

VD_OMNI FI.2000.0016 vom 20. Dezember 2002

VD Tribunal cantonal, 2002-12-20, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2000.0016

FR: VD_OMNI FI.2000.0016 du 20 décembre 2002

IT: VD_OMNI FI.2000.0016 del 20 dicembre 2002

Regeste

c/ACI | La participation de l'associé de la SNC à une SA fait partie de sa fortune commerciale, car les deux sociétés forment un groupe dirigé par les mêmes personnes, dont l'associé. La participation dans la SA est utilisée par les associés de la SNC pour assurer la survie de la SNC. Lorsque l'associé cesse son activité professionnelle, les actions de la SA qu'il détient en tant que participation passent de sa fortune commerciale à sa fortune privée; un impôt sur le bénéfice en capital est prélevé.

Erwägungen

E. 29

al. 1 lettre b aLI précise qu'un impôt unique et distinct de l'impôt ordinaire sur le revenu est perçu à la fin de l'assujettissement ou en cas de taxation intermédiaire sur les bénéfices mentionnés à l'art. 20 lettre c, qui ont été obtenus durant la période de calcul et la période de taxation; l'impôt se calcule au taux de 7 % pour les gains mentionnés sous lettre c (art. 29 al. 4 aLI). 2. Le recourant conteste devoir un impôt sur le bénéfice en capital, pour le motif que les actions de P. SA auraient toujours fait partie de sa fortune privée, assujettie à l'impôt dans son canton de domicile, en Thurgovie. Le 27 juin 1991, X. _____ et Z. _____ se sont retirés de la société en nom collectif en cédant leurs parts à A. _____, M. X. _____, A. X. _____, B. _____ et C. _____. M. X. _____ qui détenait déjà le tiers des parts sociales en commun avec X. _____ et Z. _____ n'a acquis que 10% des parts vendues; les nouveaux associés ont apporté la totalité de leurs parts à la société anonyme en formation X. _____ & Cie SA. Celle-ci a racheté à Z. _____ ses 65 actions P. SA au prix d'un million trois cent mille francs. L'autorité fiscale a assimilé la sortie de X. _____ de la X. _____ à un retrait de capital qui peut être opéré en franchise d'impôt jusqu'à concurrence des prétentions de l'associé sortant contre la société; la part de 500'000 fr. correspondant à la créance de l'associé a été déduite du bénéfice imposable. Ce point est admis par le recourant qui conteste uniquement l'imposition du prix de sortie des actions de P. SA. 3. S'agissant des actions de P. SA, l'autorité fiscale fonde son argumentation sur le fait qu'elles appartenaient à la fortune commerciale de la X. _____ au moment où les conditions de l'impôt sur le bénéfice en capital étaient réunies (déterminations ACI du 27 octobre 2000, ch. 7 in fine), c'est-à-dire lorsque la X. _____ a été transformée en société anonyme. a) Sur la base des pièces produites, on constate que la X. _____ a souscrit 25 des 50 actions de P. SA lors de la constitution de celle-ci; Z. _____ en a souscrit 5 et X. _____ 3. Avant l'augmentation du capital social de P. SA, Z. _____ et X. _____ détenaient chacun 15 actions, la X. _____ n'en détenant plus que 5. Les prénommés ont souscrit chacun 50 des nouvelles actions, soit les 2/3 de l'émission, le 1/3 restant ayant été souscrit par D. _____ X. _____, le frère du recourant. Seules 5 actions P. SA sont alors restées propriété de la

X._____. On remarque enfin que les 65 actions de X._____ figurent dans sa déclaration d'impôt. Ces différents éléments indiquent que, contrairement à ce que soutient l'ACI, ce n'était pas la X._____ qui détenait les 65 actions de P. SA, mais bien X._____.

