

VD_OMNI FI.1991.0021 vom 5. Dezember 1994

VD Tribunal cantonal, 1994-12-05, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1991.0021

FR: VD_OMNI FI.1991.0021 du 5 décembre 1994

IT: VD_OMNI FI.1991.0021 del 5 dicembre 1994

Regeste

c/Off. cant. impôt anticipé | Vente d'un manteau d'actions non déclarées dans le délai de l'art. 23 LIA; imposition par l'AFC dans le cadre d'un contrôle subséquent; remboursement de l'IA refusée pour défaut de déclaration régulière; recours rejeté

Erwägungen

E. 19

décembre 1966 (OIA), que la société anonyme fait à ses actionnaires, qui ont leur cause dans les droits de participation de ce dernier et qui ne constituent pas un remboursement du capital social encore existant, comme par exemple les bonis, les actions gratuites et les excédents de liquidation (ATF 107 Ib 329 consid. 3a; Archives 61, 75). Dans le cas du transfert d'un cadre ou d'un manteau d'actions, consistant en une vente d'actions qui permet à l'acquéreur de disposer d'une société non encore dissoute juridiquement, mais économiquement liquidée, alors même qu'elle peut avoir conservé au bilan certains actifs liquides (argent comptant, avoirs en banque, titres cotés) déterminant la valeur vénale des actions, les montants touchés par les actionnaires pour l'aliénation de leur participation, sous déduction du capital-actions de la société, représentent un bénéfice de liquidation soumis à l'impôt anticipé (Archives 44, 383; ATF 106 Ib 377/378 consid. 2a = RDAF 1983, 20; Archives 52, 653; Archives 55, 646 = RDAF 1989, 164; Robert Pfund, Die eidgenössische Verrechnungssteuer, n° 3 ad art. 4 al. 1 lit. b LIA, n° 4 ad art. 15 al. 1 lit. a LIA; Jacques Béguelin, La responsabilité fiscale des liquidateurs de sociétés anonymes, sociétés à responsabilité limitée et sociétés coopératives, Mélanges Henri Zwahlen, p. 535 ss, spéc. p. 544; Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, p. 239; Jean-Louis von Planta, Die rechtliche Behandlung des Aktienmantels, thèse Bâle, 1976, p. 2; Christian de Mestral, La notion de prestation appréciable en argent en matière de droit de timbre sur les coupons et d'impôt anticipé, thèse Lausanne 1966, p. 76; C. Stockar, Übersicht und Fallbeispiele zu den Stempelabgaben und zur Verrechnungssteuer, 2e éd., Bâle 1993, Fallbeispiele Nr 3 u. 50; Markus R. Neuhaus, Die Besteuerung des Aktienertrages, Zürich 1988, p. 299 ss; H.-J. Neuhaus, Ventes de droits de participation: Bénéfices privés en capital ou éléments de fortune imposables ?, Revue fiscale 1992, p. 372). Contrairement à la législation sur le droit de timbre (art. 5 al. 2 lit. b LT), l'assimilation de la vente du cadre juridique d'une société à la liquidation de celle-ci et à la constitution d'une nouvelle société ne repose pas, en matière d'impôt anticipé, sur une base légale expresse; la plupart des arrêts rendus en cette matière paraissent reposer sur la théorie de l'évasion fiscale, l'aliénateur étant présumé vouloir épargner l'impôt anticipé normalement dû sur le bénéfice de liquidation (RDAF 1966, p. 179, C. Stockar, op. cit., p. 93). D'autres arrêts paraissent plutôt se fonder sur une interprétation économique de l'opération (par exemple, l'arrêt paru aux Archives 52, 649 n'établit pas que les conditions d'une évasion fiscale sont réalisées; tel semble aussi être le

