

VD_OMNI FI.1991.0037 vom 18. März 1993

VD Tribunal cantonal, 1993-03-18, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1991.0037

FR: VD_OMNI FI.1991.0037 du 18 mars 1993

IT: VD_OMNI FI.1991.0037 del 18 marzo 1993

Regeste

c/Comm.imp.Lsne-district | domicile en CH?; activité dépendante ou indépendante? Liquidation partielle indirecte pas appliquée en l'espèce, car défaut de réalisation de la condition subjective.

Erwägungen

E. 3

se détermine d'après les art. 23 à 26 du Code civil suisse". C'est donc exclusivement sur la base des règles du droit civil que le domicile du recourant doit être déterminé. Il s'ensuit que les règles établies en matière de double imposition intercantonale par le Tribunal fédéral sur la base de l'art. 46 al. 2 Cst féd. n'entrent pas en ligne de compte. Cette distinction n'a guère d'incidence en ce qui concerne la définition même du domicile. En effet, que la loi fiscale renvoie au Code civil ou que l'on applique la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de double imposition intercantonale, c'est toujours l'art. 23 al. 1 CC qui définit le domicile (Rivier, La notion de domicile fiscal au regard du droit suisse et de la Convention de double imposition entre la Suisse et la France en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, Revue fiscale 1985, p. 534 ss, spécialement p. 536). La principale différence réside dans le fait qu'en matière internationale, lorsque la loi fiscale renvoie directement aux art. 23 ss CC, l'art. 24 al. 1 CC est applicable (solution adoptée par le Tribunal fédéral et admise par la majorité des auteurs; d'un avis contraire, Rivier; sur tous ces points, Rivier, op cit. p. 538 s. et les références citées, et ATF du 15 mars 1991, publié in StE 1992 B 11.1 no 13); la solution contraire prévaut en matière intercantonale (v. notamment Locher, Doppelbesteuerung, 3, I A, 2 c, et ATF 108 Ia 252, spéc. 255). Les art. 23 et 24 CCS ont la teneur suivante : "Art. 23 - Le domicile de toute personne est au lieu où elle réside avec l'intention de s'y établir. Nul ne peut avoir en même temps plusieurs domiciles. Cette dernière disposition ne s'applique pas à l'établissement industriel ou commercial. Art. 24 - Toute personne conserve son domicile aussi longtemps qu'elle ne s'en est pas créé un nouveau. Le lieu où elle réside est considéré comme son domicile, lorsque l'existence d'un domicile antérieur ne peut être établie ou lorsqu'elle a quitté son domicile à l'étranger et n'en a pas acquis un nouveau en Suisse." La notion du domicile comporte deux éléments : d'une part la volonté de rester dans un endroit de façon durable et d'autre part la manifestation de cette volonté par une résidence effective dans ce lieu. Pour savoir si une personne réside dans un lieu avec l'intention de s'y établir, ce qui importe n'est pas la volonté interne de cette personne, mais les circonstances, reconnaissables pour des tiers, qui permettent de déduire qu'elle a cette intention. Il n'est pas indispensable qu'une personne ait l'intention de rester toujours pour un temps indéterminé dans un certain lieu; il suffit qu'elle se propose de faire de ce lieu le centre de son existence, de ses relations personnelles et professionnelles de façon à donner à ce séjour une certaine stabilité, quand bien même elle aurait l'intention de

