que cela aurait été possible. Il n'est pas davantage établi que l'appelant aurait renoncé à la vente s'il en avait connu les implications fiscales, et cela, contrairement à ce qu'il affirme, n'est nullement un fait notoire. Enfin l'intimé aurait peut-être pu conseiller à l'appelant de renvoyer la vente à 2009. Mais il n'est pas établi que cela aurait été possible, et dans ce cas, l'économie réalisée aurait été inférieure à celle que l'appelant a refusée. En ce qui concerne l'intimé, l'appel doit ainsi manifestement être rejeté.

E. 5.1

L'appelant soutient que le mandat de l'intimée, qui tendait à rétablir une situation comptable correcte, « a rapidement été étendu à la question de l'imposition des ventes survenues en mai 2008, soit à du conseil et de la planification fiscale ». Ce faisant, l'appelant s'écarte des faits retenus par les premiers juges, sans établir une constatation inexacte des faits. Selon lui, cela se déduirait du fait que l'intimée a attiré l'attention de l'appelant sur les possibles conséquences fiscales de la vente et qu'elle avait elle-même informé l'autorité fiscale de celle-ci. Il est établi que l'intimée, chargée d'établir la déclaration d'impôt 2008 de l'appelant, a effectivement signalé la vente à l'administration des impôts en novembre 2009, avant de déposer la déclaration d'impôt 2008 de l'appelant le 20 mai 2010 (ch. 16 des faits du présent arrêt). Ces faits ne suffisent toutefois nullement à établir l'extension du mandat

prétendue par l'appelant. Ce n'est pas davantage parce que l'intimée a informé celui-ci des possibles conséquences fiscales de la vente, ni parce qu'elle a, conformément à son mandat, établi sa déclaration d'impôt, que ce mandat a nécessairement été étendu à tenter de trouver des solutions pour éviter que le prix de la vente soit soumis à l'impôt. L'intimée n'avait donc pas, contrairement à ce que prétend aussi l'appelant, à renoncer à un mandat dont l'existence n'est pas établie.

E. 5.2.1

Même en admettant par hypothèse l'existence d'un mandat portant sur cet objet, encore faudrait-il que l'intimée ait été en mesure de proposer une solution. A cet égard, les premiers juges ont considéré qu'il n'y en avait pas. L'appelant se contente d'affirmer qu'une modification des comptes et des contrats était possible jusqu'à la déclaration d'impôt et qu'une modification des comptes en raison d'une erreur était possible jusqu'à la taxation définitive. Il affirme, en s'écartant des faits retenus, que son cocontractant aurait donné son accord, car ils bénéficiaient d'excellentes relations et il lui aurait concédé une réduction de prix.

E. 5.2.2

Selon la jurisprudence, il y a évasion fiscale: a) lorsque la forme juridique choisie par le contribuable apparaît comme insolite, inappropriée ou étrange, en tout cas inadaptée au but économique poursuivi; b) lorsqu'il y a lieu d'admettre que ce choix a été abusivement exercé uniquement dans le but d'économiser des impôts qui seraient dus si les rapports de droit étaient aménagés de façon appropriée et c) lorsque le procédé choisi conduirait effectivement à une notable économie d'impôt dans la mesure où il serait accepté par l'autorité fiscale (ATF 147 II 338 consid. 3.1; ATF 142 II 399 consid. 4.2; ATF 138 II 239 consid.