cas en matière d'imposition directe : v. Känzig, ibidem; dans le même sens de Mestral, p. 77, ainsi que StE 1987 B 24.4 no 9, CCR Berne). b) Selon la jurisprudence rendue en application de l'art. 5 al. 2 lit. b LT, dont on peut s'inspirer en matière d'impôt anticipé, l'existence d'un manteau d'actions ne se détermine pas selon des critères formels - qui peuvent cependant constituer des indices - tels que le transfert du siège de la société, le changement de raison sociale ou de but social, voire une modification dans la composition du conseil d'administration, mais d'après la réalité économique (wirtschaftliche Sachverhalt). Ainsi, le fait que la société D._____ S.A. a conservé son siège à X._____ plus de six ans après le transfert de ses actions à K._____ et F._____, qu'elle n'a pas modifié son but statutaire originel ou que feu A._____ est resté inscrit au registre du commerce en qualité d'administrateur de la société environ quatre ans après la vente des actions avant d'être remplacé à ce poste par F._____ n'est pas déterminant. Le critère décisif est le transfert de la majorité des actions d'une société qui n'a plus d'activité dans son domaine statutaire à un tiers ou à un actionnaire, jusqu'alors minoritaire de la société, qui s'assure de la sorte une participation majoritaire et par conséquent la maîtrise de fait sur la société. Or, ces conditions sont manifestement réalisées dans le cas particulier. Les recourants ne contestent d'ailleurs guère le fait que D._____ S.A. était, au moment du transfert de ses actions, dépourvue de toute activité, son bilan ne présentant alors plus que des actifs réalisables à court terme; à juste titre. D'une part, les actions de la société D._____ S.A. ont été acquises à parts égales par F._____ et K._____, ce dernier aliénant sa participation au premier nommé par la suite. D'autre part, il ressort des pièces figurant au dossier que, dès 1982, la société avait mis un terme à toute activité commerciale effective dans le domaine des perles et autres pierres précieuses. La présence au bilan d'un poste débiteur-actionnaire et d'un compte-courant auprès d'une banque cantonale ne contredit nullement cette constatation, dans la mesure où ceux-ci ne traduisent pas le résultat d'une activité commerciale de la société. Comme l'a souligné le Tribunal fédéral à plusieurs reprises, le fait que la société dispose encore de certains actifs n'exclut pas une liquidation de fait (ATF 87 I 298; Archives 58, 707, RDAF 1992, 268). L'absence de valeurs immobilisées tend d'ailleurs à confirmer cette interprétation. Les recourants, à l'appui de leur cause, font essentiellement appel à une interprétation économique des faits. Ils insistent à cet égard sur la transaction planifiée par F._____ avec A._____ et I._____, aux termes de laquelle D._____ S.A. aurait dû se porter acquéreur des actions de la société H._____ Holding S.A.; elle devait ensuite les conserver pendant une année avant de les transférer à F._____. Selon les recourants, l'autorité n'aurait pas retenu, si les choses s'étaient déroulées ainsi, une liquidation de fait dans la mesure où la société aurait repris une activité économique peu avant la vente des actions et elle aurait disposé d'actifs supplémentaires. Ils ajoutent que l'autorité fiscale devait prendre en compte cette opération, telle qu'il était prévu de la réaliser, quand bien même la maladie de A._____ et les difficultés financières rencontrées par I._____ ont obligé les intéressés à procéder d'une autre manière. On relèvera cependant que feu A._____, dont l'état de santé était sujet à préoccupations, n'avait aucun intérêt à racheter, par l'intermédiaire de sa société D._____ S.A., la participation détenue par G._____ au sein de la société H._____ Holding S.A. pour s'en défaire à court terme. Aucune raison économique ou commerciale objective ne justifiait pour lui une telle opération. De telles circonstances donnent plutôt à penser que F._____, qui a d'ailleurs déclaré en audience être conscient à l'époque que l'opération pourrait soulever des difficultés au regard de l'impôt anticipé, dans la mesure où elle pourrait être qualifiée de vente du cadre juridique, a