b) La question doit toutefois être examinée sous l'angle de l'appartenance des actions de X._____ à sa fortune commerciale ou à sa fortune privée, avant et après la transformation de la X._____ en société anonyme. La distinction entre les biens commerciaux et les biens privés est importante puisque l'imposition dépend de l'attribution à l'une ou l'autre de ces deux catégories (cf. Francis Cagianut/Ernst Höhn, *Unternehmenssteuerrecht*, 3e éd., § 7, p. 251 ss; Ernst Höhn, *Die Bedeutung der Vermögensart (Privatvermögen oder Geschäftsvermögen) im Einkommenssteuerrecht*, in *Festschrift Zuppinger*, Berne 1989, p. 205 ss; Markus Reich, *Die Abgrenzung von Geschäfts- und Privatvermögen im Einkommenssteuerrecht*, in *SJZ* 1984, 221; Raoul Oberson, *Les pertes commerciales fiscalement déductibles*, *Archives* 48, 97 ss; Beat Hirt, *Grundfragen der Einkommensbesteuerung*, thèse Saint-Gall 1998, en particulier p. 211 ss; Fabian Amschwand, *Geschäfts- oder Privatvermögen*, *Revue fiscale* 2000, 480 ss).

c) En 1991, ni la loi cantonale, ni la loi fédérale ne prévoyaient la méthode dite de la prépondérance pour l'attribution d'un bien à affectation mixte à la fortune commerciale ou privée. L'autorité fiscale procédait à une attribution par parts de la valeur d'un bien à la fortune commerciale et à la fortune privée, lorsque cet actif avait une affectation mixte, commerciale et privée. En l'occurrence, s'agissant de participations, celles-ci ne peuvent pas avoir une affectation mixte; elles entrent par contre dans la catégorie des biens dits "alternatifs", soit susceptibles d'être à la fois en rapport avec l'activité commerciale de l'intéressé et propres à un usage exclusivement privé, qui font partie de sa fortune commerciale si, compte tenu de leur fonction technique et économique, ils servent effectivement à l'exploitation de l'entreprise (cf. Markus Reich, in *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, vol. I/2a, Bâle 2000, n. 48 ad art. 18 LIFD et les références citées). Le Tribunal fédéral a rappelé dans sa jurisprudence qu'un bien peut faire partie de la fortune commerciale d'un associé d'une société de personnes - telle une société en nom collectif - sans forcément appartenir au patrimoine de celle-ci (ATF du 9 avril 2001 en la cause AFC c/héritiers de A., D. et E.; publié dans *RDAF* 2001 II 16 - 32). Il en va de même pour un immeuble que cet associé met gratuitement à disposition de la société (*RDAF* 2001 II 19 consid. 4 lettre b). Tel est également le cas des actions d'une société anonyme que possède le titulaire d'une raison individuelle si les deux entreprises sont en étroite relation économique, les titres ayant été acquis dans des buts commerciaux ou lui conférant une influence déterminante sur une société exerçant une activité semblable à la sienne ou la complétant judicieusement - par exemple en tant que fournisseur ou client -, ce qui lui permet d'élargir le champ d'activité de son entreprise originaire (ATF du 24 novembre 1978 en la cause AFC c/A, publié dans *Archives* 49 72 consid. 1, p. 74-75 et dans *RDAF* 1981 175 consid. 1, p. 176-177).

d) Toutefois, l'existence d'une relation économique étroite entre l'entreprise du contribuable et la société anonyme dont il détient des actions ne suffit pas à elle seule à attribuer ces actions à la fortune commerciale de leur détenteur. L'élément déterminant est la volonté de l'intéressé de mettre concrètement à profit ses droits de participation pour améliorer le résultat commercial de sa propre entreprise (ATF non publiés du 17 novembre 1989 en la cause AFC c. R., consid. 2c, et du 28 juin 1989 en la cause B. c. SZ, *Kantonale Steuerverwaltung*, consid. 4a). Tel peut notamment être le cas si l'actionnaire se sert de sa participation dans une société anonyme active dans un secteur économique différent de celui de son entreprise pour s'en rapprocher et favoriser ainsi une