transporter plus tard son domicile ailleurs au cas où les circonstances viendraient à se modifier (Scyboz/Gilliéron, CC et CO annotés, Payot Lausanne, 1988, notes ad art. 23 al. 1 CC et les références citées; il en va de même en matière fiscale : StE 1992 précité et ATF 108 Ib 462 ss). En cas de doute, ce sont les attaches familiales et sociales qui l'emportent sur les relations économiques (ATF 101 Ia 557 = JT 1977 494). Ce n'est que dans des cas exceptionnels que l'on considérera que les relations économiques sont plus importantes que les relations personnelles (ATF 96 II 161 = JT 1971 76). Pour déterminer où se trouve le domicile d'une personne, il faut tenir compte de l'ensemble de ses conditions de vie. Le lieu où les papiers d'identité ont été déposés n'est qu'un indice et n'entre pas en ligne de compte comparativement aux rapports et aux intérêts personnels, pas plus que l'indication d'un lieu figurant dans des décisions judiciaires et des publications officielles (Scyboz/Gilliéron, op. cit., notes ad art. 23 al. 1 CC et les références citées). c) En l'espèce, le recourant soutient avoir pris domicile dans la X._____ le 1er janvier 1987. En vertu de l'art. 24 al. 1 CC, il lui incombe d'apporter la preuve de la constitution de ce nouveau domicile à l'étranger, ce qui signifie qu'il doit non seulement démontrer avoir quitté définitivement la Suisse à fin 1986, mais également apporter les éléments qui attestent la constitution du nouveau domicile à l'étranger (StE 1992 précité et les références citées). A l'appui de sa thèse, le recourant fait valoir qu'il a annoncé son départ au Contrôle des habitants de la Commune de Y._____ le 31 décembre 1986 et qu'il dispose d'un appartement à X._____ en vertu d'un bail conclu avec effet au 1er janvier 1987. Il relève ensuite qu'il a obtenu un certificat de résidence dans la X._____ en avril 1987 et qu'il a remis le bail de l'appartement de Y._____ à son épouse. Il ajoute qu'il a obtenu le remboursement du montant de son 2ème pilier qu'il a transféré dans une banque de X._____ le 28 juillet 1987. Conformément à la jurisprudence précitée, ces éléments, de nature formelle et d'ailleurs non contestés par l'autorité intimée n'ont que la valeur d'indices. Au demeurant et sur le même plan, on observera que le recourant indique néanmoins dans sa déclaration d'impôt pour la période 1987-1988 (non datée, mais établie dans le courant de l'année 1987) que son domicile - et son lieu de travail - se trouve à Z._____ au 1er janvier 1987. En l'occurrence, il n'y a précisé pas lieu d'attacher une importance décisive à ces éléments formels, dès lors que les autres éléments du dossier, ainsi que les témoignages réunis à l'audience démontrent, surtout sur le plan professionnel, mais également sur le plan social et affectif, que A._____ a gardé durant la période litigieuse ses principales attaches dans le canton de Vaud. Les décomptes d'heures qu'il a lui-même établis en vue de la facturation de ses services pour le compte des sociétés du groupe B._____ indiquent que sur un nombre d'heures de travail de 4325 en 1987 et 2297 en 1988, le recourant en a exécutées respectivement 156,5 et 285,5 seulement à X._____, soit une part infime de sa contribution totale. Sur ses décomptes, A._____ a pris la peine de mentionner les dates de ses séjours à X._____. En additionnant ces jours de travail dans X._____, on obtient un total de 44 jours en 1987 et 93 jours en 1988. Ces données sont corroborées par les déclarations des témoins entendus à l'audience. N._____, secrétaire de A._____ durant la période litigieuse, qui avait déclaré devant le juge d'instruction qu'elle n'avait travaillé que pour lui jusqu'à la fin de l'année 1988 (PV d'audition du 1er février 1990, p. 1), a précisé que le recourant était régulièrement à son bureau, en 1987; elle a ajouté qu'il était un peu plus souvent absent en 1988, étant donné qu'il lui arrivait de partir le jeudi soir pour ne revenir que dans la journée du lundi, voire le mardi. O._____, comptable au service de G._____ SA durant la même période, a témoigné dans le même sens, précisant qu'elle a encore effectué le bouclage des comptes 1987 avec A._____ et admettant

que celui-ci était plus souvent absent en 1988. De son côté, P. _____, employé de G. _____ SA au service de gérance des immeubles, a déclaré avoir vu régulièrement le recourant en 1987 et également au début de l'année 1988. Quant à Q. _____, directeur de G. _____ SA depuis 1984, qui, durant la période litigieuse, était censé collaborer avec A. _____ en vue de pouvoir le remplacer, a déclaré que le recourant était quasiment toujours là en 1987, moins souvent en 1988. En ce qui concerne les liens sociaux et affectifs, il n'est pas contestable que le recourant se soit créé quelques relations dans X. _____. Sur ce point, le tribunal a entendu R. _____ et S. _____. Le premier nommé a affirmé qu'il rencontrait le recourant occasionnellement. Cette déclaration ne présente toutefois guère d'intérêt, puisque R. _____ ne s'est installé à X. _____ qu'en 1989. Le second nommé, qui est arrivé dans X. _____ en 1986, a déclaré qu'il voyait A. _____ de temps en temps, qu'en particulier il le croisait chez le marchand de journaux, et qu'il lui arrivait de manger avec lui (plus d'une fois par mois, selon ses dires). A l'instar du Tribunal fédéral (StE 1992 précité), le tribunal de céans est d'avis qu'il faut néanmoins accorder plus d'importance au fait que durant la période litigieuse, l'épouse du recourant résidait à Y. _____, où elle occupait un appartement qu'elle partageait avec sa fille et sa petite-fille. Compte tenu du fait que, comme on l'a vu ci-dessus, A. _____ était plus fréquemment dans le canton de Vaud et que son conseil a soutenu à l'audience que la famille A. _____ est une famille très unie, ce qu'ont confirmé les témoins S. _____ et R. _____, il apparaît incontestable que le centre des intérêts personnels du recourant se trouvait dans le canton de Vaud. Il faut encore se demander si le recourant n'a pas quitté son domicile helvétique avant la fin de la période 1987-1988. Cette question doit être résolue par la négative. En dépit d'absences plus fréquentes en 1988, l'intéressé n'en a pas moins effectué la plus grande partie de son travail à Z. _____, ainsi que l'atteste ses notes d'honoraires et les déclarations des témoins interrogés à l'audience sur ce point. Sur le plan des relations personnelles, il sied de relever que ce n'est qu'au cours de l'année 1989 que l'épouse du recourant l'a rejoint à X. _____. Le tribunal en déduit que même vers la fin de la période litigieuse, A. _____ avait encore ses principales attaches dans le canton de Vaud, tant sur le plan professionnel que sur le plan affectif. Par conséquent, c'est à juste titre que les autorités fiscales l'ont assujéti à l'impôt dans le canton de Vaud. 2. La question de l'assujettissement fiscal étant tranchée, il y a lieu de déterminer si c'est à juste titre que l'autorité intimée a ajouté au revenu du recourant une partie des sommes qu'il a encaissées contre la cession de ses participations dans G. _____ SA et Fiduciaire I. _____ et Cie SA. a) En vertu de l'art. 21 al. 1 lit. c AIFD, l'impôt se calcule sur tout revenu de la fortune mobilière, notamment sur les intérêts, les rentes et les parts au bénéfice provenant d'avoirs et de participations de toute nature, ainsi que sur les indemnités et les avantages appréciables en argent qui sont accordés spécialement en plus de ces revenus ou à leur place. Par parts aux bénéficiaires provenant de participations, il faut entendre " toutes les prestations appréciables en argent faites par la société au porteur de droits de participation, sous forme de versement, virement, inscription au crédit, imputation ou d'une autre manière, qui ne constituent pas un remboursement des parts au capital social existantes " (art. 21 al. 1 lit. c AIFD in fine). Sont imposables selon cette disposition non seulement les dividendes ordinaires et extraordinaires, mais aussi toutes les distributions uniques ou répétées provenant de bénéfices ou de réserves, comme les prestations en espèces en cas de fusion, la cession d'actifs de l'entreprise et les parts au produit d'une liquidation partielle ou totale (ATF 115 Ib 251, cons. 2a; 115 Ib 258 s., cons. 2a; ATF du 9 septembre 1988 = RDAF 1991, p. 3).