cherché à faire en sorte que la succession des différentes transactions exclue une imposition au titre de l'aliénation du manteau d'actions de D. _____ S.A. Dans la mesure où il n'est pas parvenu à son objectif à cet égard et que la vente a finalement porté sur les titres d'une société alors sans activité, le tribunal s'en tiendra à cette seule circonstance sans prendre en considération une autre opération, qui en est restée au stade de projet; elle aurait d'ailleurs présenté, si elle s'était réalisée, un caractère pour le moins insolite et dont son but essentiel pourrait avoir été d'échapper à l'imposition ordinaire des ventes de cadres d'actions. Par contre-coup, la transaction qui s'est effectivement réalisée, soit la vente des actions de D. _____ S.A. par A. _____, apparaît comme visant elle aussi essentiellement une économie portant sur les impôts qui auraient dus être perçus normalement en cas de liquidation de cette société. On relèvera encore ici qu'il importe peu que la société, dont le cadre d'actions est transféré, redevienne active aussitôt après le transfert (Archives 34,376 = RDAF 1966,179, cons. 3a; v. aussi Archives 55,646); seule est déterminante la situation antérieure à la vente, étant précisé encore que l'existence de négociations sur l'avenir (essentiellement une reprise) de la société, fût-ce pendant une durée assez longue, n'empêche pas de constater que celle-ci est de fait liquidée (JT 1930 I 116; Archives 55,646 = RDAF 1989,164). Dans ces conditions, l'existence d'une vente d'un cadre d'actions ne saurait être sérieusement contestée en l'espèce et c'est à juste titre que l'Administration fédérale des contributions a soumis le produit de la vente des actions D. _____ S.A. à l'impôt anticipé. 3. Il reste ainsi à examiner si feu A. _____ avait droit au remboursement de l'impôt anticipé perçu sur l'excédent de liquidation de la société D. _____ S.A. a) Aux termes de l'art. 32 al. 1 LIA, le droit au remboursement s'éteint si la demande n'est pas présentée dans les trois ans après l'expiration de l'année civile au cours de laquelle la prestation est échue. L'alinéa 2 ménage une exception à ce principe lorsque l'impôt anticipé n'est payé et transféré qu'à la suite d'une contestation de l'Administration fédérale des contributions et que le délai fixé au 1er alinéa est expiré ou qu'il ne reste pas au moins soixante jours depuis le paiement de l'impôt jusqu'à l'expiration du délai. En pareille hypothèse, un délai supplémentaire de soixante jours pour présenter la demande commence à courir depuis le paiement de l'impôt. Dans le cas particulier, il n'est pas contesté que la demande de remboursement a été présentée dans le délai supplémentaire de soixante jours de l'art. 32 al. 2 LIA. Il est vrai en revanche que les décisions de l'Administration fédérale des contributions des 29 juillet 1988 et 24 avril 1989 ne mentionnaient pas ce délai. Les recourants ne sauraient toutefois en tirer aucun argument puisque la demande de remboursement de l'impôt a été introduite en temps utile. On ne saurait en particulier y voir la preuve indirecte des assurances que F. _____ aurait reçues des autorités de perception de l'impôt anticipé selon lesquelles l'impôt anticipé ne serait pas remboursé en contrepartie de quoi le cas ne serait pas transmis aux autorités fiscales compétentes en matière d'imposition directe. Est dès lors seule litigieuse la question de savoir si l'excédent de liquidation de la société D. _____ S.A. a fait l'objet d'une déclaration régulière. b) Selon l'art. 21 al. 1 LIA, les personnes qui ont en Suisse leur domicile ou qui y séjournent durablement peuvent obtenir le remboursement de l'impôt anticipé retenu à leur charge, si elles avaient au moment de l'échéance de la prestation imposable le droit de jouissance sur les valeurs qui ont produit le rendement soumis à l'impôt. En revanche, " celui qui, contrairement aux prescriptions légales, n'indique pas aux autorités fiscales compétentes un revenu grevé de l'impôt anticipé ou de la fortune d'où provient ce revenu perd le droit au remboursement de l'impôt anticipé déduit de ce revenu" (art. 23 LIA). Pour éviter de perdre ce droit, le contribuable doit, selon la jurisprudence, avoir annoncé le revenu grevé de