diversification commercialement profitable de ses propres activités (RDAF 2001 II 19 consid. 4 c in fine). e) Malgré les critiques d'une partie de la doctrine (cf. Walter Ryser/Bernard Rolli, Précis de droit fiscal suisse [impôts directs], Berne 1994, p. 167-168) qui soutient que seuls les droits de participation constituant des actifs d'exploitation de l'entreprise individuelle (en tant que garantie pour ses engagements ou actifs de réserve) sont des biens commerciaux, le Tribunal fédéral a jugé qu'il n'y avait aucune raison de modifier sa jurisprudence (cf. lettre c ci-dessus), d'autant plus que les critères permettant de déterminer l'appartenance d'un bien à la fortune privée ou à la fortune commerciale d'un contribuable sont les mêmes sous l'empire de l'arrêté du Conseil fédéral et sous celui de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (cf. Reich, op. cit., n. 48 ad art. 18 LIFD). Il ajoute que la position défendue par Walter Ryser et Bernard Rolli est trop restrictive, car elle nie tout intérêt économique à une participation dans une société de capitaux dont l'activité complète ou favorise celle d'un commerçant individuel (RDAF 2001 II 20 consid. 4 d). f) En précisant dans les arrêts postérieurs non publiés (RDAF 2001 II 19 consid. 4 c) que l'élément déterminant est la volonté de l'intéressé de mettre concrètement à profit ses droits de participation pour améliorer le résultat commercial de sa propre entreprise, le Tribunal fédéral est en accord avec les autres auteurs (cf. Fabian Amschwand, Geschäftsvermögen oder Privatvermögen ? Eine Übersicht, in RF 55/2000 p. 480 ss, p. 487; Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, vol. II, 8ème éd. Berne 1999, par. 38, n. 51-52, p. 348-349) qui avaient également critiqué la jurisprudence publiée (en particulier ATF non publié du 24 novembre 1978 en la cause AFC c/A. cité) et selon lesquels, pour que la participation à une société de capitaux acquise par un entrepreneur individuel fasse partie de sa fortune commerciale, il ne suffit pas que les deux entreprises soient en étroite relation économique, il faut encore que cette participation serve à l'exercice de l'activité économique de l'intéressé; ils citent à titre d'exemple le cas de l'exploitant d'un hôtel de montagne actionnaire d'une société ferroviaire desservant la région ou celui d'un entrepreneur individuel actionnaire d'un sous-traitant. g) Le Tribunal fédéral a jugé (RDAF 2001 II 20-21 consid. 5 a - b) que les actions d'une société anonyme détenues par un père et ses deux fils, puis par les deux fils, tous trois étant associés dans une société en nom collectif qui existait avant la création de la société anonyme, faisaient partie de la fortune commerciale des intéressés. La société anonyme avait en effet toujours entretenu d'étroits rapports économiques avec la X. _____ (apports financiers puis prêts, fournisseurs, facilités de paiement, travaux administratifs effectués par la SA pour la X. _____). Même si l'activité de la SA n'a pas permis d'augmenter les résultats commerciaux de la X. _____, la SA a été constituée pour donner une nouvelle impulsion aux activités commerciales de la famille, qui a gardé le contrôle absolu de la direction des deux sociétés. Les deux sociétés apparaissaient en fait comme les différentes parties d'un même groupe économique familial regroupant des entités, certes juridiquement distinctes, mais oeuvrant toutefois dans le même secteur économique et servant l'activité des mêmes personnes. h) Ainsi, selon la jurisprudence, la participation de l'associé d'une société en nom collectif à une société anonyme est considérée comme faisant partie de sa fortune commerciale, si, du point de vue de sa fonction économique et technique, elle sert effectivement à l'exploitation de son entreprise et si l'associé a effectivement la volonté de mettre concrètement à profit ses droits de participation pour améliorer le résultat commercial de sa propre entreprise. L'appartenance formelle de la participation au bilan de la société de personnes n'est pas déterminante à cet égard. 4. En l'occurrence, il convient d'examiner si la participation dans la SA servait à l'activité économique de la X. _____ et si les associés