E. 5.2.3

En l'espèce, on soulignera tout d'abord que la modification des comptes n'aurait pas été faite à cause d'une erreur dans leur établissement. Il aurait fallu entièrement modifier le contrat, puis modifier les comptes en fonction de cette première modification. En se fondant sur le rapport d'expert, l'appelant soutient que cela aurait été possible tant que l'administration ne connaissait pas l'existence de la vente. Il affirme qu'il ne s'agirait pas d'une évasion fiscale, mais d'une optimisation fiscale. Bien que la vente avait eu lieu et déployait tous ses effets juridiques, il s'agissait, à suivre l'appelant, de l'annuler avant que l'administration en ait eu connaissance, après quoi on se serait livré à une restructuration en cédant la participation à la Sàrl à une autre société, puis en cédant – avec un terme de cinq ans – cette nouvelle société à l'acheteur. L'expert a retenu que l'économie d'impôt était envisageable pour autant que ces opérations aient été justifiées économiquement et qu'elles n'aient pas été constitutives d'une évasion fiscale. Or il n'y avait aucune raison économique à réaliser les opérations décrites ci-dessus, ni aucune autre raison sauf celle, justement, de ne pas à avoir à payer d'impôt sur la vente. Cela aurait été le seul motif de se livrer à ces opérations compliquées. Aussi bien, l'expert a estimé que l'administration des impôts aurait considéré l'opération comme relevant de l'évasion fiscale. Cette appréciation – ou à tout le moins le risque de se voir opposer une évasion fiscale – peut être confirmée au regard des conditions énoncées par la jurisprudence (cf. consid. 5.2.2. ci-avant). L'appelant soutient implicitement que l'administration ne l'aurait pas retenue si elle avait été tenue dans l'ignorance de la vente. En d'autres termes, il soutient qu'il aurait, pu, si l'intimée s'était

montrée diligente, parvenir à ses fins par un acte qui aurait pu constituer, en toute vraisemblance, une évasion fiscale. Il faut dès lors admettre que le prétendu dommage qu'il fait valoir résulte de l'absence d'une opération vraisemblablement illicite.

E. 5.3

En conclusion, l'intimée n'était pas mandatée pour concevoir des stratagèmes destinés à éviter que la vente soit imposée, ce qui suffit à rejeter l'appel en ce qui la concerne. L'appelant lui reproche d'ailleurs de n'avoir pas élaboré un montage qui, s'il avait été connu de l'administration des impôts, n'aurait pas évité l'imposition et qui, s'il avait été dissimulé, relèverait très vraisemblablement d'une évasion fiscale. Enfin, ce montage supposerait que l'acheteur était prêt à attendre cinq ans, ce qui n'est pas établi et ce qui est d'ailleurs invraisemblable.

E. 6.1

Au vu de ce qui précède, l'appel, manifestement mal fondé, doit être rejeté. On peut ainsi renoncer à examiner la question de savoir si les impôts de l'appelant doivent réellement être considérés comme un dommage. On relève tout de même, à cet égard, que si le Tribunal fédéral a admis dans certains cas qu'un montant supplémentaire d'impôt peut constituer un dommage, il apparaît vraisemblable que ce n'est pas le cas en l'espèce. En effet, l'appelant a vendu pour un montant de 1'540'000 fr. une Sàrl qui figurait dans ses comptes pour une valeur de 50'000 fr., de sorte qu'il a réalisé un bénéfice de 1'510'000 francs. Ce montant a alors été transféré de sa fortune commerciale – qui n'avait jamais été taxée – à sa fortune privée, cela sans compter l'autre vente qui lui a rapporté 200'000 francs. Dans ces circonstances, soutenir que cette vente aurait dû être franche d'impôt et que l'impôt lui-même constitue un dommage apparaît peu convaincant. On a en réalité affaire à un revenu différé, et la cause de l'imposition se trouve dans la loi fiscale. Cette question, qui n'est pas déterminante, peut toutefois demeurer indécise.

E. 6.2

Les frais judiciaires, fixés à 8'619 fr., (art. 62 al. 1 TFJC [Tarif des frais judiciaires civils du 28 septembre 2010 ; BLV 270.11.5]), seront mis à la charge de l'appelant, qui succombe (art. 106 CPC).

E. 6.3

Il ne sera pas alloué de dépens de deuxième instance, les intimés n'ayant pas été invités à se déterminer sur l'appel.

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