l'impôt anticipé et la fortune d'où provient ce revenu dans la première déclaration d'impôt consécutive à son échéance ou, du moins, communiquer ses renseignements complémentaires assez tôt pour que ceux-ci puissent encore être pris en considération avant l'entrée en force de la taxation (Archives 58, p. 458 et les références citées; C. Stockar, op. cit., p. 45 s. et 148 ss). Le Tribunal fédéral a interprété la disposition de l'art. 23 LIA de manière relativement large en ce sens qu'elle autorise le contribuable à déclarer ses revenus non seulement dans la déclaration ordinaire, mais encore dans la suite de la procédure et ce jusqu'à l'entrée en force du bordereau fixant le montant de l'impôt dû (RDAF 1989, 162). Le Tribunal fédéral a en outre encore atténué la portée de cette règle en précisant que, lorsque l'autorité fiscale a connaissance, par des déclarations antérieures, d'éléments de fortune et des revenus qui en découlent, de manière qu'elle puisse en tenir compte dans la taxation d'office, la déchéance de l'art. 23 LIA n'intervient pas (RDAF 1990, 40). En revanche, la déclaration faite à la suite d'une procédure de révision engagée par l'Administration fédérale de l'impôt anticipé, alors que la période de taxation est entrée en force, n'est pas considérée comme régulière (Archives 42, 420). b) Dans le cas particulier, les taxations définitives pour la période fiscale 1985-1986 sont intervenues le 12 août 1986 pour l'impôt fédéral direct, respectivement le 22 août 1986 pour l'impôt cantonal et communal. Si l'on devait aboutir à la conclusion que les revenus n'ont pas été déclarés de manière régulière jusqu'à l'envoi des bordereaux de contribution définitif, les recourants devraient être déboutés alors même que la demande aurait été introduite en temps utile. L'unique question à résoudre est donc celle de savoir si les indications portées par feu A. _____ dans sa déclaration d'impôt 1985-1986 satisfont à l'obligation de déclarer le revenu au sens de l'art. 23 LIA. Les recourants déclarent que la vente des actions de D. _____ S.A. figurait dans l'état des titres joint à la déclaration d'impôt 1985-1986 de leur parent et que l'autorité pouvait de ce fait en tirer les conséquences qui s'imposaient sur le plan de l'impôt anticipé; pour le surplus, on ne saurait lui reprocher de ne pas avoir annoncé le produit de cette vente dans la mesure où l'existence d'une vente de manteau d'actions était à tout le moins sujette à discussion. Feu A. _____ a mentionné la vente des 500 actions de D. _____ S.A. dans l'état des titres joint à sa déclaration d'impôt 1985-1986. Il n'a en revanche pas indiqué le montant perçu à cette occasion dans la colonne réservée aux rendements soumis à l'impôt anticipé, pas plus qu'il n'a indiqué comme revenu le produit de la vente dans sa déclaration d'impôt, en violation des art. 29 al. 1 lit. d LI et

E. 21

al. 1 lit. c AIFD. De même, il n'a produit aucune pièce à l'appui de sa déclaration d'impôt qui aurait permis à l'autorité de dégager le prix de vente des actions et l'identité de l'acquéreur des actions. En l'absence de toute pièce ou explication complémentaire, la seule indication à l'état des titres de la vente des actions de la société D. _____ S.A. ne permettait pas à l'Office cantonal de l'impôt anticipé et à la Commission d'impôt (celle-ci ne dispose pas du dossier fiscal de la société et notamment du bilan) de savoir que la vente d'actions était liée à une liquidation de la société et que l'excédent qu'elle dégagait devait être soumis à l'impôt anticipé et à l'impôt unique et distinct sur les bénéfices de liquidation. Enfin, les recourants ne sauraient reprocher à l'autorité de taxation de ne pas avoir élucidé leur cas avec plus d'attention. Comme le Tribunal fédéral l'a déjà relevé (Archives 60, 65 précité et les références citées), le fait que l'autorité fiscale aurait pu constater qu'une déclaration est incomplète, mais qu'elle a renoncé à élucider le cas, ou qu'elle aurait pu trouver les renseignements incomplets dans les dossiers de tiers, n'exonère pas le contribuable de sa responsabilité. Si tel était le cas, le contribuable qui donne des