avaient la volonté de mettre à profit leur participation pour améliorer le résultat commercial de la X._____. a) On constate tout d'abord que les deux sociétés ont toujours eu leur siège à la même adresse, la SA ayant même été domiciliée dans les bureaux de la X._____ durant sa première année d'existence. Le but des deux entités était, sinon identique, du moins complémentaire. Toutes deux faisaient le commerce d'articles en matières plastiques, à la seule différence que la X._____ fabriquait de tels articles et que la SA les importait et les exportait. Dans un courrier du 5 juillet 1993, la SA a expliqué quelles étaient les conditions d'achat en gros des produits de la X._____. Il est ainsi précisé que P. SA est une entreprise spécialisée dans le conseil et la vente de produits fabriqués sur mesure et distribués directement à l'utilisateur final, soit de grandes industries, des administrations, des banques et des assurances. Cette clientèle de "gros utilisateurs" ne pouvait pas être desservie directement par la X._____, car celle-ci aurait alors été "boycottée" par sa clientèle de revendeurs (papeteries, grandes surfaces). La X._____ ne pouvait se passer de ce dernier marché, car, quoique peu rentable, il lui permettait d'assurer un volume de production, donc de maintenir une fabrication. P. SA a relevé à ce sujet que : "la raison d'être de P. SA est donc d'assurer un volume de production à X._____ & Cie, dans les secteurs où X._____ & Cie ne peut pas accéder directement"; S'agissant de la politique des prix, elle a précisé que "X._____ & Cie rétrocède à P. SA une marge de grossiste de 10%, indépendamment du prix de revient des articles fabriqués et vendus. Les marges sur ces marchés de grosse consommation sont tellement faibles, qu'il n'est pas rare de constater que X._____ & Cie vend à P. SA ... à perte!" Une part des frais généraux de la X._____ (salaires, frais de voyage et de représentation) et un forfait annuel pour la mise à disposition du système informatique étaient mis à charge de P. SA; la facturation, le calcul des prix, la gestion du stock, la comptabilité, la gestion des débiteurs, etc. étaient effectués par la X._____ pour éviter des frais supérieurs si ces travaux avaient été sous-traités à des tiers. On retiendra enfin que P. SA a utilisé les réserves latentes sur l'immeuble qu'elle avait acheté à D._____ et X._____ pour prêter la somme de 1'070'000 fr. à la X._____, selon bilan au 31.12.1990. Ces faits démontrent que P. SA a toujours entretenu d'étroits rapports économiques avec X._____ & Cie, les associés ayant clairement montré leur volonté de mettre à profit leur participation dans P. SA pour assurer la survie économique de X._____ & Cie. b) Le prix de sortie versé à Z._____ pour la reprise de sa part d'associé de la X._____ et de ses actions de la SA a été fixé dans un document du 11 mars 1991, intitulé "Analyse du bilan au 31 décembre 1990". Ce document indique les valeurs comptables des deux sociétés et le cumul de ces valeurs, soit l'addition de celles de la X._____ et de celles de la SA. Les deux entités apparaissent ainsi comme liées et constituant un groupe, ce que confirment les postes "débiteurs du groupe" et "créanciers du groupe". c) Au moment de la vente et depuis plusieurs années, D._____ et X._____, Z._____, et la X._____ détenaient ensemble le capital actions de P. SA et les parts sociales de la X._____, ce qui leur donnait le contrôle absolu des deux sociétés. Dans le cas d'espèce, il s'agit bien de "différentes parties d'un même groupe économique familial regroupant des entités, certes juridiquement distinctes, mais oeuvrant toutefois dans le même secteur économique et servant l'activité des mêmes personnes" (RDAF 2001 II 20 - 21 consid. 5 b). d) Force est ainsi de constater que les actions de P. SA faisaient partie de la fortune commerciale de X._____ au moment de la vente du 27 juin 1991. Le fait que l'autorité fiscale n'ait jamais remis en cause ses déclarations d'impôt successives dans lesquelles le recourant indiquait que les titres appartenaient à sa fortune privée n'y change rien. 5. A ce