Les parts au produit de la liquidation totale ou partielle que l'actionnaire reçoit proportionnellement à sa participation sont imposables dans la mesure où elles ne constituent pas un remboursement de la valeur nominale des parts au capital social existantes (ATF 115 Ib 252, cons. 2c; 115 Ib 259, cons. 2c; RDAF 1991, p. 4). Au contraire, les bénéfices en capital ne constituent un revenu imposable que s'ils ont été obtenus dans l'exploitation d'une entreprise astreinte à tenir des livres, par l'aliénation ou la réalisation de biens (art. 21 al. 1 lit. d AIFD) ou s'ils proviennent d'une autre activité lucrative (art. 21 al. 1 lit. a AIFD). Les bénéfices provenant de l'aliénation de biens du patrimoine privé ne sont donc en principe pas soumis à l'impôt fédéral direct (art. 21 al. 1 lit. d AIFD, a contrario). L'art. 21 al. 1 lit. d AIFD institue ainsi une exception dans le système d'imposition du revenu. Par conséquent, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, cette disposition ne doit pas être interprétée de façon extensive (ATF 115 Ib 251 s., cons. 2a; 115 Ib 259 s., cons. 2a; RDAF 1991, p. 3). b) Le système différencié d'imposition résultant des dispositions précitées pose des difficultés d'application en cas de vente d'une participation détenue dans une société ayant accumulé des bénéfices. En effet, la vente d'une telle participation permet à son titulaire de dégager un gain en capital obtenu sur la fortune mobilière, gain qui n'est en principe pas imposable en vertu de l'art. 21 al. 1 lit. d AIFD. Il n'en demeure pas moins que le gain réalisé trouve sa source dans l'accumulation de bénéfices qui, s'ils avaient été distribués régulièrement, auraient été imposés au titre de l'art. 21 al. 1 lit. c AIFD. La loi produit donc ce résultat peu satisfaisant et critiqué par Rivier (La liquidation partielle des sociétés anonymes, Revue fiscale 1990, p. 13 ss), qui consiste en ce que des bénéfices peuvent être soumis ou non à l'impôt suivant la manière dont ils sont distribués. Autrement dit, des montants qui économiquement ont la même provenance peuvent tantôt tomber sous le coup de la loi fiscale, tantôt être exemptés de toute imposition. Pour Rivier, " en choisissant d'exonérer l'ensemble des gains en capital sur la fortune mobilière, on a créé une inégalité entre contribuables contraire au principe de l'universalité de l'impôt " (op cit. p. 13). C'est dans ce contexte et pour tenter d'atténuer cette inégalité, pourtant voulue par le législateur, qu'intervient la théorie dite de la liquidation partielle indirecte, développée surtout par P. Locher (Die indirekte Teilliquidation im Recht der direkten Bundessteuer", in Festschrift zum 70. Geburtstag von Ferdinand Zuppinger, Berne 1989, p. 219 ss), critiquée par la doctrine dominante (voir notamment Rivier, op cit.; Höhn, Die sog. "indirekte Teilliquidation" als Testfall der Auslegungsmethode im Steuerrecht, in Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht no 56, Berne 1990, p. 245 ss; voir aussi les nombreuses références citées par ces trois auteurs), mais néanmoins appliquée par le Tribunal fédéral à certaines conditions (voir ci-dessous) et reconduite dans le cadre de la future LIFD (voir à ce sujet, Administration fédérale des contributions, Présentation des innovations apportées par la LIFD, p. 7 et 10). L'application de cette théorie a pour but d'éviter que des opérations qui, économiquement, reviennent à une liquidation partielle n'échappent à l'impôt parce qu'elles se dissimulent sous d'autres formes juridiques. Une telle situation peut se produire lorsque la société dont les actions sont vendues procède à une distribution de fonds pour financer le prix d'achat, ce qui signifie que la société acheteuse ne paie pas ce prix avec ses propres fonds, mais avec des fonds de la société reprise (réserves, actifs liquides et actifs qui ne sont pas nécessaires à l'activité de l'entreprise) sans reverser ces fonds à celle-ci. Un résultat du même genre peut provenir du fait que la société reprise accorde un prêt pour financer le prix d'achat et que, selon les circonstances particulières du cas, il ne faut pas s'attendre à un remboursement du prêt, par exemple à cause de la faible liquidité de la société acheteuse ou parce que le prêt est compensé avec un superdividende