renseignements incomplets serait avantagé par rapport à celui qui remplit scrupuleusement sa déclaration, soit qu'il échappe impunément à toute imposition, soit que, le fisc ayant taxé après coup, il obtienne au surplus le remboursement de l'impôt anticipé. Feu A. _____ a donc failli à l'obligation qui lui était faite d'indiquer les revenus grevés de l'impôt anticipé avant l'échéance de la taxation, au sens de l'art. 23 LIA. A la décharge de leur parent, les recourants font valoir que l'existence d'un manteau d'actions dont la vente représentait une opération sujette à l'impôt anticipé n'était pas évidente et qu'on ne saurait lui faire grief de ne pas avoir déclaré l'excédent de liquidation de la société D. _____ S.A. A cet égard, on relèvera que la déclaration d'impôt de feu A. _____ pour la période fiscale litigieuse a été établie par la société J. _____ Fiduciaire S.A., au sein de laquelle collaboraient les acquéreurs des actions de D. _____ S.A., F. _____ et K. _____. S'il n'est pas certain que feu A. _____ connaissait le traitement fiscal réservé aux opérations économiquement assimilées à une liquidation, il ne pouvait en être de même de sa mandataire rompue aux questions fiscales soulevées en pareille hypothèse et à leur traitement juridique. F. _____ a d'ailleurs précisé à l'audience de jugement qu'il était au courant qu'un problème pouvait se poser relatif au traitement fiscal de cette opération et qu'il avait pris le risque de ne pas déclarer le montant du prix de vente des actions dans l'état des titres. S'il concevait des doutes sur le caractère imposable de la prestation, il lui appartenait de se renseigner auprès de l'autorité fiscale sur le traitement fiscal de la vente des actions en lui fournissant les renseignements nécessaires à déterminer son assujettissement, que ceux-ci figurent dans la déclaration ou dans ses annexes. Cette prudence s'imposait d'autant plus que les montants en cause étaient importants. En omettant de le faire alors qu'il était conscient qu'un problème pouvait se poser, F. _____ a commis à tout le moins une négligence, imputable au contribuable et à ses héritiers (Archives 57, 218), ce qui suffit pour leur appliquer l'art. 23 LIA (Archives 58, 459 consid. 3b et les arrêts cités, RDAF 1992, p. 165). Force est dès lors d'admettre qu'en ne déclarant pas le produit de la vente des actions de la société D. _____ S.A. jusqu'à l'envoi des bordereaux d'impôt définitifs pour la période de taxation 1985-1986, feu A. _____ a perdu le droit au remboursement de l'impôt anticipé perçu à l'occasion de cette opération. 4. Feu A. _____ conteste le fait de devoir payer l'impôt ordinaire sur le revenu sur l'excédent de liquidation de la société D. _____ S.A. en matière d'impôt fédéral direct et l'impôt unique et distinct prévu à l'art. 29 al. 1 lit. d LI. Il se prévaut des assurances reçues du responsable de la Division du droit de timbre et de l'impôt anticipé ayant traité le dossier selon lesquelles l'excédent de liquidation ne serait pas imposé au titre de l'impôt sur le revenu pour cause de prescription. Selon l'Administration cantonale des impôts, aucune procédure de réclamation n'est actuellement pendante sur ce point, mais les recourants paraissent affirmer le contraire; on se contentera dès lors d'observer que le contribuable qui est déchu du droit au remboursement n'est pas pour autant dispensé de payer les impôts directs qui sont dus sur le revenu et la fortune non déclarés. En sa qualité d'impôt de garantie destiné à assurer une perception des impôts conforme à la loi (RDAF 1987, 385), l'impôt anticipé, dont la charge devient définitive pour le contribuable qui n'a pas déclaré ce revenu, ne remplace pas les autres impôts; un contribuable ne peut donc pas, à son choix, déclarer un revenu grevé de cet impôt ou ne pas le faire tout en renonçant à demander le remboursement de l'impôt anticipé (RDAF 1992, 165, cons. 3d; en ce sens, FF 1963 II 963; voir également Jacques Béguelin, Fiche Juridique Suisse n° 894, p. 3; C. Stockar, op. cit., p. 150 s). La question de l'existence même des assurances que le mandataire des recourants prétend avoir reçues de l'autorité fiscale fédérale et de la portée de celles-ci en matière

d'imposition directe peut au surplus rester ouverte, le tribunal n'étant pas saisi de cet aspect du litige. 5. Les considérants qui précèdent conduisent ainsi au rejet du recours. Conformément à l'art. 55 LJPA, un émolument que le tribunal arrête à Fr. 3'000.-- sera mis à la charge de l'hoirie A. _____ qui succombe. Vu l'issue du recours, il n'est pas alloué de dépens.

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