stade, il convient dès lors d'examiner si les actions de P. SA en mains du recourant sont bien entrées dans son patrimoine privé lors de la vente de sa part d'associé dans la X. _____ et si les conditions de l'imposition sont réalisées. Par la vente de sa part d'associé de la société en nom collectif, X. _____ a clairement montré sa volonté de se retirer des affaires. Le 10 avril 1992, il a informé la Recette de l'Etat à Lausanne qu'il n'exerçait plus d'activité au sein de X. _____ & Cie et qu'il avait vendu ses parts; de ce fait, il contestait devoir des impôts à Lausanne ou à E. _____. Il est établi que l'activité professionnelle de X. _____ a pris fin le 27 juin 1991 avec la vente de sa part dans la X. _____. Par inscription au Registre du commerce du 12 juillet 1991, la société X. _____ & Cie a été dissoute et radiée. On peut considérer que le lien entre les deux entités - société anonyme et société en nom collectif - s'est effacé dès la dissolution de la X. _____ : la fonction économique, liée à la détention des actions de P. SA - afin d'assurer un volume de production à la X. _____, une "vitrine" pour "les gros utilisateurs" - a par là-même pris fin. Or, l'existence de ce lien entre les deux entreprises a été jugé décisif pour définir la participation du recourant au capital de P. SA comme un élément de sa fortune commerciale. Il s'ensuit que la cession de sa part sociale dans la X. _____, puis la dissolution de cette société doivent également entraîner la fin de la qualification "commerciale" de la participation du recourant dans P. SA - et, par conséquent, marquer ainsi le passage de ces actions dans le patrimoine privé du contribuable. D'un autre côté, on relèvera que X. _____ a été inscrit en tant qu'administrateur de P. SA le 12 juillet 1991. En règle générale, cependant les indemnités, tantièmes et autres rémunérations touchés en qualité de membre de l'administration ou de la direction d'une personne morale sont qualifiés de produit provenant d'une activité dépendante (cf. art. 21 al. 1 lettre a AIFD et art. 17 LIFD; Höhn, Interkantonaies Steuerrecht, Berne 1989, 2e éd., p. 187; Känzig, Wehrsteuer, Bâle 1982, 2e éd., vol. I, n. 21 et 22 ad. art. 3 ch. 3 lettres f et g; Zuppinger / Schärner / Fessler / Reich, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz - Ergänzungsband, Berne 1983, 2e éd., n. 52 ad § 19 lettre a). Sans être expressément assimilés à des salaires, ils sont soumis à l'impôt fédéral direct à la source (art. 5 al. 1 lettre b et 93 LIFD; Agner / Jung / Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, Zurich 1995, n. 3 ad art. 5 et art. 93) et aux impôts directs cantonaux à la source (art. 4 al. 2 lettre b et 35 al. 1 lettre c LHID), même si les modalités d'imposition ne sont pas entièrement identiques. On doit admettre que X. _____ a cessé son activité indépendante et qu'il a repris une activité dépendante en tant qu'administrateur. Les actions de P. SA doivent être attribuées à sa fortune privée dès la date de cessation de l'activité indépendante, en l'occurrence le 27 juin 1991. A ce moment, le recourant a en fait retrouvé la libre disposition de ses actions à la suite de la dissolution de la X. _____ et de son désengagement complet de la nouvelle société X. _____ et Cie SA. 6. Le prix de vente des parts de la X. _____ et des actions de la SA a été fixé sur la base des comptes de la société. L'analyse du bilan au 31 décembre 1990 de la X. _____ et de la SA du 11 mars 1991 fait ressortir une valeur de l'action de la SA de 25'199 fr. 22 et de la part sociale de la X. _____ de 10'616 fr. 88. Le calcul du "prix de sortie de M. Z. _____" a été effectué sur cette base, soit fr. 2'168'739.19 et le "prix convenu" a été arrondi à 2'000'000 fr. La valeur de 65 actions était par conséquent à cette date 1'637'949 fr. 30 (25'199.22 x 65). Or, par contrat de vente du 27 juin 1991 le prix a été fixé à 1'300'000 fr., soit 20'000 fr. par action. X. _____ ne peut dès lors bénéficier d'un prix de sortie inférieur à celui fixé dans le contrat de vente. Fondé sur ce qui précède, il y a lieu d'admettre l'imposition du bénéfice en capital réalisé par le passage des 65 actions P. SA dans la fortune privée de leur détenteur, à la valeur fixée par l'autorité