distribué par la société reprise. Dans les deux cas, le gain parvient à l'actionnaire (vendeur) sous la forme d'un prix de vente selon le droit civil, alors que sur le plan économique, la substance de la société reprise est diminuée de la même manière que s'il avait été procédé à une liquidation partielle (directe). L'application de la théorie de la liquidation partielle indirecte consiste à traiter fiscalement les hypothèses du genre de celles énumérées ci-dessus comme des liquidations partielles pures et simples, ce qui conduit à imposer chez le vendeur, en application de l'art. 21 al. 1 lit. c AIFD, la partie du prix de vente dépassant la valeur nominale des parts de capital transmises (ATF 115 Ib 253 s., cons. 2d; RDAF 1991, p. 5). c) Cette solution repose sur une interprétation systématique ou téléologique de la loi fiscale, motivée par des considérations ayant trait à l'égalité de traitement (D. Yersin, L'égalité de traitement en droit fiscal, in RDS 1992 II/2, p. 180, no 48; voir ég. CCRI, arrêt L. Ol., du 2 octobre 1990, RDAF 1991, 157). Une telle méthode d'interprétation, admise avec réserve en droit fiscal, se justifie selon le Tribunal fédéral par le fait que l'art. 21 al. 1 lit. c AIFD est une norme fiscale qui se réfère à des critères économiques. Les autorités fiscales ne sont dès lors pas liées strictement par les formes du droit privé que le contribuable a choisies, mais elles doivent apprécier juridiquement les faits conformément à leur réalité économique (ATF 115 Ib 252, cons. 2b; RDAF 1991, p. 4). d) Pour qu'on soit en présence d'une liquidation partielle indirecte, il faut tout d'abord que cinq conditions objectives soient réunies. Celles-ci ont été mises en évidence en doctrine par P. Locher (op. cit.; pour un résumé, voir Rivier, op cit., p. 17 s.). Elles sont les suivantes : 1) Il y a vente (et non apport) par un actionnaire privé d'une participation dans une société anonyme. 2) Cette société a constitué des réserves ouvertes importantes. 3) Ces réserves se présentent sous forme de disponibilités qui ne sont pas nécessaires à l'exploitation. 4) Ces disponibilités sont distribuées peu après la vente à l'acquéreur qui est soumis à l'obligation de tenir une comptabilité. 5) L'acquéreur a amorti la participation à concurrence du dividende obtenu. En l'occurrence, ces conditions paraissent toutes réunies, en dépit des critiques du recourant. Il n'y a toutefois guère lieu de s'y attarder dans la mesure où le Tribunal fédéral a ajouté, dans plusieurs arrêts récents, une condition subjective, tenant au rôle joué par le vendeur dans l'opération, condition qui, comme on le verra ci-après, n'est en l'occurrence pas réalisée. On signalera seulement que contrairement à ce que soutient le recourant, il n'est pas nécessaire que le vendeur détienne une participation majoritaire (voir ATF du 1er février 1991, publié in : Archives 60, 537 et StE 1992 B 24.4 no 30). La condition subjective évoquée ci-dessus a été posée pour la première fois dans le considérant 2e de l'ATF précité du 9 septembre 1988 (RDAF 1991, p. 1 ss). Pour le Tribunal fédéral, il se justifie d'admettre une liquidation partielle indirecte et d'imposer, auprès du vendeur des actions, les fonds reçus comme revenu de sa participation (et non auprès de la société acheteuse comme revenu provenant de la liquidation partielle) seulement si le vendeur en sa qualité d'intéressé a lui-même arrangé ("selbst einleitet") le prélèvement des fonds de la société reprise et, ce faisant, savait ou devait savoir que les fonds servant au financement du prix d'achat ne seraient pas restitués à la société (voir également ATF 115 I b 254, cons. 2e; 115 Ib 260, cons. 3b; le Tribunal fédéral se distance de cette solution en matière d'impôt anticipé, domaine dans lequel il applique les conditions relatives à l'évasion fiscale : Archives 50, 145 et 583). Dans le même considérant, le Tribunal fédéral a ajouté que le mode de financement n'est pas indifférent pour le vendeur du moment qu'il coopère ("zusammenwirkt") avec la société acheteuse pour vider partiellement la société reprise et qu'il organise lui-même la liquidation partielle. Il résulte de ce considérant que le vendeur doit jouer un rôle important dans les opérations qui conduisent à la liquidation partielle, en

collaborant avec l'acheteur, thèse qu'accréditent les circonstances dans lesquelles le Tribunal fédéral a conclu à l'existence d'une liquidation partielle indirecte dans deux des trois espèces précitées : dans un cas (ATF 115 I b 256 ss), le vendeur avait directement fourni l'argent nécessaire à l'acheteur en lui octroyant un prêt au moyen des fonds de la société vendue, dont il était le seul actionnaire; dans l'autre (RDAF 1991, p. 1 ss), le Tribunal fédéral a mis en évidence le fait que les vendeurs avaient eux-même financé, du point de vue économique, le prix d'achat en garantissant, au moyen de la société vendue, l'emprunt contracté par l'acheteur (dans le troisième cas, le Tribunal fédéral n'a pas admis de liquidation partielle indirecte, ATF 115 Ib 249). L'exigence d'une collaboration entre le vendeur d'une participation et le futur acquéreur a été réitérée dans un ATF du 16 novembre 1990 (Archives 59, 717 et StE 1991 B 24.4 no 28, voir cons. 7a), puis dans l'ATF précité du 1er février 1991 (voir cons. 10). Le résumé en français figurant en tête de l'arrêt du 16 novembre 1990 précise même que c'est l'étroite collaboration des parties au contrat qui est décisive pour l'imposition des prestations litigieuses. Ainsi posée, cette condition se rapproche de celle formulée en doctrine par Höhn (op. cit., spéc. p. 272 ss), pour qui le gain obtenu grâce à la vente d'une participation ne peut être imposé comme revenu que si la vente a été précédée d'un arrangement entre le vendeur et l'acheteur portant sur le financement du prix, ce qui fait apparaître le versement de celui-ci comme en réalité le versement du produit d'une liquidation. Cette situation, qualifiée de "Mitwirkungsfall" est à distinguer des ventes pures et simples ("reiner Verkaufs-Fall"), c'est-à-dire des opérations qui ne sont pas précédées d'une concertation entre le vendeur et l'acheteur. Toujours selon Höhn, il ne suffit pas, pour qu'on puisse admettre l'existence d'une liquidation partielle indirecte, que le vendeur, au moment du transfert de sa participation, puisse simplement compter sur l'éventualité, par l'acheteur, de vider la société vendue de sa substance (op cit., p. 274). Le tribunal se rallie à cette opinion. Il apparaît indispensable de poser un tel critère de distinction. En effet, le titulaire d'une participation dans une société ayant accumulé d'importants bénéfices doit toujours compter avec la possibilité que le futur acquéreur dissolve des liquidités de la société achetée. Si l'on s'en tenait à l'unique critère de l'éventualité, cela conduirait en fait à soumettre à l'art. 21 al. 1 lit. c AIFD toute vente de participation suivie d'une liquidation partielle ayant servi à amortir le prix d'achat, et cela indépendamment des circonstances dans lesquelles la vente se serait conclue. Un tel procédé reviendrait à limiter le champ d'application de l'exonération des bénéfices en capital privés résultant de l'art. 21 al. 1 lit. d AIFD d'une manière incompatible avec le principe de la légalité. Comme on l'a vu plus haut, ce qui permet de considérer que le prix de vente d'une participation recouvre en réalité le produit d'une liquidation, c'est l'existence d'une collaboration entre l'acheteur et le vendeur tendant à ce que la société reprise soit partiellement liquidée. Il convient donc en tous les cas de vérifier si cette condition est réalisée et non pas simplement de se borner à constater que le vendeur pouvait compter sur l'éventualité d'une liquidation postérieure. Quant à la charge de la preuve sur ce point, elle incombe à l'autorité fiscale. C'est donc elle qui doit établir l'existence des éléments constitutifs d'un "Mitwirkungsfall" (Höhn, op cit., p. 264 s. et les références citées) e)

L'instruction a permis de démontrer que A. _____ jouait encore un rôle important au sein du groupe B. _____ en 1986. Il était notamment directeur de B. _____ SA et s'occupait des questions fiscales concernant le groupe, ce qu'ont conC. _____ mé à l'audience tant F. _____ que T. _____, respectivement président du conseil d'administration et administrateur de B. _____ SA en 1986. A ce titre, il a procédé à une étude sur le financement de l'achat des actions de la fiduciaire I. _____ et Cie SA, dans

laquelle il a examiné les incidences d'une dissolution postérieure des liquidités de cette société (document du 15 août 1986, pièce 17 du bordereau de l'ACI). Il a également, semble-t-il (aucune pièce ne figure au dossier), effectué une étude du même type relative à l'achat des actions G. _____ SA, puisque F. _____ a déclaré à l'audience que les décisions de "dégraissage" concernant les deux sociétés précitées ont été prises sur la base des analyses effectuées par A. _____. Pour l'autorité intimée, ces éléments suffisent à admettre l'existence d'une liquidation partielle indirecte. Cette conclusion ne saurait toutefois être suivie que s'il peut être démontré que le recourant a collaboré étroitement avec les personnes qui, au sein de l'acheteur (B. _____ SA), ont pris la décision de liquider partiellement les sociétés achetées, ce qu'il convient de vérifier pour chacune des deux opérations. aa) Le déroulement des opérations d'achat des actions de la fiduciaire I. _____ et Cie SA a été influencé par le fait qu'à la fin de l'année 1985 (date pour laquelle la convention de 1974 avait été dénoncée), les dirigeants de B. _____ SA ne savaient pas encore ce qu'ils allaient faire de cette société. Au début de l'année 1986, une reprise de la fiduciaire par ses cadres a été envisagée, mais cette opération a échoué (voir procès-verbaux des séances du conseil d'administration de B. _____ SA du 12 mars 1986, p. 3, du 14 mai 1986, p. 2). Finalement, le conseil d'administration de B. _____ SA a décidé, dans sa séance du 14 mai 1986, de vendre cette société dans les plus brefs délais (voir procès-verbal, p. 3). Au cours de cette séance, F. _____ a déclaré qu'il pensait "retarder la date d'exécution de façon à pouvoir mieux traiter avec les éventuels acquéreurs, savoir s'il y a lieu ou non de "dégraisser" les liquidités". Cette pièce est essentielle, car elle montre clairement qu'au moment où le conseil d'administration de B. _____ SA a décidé de vendre la Fiduciaire I. _____ et Cie SA, l'éventualité d'une dissolution des liquidités de cette société dépendait des exigences d'un futur acquéreur. Le scénario envisagé par F. _____ s'est concrétisé, puisque l'acheteur qui a été choisi, soit la société L. _____, a posé comme condition que le bilan de la fiduciaire soit au préalable "dégraissé", raison pour laquelle l'assemblée des actionnaires s'est réunie le 8 septembre 1986, soit juste avant la vente des actions à L. _____, pour décider du versement d'un dividende extraordinaire de 954.86 %, représentant la somme de Fr. 2'864'593. Ces faits démontrent que A. _____ n'a pas joué de rôle dans le processus décisionnel qui a conduit à la liquidation partielle de la fiduciaire I. _____ et Cie SA; qu'au contraire, c'est bien la société L. _____ qui a imposé cette solution. Quant à savoir s'il a exercé une influence dans les négociations précédant la vente, cette question doit être résolue par la négative. T. _____ a précisé à l'audience que c'est F. _____ qui a conduit les négociations avec les acquéreurs potentiels (ce que confirme également les pièces 78/4 à 6 du dossier pénal). N'est pas non plus décisif le fait que le recourant lui-même a procédé à une étude sur le financement de l'achat des actions de la fiduciaire I. _____ et Cie SA, dans laquelle il a examiné les incidences d'une dissolution postérieure des liquidités de cette société (document du 15 août 1986, pièce 17 du bordereau de l'ACI). Cette tâche était en effet de sa compétence, puisqu'il était directeur de B. _____ SA et s'occupait notamment des questions fiscales concernant le groupe. bb) Les circonstances exactes ayant entouré le transfert et le paiement des actions G. _____ SA sont mal connues, puisque le procès-verbal de l'assemblée générale extraordinaire de G. _____ SA, qui se serait déroulée le 2 juillet 1986, n'a pas été retrouvé. A l'audience, F. _____ n'a pas été en mesure de fournir beaucoup d'informations complémentaires. Il s'est limité à déclarer que la décision d'alléger le bilan de G. _____ SA a été prise par le conseil d'administration de B. _____ SA sur la base d'une analyse effectuée par A. _____. Quant à T. _____,

il n'a pas apporté plus d'explications, sauf à préciser que le recourant connaissait bien les aspects fiscaux et que c'est F. _____ qui a mené les opérations de rachat des actions détenues par le recourant et l'hoirie H. _____. Sur la base du procès-verbal (p. 3) de la séance du conseil d'administration de B. _____ SA du 14 mai 1986, il paraît établi qu'à cette date le principe d'une distribution de dividende extraordinaire était déjà acquis, cette décision étant motivée par la volonté de "diminuer la trésorerie inutile" se trouvant dans G. _____ SA. En revanche, c'est en vain qu'on cherche dans le dossier des éléments démontrant que cette solution aurait été adoptée sur la base d'un accord ou d'une collaboration avec le recourant. On observera à cet égard qu'il n'y a pas eu en l'occurrence, au contraire de ce que le Tribunal fédéral a constaté dans ses arrêts des 9 septembre 1988 (RDAF 1991 p. 1 ss) et 14 juillet 1989 (ATF 115 I b 256 ss), de procédés de financement particuliers tels qu'un prêt ou une garantie octroyés à l'acheteur (B. _____ SA), préalablement à la vente, au moyen de la substance de la société transférée. C'est également en vain qu'on cherche dans le dossier des éléments démontrant que le recourant aurait tenté d'influencer l'organe de décision de B. _____ SA (son conseil d'administration) dans le choix du mode de financement des opérations litigieuses. Certes, A. _____ était directeur de B. _____ SA et participait, comme secrétaire, aux séances de son conseil d'administration, mais c'est F. _____, en sa qualité de président du conseil d'administration, qui a mené les opérations, ainsi que l'a déclaré T. _____ à l'audience, ce que tend à confirmer également la lecture du procès-verbal de la séance du 14 mai 1986. Le fait que la décision de "dégraissage" concernant G. _____ SA a été prise sur la base d'une analyse effectuée par A. _____ ne présente non plus rien d'anormal : comme on l'a vu plus haut, cette tâche entrait dans ses attributions. De toute manière, sur ce point, la décision a été prise par le conseil d'administration de B. _____ SA, au sein duquel le recourant ne possédait aucun pouvoir de décision. L'autorité intimée a soutenu que A. _____ et l'hoirie H. _____ défendaient les mêmes intérêts dans les négociations avec l'acheteur et que, grâce au cumul de leurs participations (70 % du capital-actions de la fiduciaire I. _____ et Cie SA et 50 % des actions de G. _____ SA), ils constituaient un interlocuteur de poids. Cette allégation a été toutefois contredite par F. _____, selon lequel la succession H. _____ n'a pas joué de rôle dans le cadre des opérations de rachat des deux sociétés. cc) Au vu de ce qui précède, il n'apparaît pas démontré que les opérations examinées ci-dessus ont été décidées sur la base d'une concertation entre le vendeur (le recourant) et l'acheteur (B. _____ SA). On ne saurait par conséquent y voir l'existence d'une liquidation partielle indirecte. On ajoutera encore que le recourant n'avait pas en l'espèce d'intérêt véritable à ce que l'acheteur, à qui il avait l'obligation de vendre ses participations en vertu de la convention de 1974 (art. 5 et 10), se procure les moyens de payer le prix convenu en utilisant les liquidités des sociétés achetées plutôt que d'une autre manière. En effet, vu la position économique de B. _____ SA, détenue majoritairement par la E. _____, A. _____ n'avait pas de raison particulière de douter de la solvabilité de l'acheteur. 3. En vertu de l'art. 20 al. 2 lit. e LI, sont considérés comme revenus imposables "les revenus provenant d'avoirs et de participations de toute nature, tels qu'intérêts, rentes, dividendes, parts aux bénéficiaires et autres prestations appréciables en argent qui ne représentent pas un remboursement du capital ou de la part sociale." Cette disposition a une teneur analogue à celle de l'art. 21 al. 1 lit. c in fine AIFD, sur laquelle le Tribunal fédéral fonde l'imposition de la liquidation partielle indirecte. Les principes valant en matière d'impôt fédéral direct peuvent par conséquent être transposés en droit cantonal et communal, ce qui conduit à adopter une solution identique. On précisera encore que l'art. 29

al. 1 lit. d LI n'entre pas en ligne de compte pour l'imposition des prestations provenant d'une liquidation partielle indirecte. Conformément à la pratique constante de l'autorité intimée (voir à ce sujet déterminations de l'ACI du 5 mars 1992, p. 2 et 3), cette disposition n'est applicable qu'en cas de liquidation pure et simple d'une société, hypothèse qui n'est pas réalisée en cas de liquidation partielle indirecte, même si souvent la société dont les actions sont aliénées ne conserve qu'une existence formelle. 4. Le recourant soutient encore, dans une argumentation fluctuante, qu'il a passé d'une activité dépendante à une activité indépendante, ce qui justifierait une taxation intermédiaire. En vertu de l'art. 70 LI, une taxation intermédiaire se justifie lorsque " les bases d'imposition d'une personne physique se sont modifiées de façon durable au cours de la période de taxation en raison du début ou de la cession de l'activité lucrative, d'un changement de profession, d'une dévolution pour cause de mort, d'une séparation durable des époux au sens de l'art. 9, al. 2 ou d'une modification des bases de répartition intercantonale ou internationale des éléments imposables ." L'art. 96 al. 1 AIFD est rédigé en des termes similaires, si bien que les arguments du recourant peuvent faire l'objet d'un seul examen. Le recourant ne fixe pas avec précision le changement de statut qu'il invoque. Il paraît soutenir avoir fourni ses services aux sociétés du groupe B. _____ sous la forme d'un mandat dès septembre 1986 (mémoire du 3 août 1990, p. 21), ce après avoir abandonné successivement ses fonctions de directeur de la fiduciaire I. _____ et Cie SA et d'administrateur délégué de G. _____ SA . Il allègue ailleurs (même document, p. 21) que la forme du mandat doit être retenue dès la fin 1986, dans la mesure où il a renoncé à cette date à son activité de directeur de B. _____ S.A. Dans un arrêt A. du

E. 6

août 1973, la CCRI, se référant à la doctrine, a posé les principes suivants pour délimiter l'activité dépendante de l'activité indépendante : "L'activité dépendante implique l'existence d'un lien de subordination plus ou moins étroit entre le contribuable et le bénéficiaire de ses prestations, sans que la durée de l'engagement soit nécessairement fixée d'avance. Autrement dit, en règle générale, le contribuable indépendant oeuvre pour son propre compte, à ses risques et périls et sous sa propre responsabilité - tel un médecin, avocat, notaire, architecte, ingénieur ou exploitant d'une entreprise commerciale, industrielle, agricole ou artisanale, établi à son compte précisément. D'autre part, l'activité indépendante suppose aussi l'investissement d'un certain capital, terme qui désigne tous les fonds ou frais engagés dans l'entreprise; c'est justement cet investissement qui engendre le risque caractérisant la condition indépendante, avec le corollaire de la jouissance exclusive du profit de cette activité. Le contribuable indépendant bénéficie ainsi d'un rendement "mixte" puisque son revenu provient à la fois de son travail et du capital investi dans l'entreprise." Selon le Tribunal fédéral, l'élément déterminant pour qualifier le caractère dépendant ou indépendant d'une activité n'est pas tant la nature de droit civil des relations du contribuable avec des tiers qu'au premier chef, la mesure de l'indépendance personnelle et économique laissée à l'intéressé dans l'accomplissement de sa tâche; ainsi, selon le droit civil, un membre du conseil d'administration d'une société anonyme peut être lié à elle par un contrat de mandat tandis que ses revenus peuvent être considérés du point de vue du droit public comme provenant d'une activité dépendante (ATF 95 I 25, JT 1970 I 18). En l'espèce, on peut admettre avec le recourant qu'il avait effectivement l'intention de réduire et modifier son activité vers la fin de l'année 1986. Toutefois, dans les faits, il n'en a rien été. Au sein de B. _____ SA et G. _____ SA, A. _____ a conservé une importante activité dirigeante qui peut seule expliquer, du moins en partie, les notes d'honoraires qu'il a établies

pour 1987 et 1988. Les témoins entendus à l'audience se sont accordés à le dire. Pour Q._____, appelé à succéder au poste du recourant et censé collaborer avec lui durant la période litigieuse, l'activité de A._____ ne s'est en rien modifiée durant la période 1987-1988, et cela aussi bien au sein de B._____ SA que de G._____ SA. Pour T._____, si A._____ devait effectivement simplement préparer une succession harmonieuse, celui-ci a en réalité continué d'assumer la gestion de B._____ SA. Le témoignage de F._____ va dans le même sens. Quant à N._____, elle a précisé que son activité de secrétaire au service de A._____ n'a pas subi de modifications en 1987 et en 1988. Il en a été de même pour O._____, du moins jusqu'à la fin de l'année 1987; celle-ci admet en effet avoir également travaillé avec Q._____ dès l'année 1988. Pour toutes ces personnes, les changements de statut successifs du recourant au sein des sociétés du groupe B._____ n'ont pas impliqué de modification essentielle dans la nature de son travail. Le recourant l'admet d'ailleurs lui-même dans son rapport sur la situation du groupe B._____ entre 1984 et 1989, où il précise " qu'au niveau de B._____ SA, la réorganisation est nulle. M. A._____ est le seul organe effectif, contre sa volonté" (p. 12). Commentant ce rapport dans son mémoire complémentaire du 13 août 1991, le recourant précise qu'il " n'était pas un organe de décision, mais un organe d'exécution" . Le recourant attache une importance particulière au fait que, selon lui, il travaillait dès 1987 sous la forme d'un mandat. Cette question n'a pas à être examinée plus avant car, comme on l'a vu plus haut, la qualification des relations contractuelles en droit civil ne joue pas de rôle décisif. Est déterminant en revanche le fait que, durant la période litigieuse, A._____ a continué de fonctionner effectivement comme un organe exécutif. Pour le surplus, il faut constater qu'il n'était pas doté des attributs caractérisant le contribuable de situation indépendante. Il ne disposait en effet d'aucune infrastructure propre et celle-ci, contrairement à ce qu'il a soutenu dans ses écritures, lui était fournie par B._____ SA. Comme on l'a déjà vu, A._____ avait à disposition, à Z._____, un bureau et une salle de conférence, et bénéficiait d'un secrétariat et d'un service de comptabilité. Il n'a jamais allégué avoir investi une quelconque somme pour mettre en place cette infrastructure. De manière plus générale, il n'a jamais non plus invoqué avoir engagé des fonds pour se mettre à son compte. Vu ce qui précède, c'est à juste titre que l'autorité intimée a refusé en l'occurrence de procéder à une taxation intermédiaire. 5.

Les considérants qui précèdent conduisent à une admission partielle des deux recours. Les décisions attaquées sont annulées et le dossier renvoyé à l'autorité de première instance pour qu'elle fixe le revenu du recourant pour la période litigieuse (période fiscale 1987-1988, période de calcul 1985-1986) en faisant abstraction des montants reçus par celui-ci en 1986 en échange de ses participations dans G._____ SA et la fiduciaire I._____ et Cie SA, exception faite des intérêts produits par ces montants. En application de l'art. 55 LJPA, il convient de mettre à la charge du recourant un émolument réduit, arrêté à Fr 3'000.--. Le recourant, qui a obtenu partiellement gain de cause avec l'assistance d'un homme de loi, a droit à des dépens réduits que le tribunal fixe à Fr. 2'000.--.