intimée. 7.

Le recourant se plaint d'être victime d'une double imposition, car les actions de la SA - considérées comme un élément de la fortune privée - ont été imposées par son canton de domicile. Dans un arrêt récent (ATF 2P.94/2001 du 6 juin 2002), le Tribunal fédéral a rappelé que le principe de l'interdiction de la double imposition intercantonale (art. 46 al. 2 aCst. et 127 al. 3 1ère phrase Cst.) s'oppose à ce qu'un contribuable soit concrètement soumis, par deux ou plusieurs cantons, sur le même objet, pendant la même période, à des impôts analogues (double imposition effective) ou qu'un canton excède les limites de sa souveraineté fiscale et, violant des règles de conflit jurisprudentielles, prétende prélever un impôt dont la perception est de la seule compétence d'un autre canton (double imposition virtuelle). Le canton de Vaud a imposé le bénéfice en capital provenant du transfert dans la fortune privée d'éléments de la fortune commerciale, en l'occurrence les actions de la SA. Le recourant ne se plaint pas d'un double imposition portant sur le bénéfice en capital, mais apporte la preuve que les actions apparaissent dans le formulaire thurgovien d'état des titres. Or, il y a lieu de distinguer entre l'imposition des actions en tant qu'élément de la fortune, qu'elle soit privée ou commerciale, et celle du bénéfice en capital réalisé lors du transfert des actions de la fortune commerciale dans la fortune privée; il ne s'agit par conséquent pas d'un cas de double imposition. Par surabondance de droit, on peut néanmoins se demander si l'impôt sur le bénéfice en capital pouvait être imposé par le fisc vaudois. La détention de participations utilisées dans l'activité commerciale d'une société de personnes (société en nom collectif ou en commandite) gérée de façon commerciale et les rendements qui en découlent sont imposables au siège, de la société. Il y a en effet création d'une base fixe d'affaires dans le canton du siège, ce qui constitue un domicile spécial (Oberson, Droit fiscal suisse, 1998, p. 372 n. 38). Selon la jurisprudence, la fortune commerciale et le bénéfice d'une société en nom collectif sont imposables au siège de ses affaires (RDAF 1997, 254, ATF 93 I 542; Höhn, Interkantonaes Steuerrecht, 3ème éd., 1993, N. 19 ad § 13, p. 200 et ss; Locher, Double imposition intercantonale, § 8 IV A No 15 et 16). 8.

Le recourant invoque la prescription s'agissant de l'impôt communal, car celui-ci n'aurait pas fait l'objet d'une taxation dans les délais légaux. Le droit de procéder à une taxation définitive se prescrit quatre ans après la fin de la période de taxation. Elle ne court pas ou elle est suspendue pendant la durée des procédures de réclamation, de recours et de révision. Elle est acquise, dans tous les cas, douze ans après la fin de la période de taxation (art. 98a aLI). Le bénéfice soumis à l'impôt a été réalisé le 27 juin 1991 et la décision de taxation définitive, impôts cantonal et communal, rendue le 31 janvier 1994 dans le délai de 4 ans. La prescription a en outre été interrompue par le dépôt de la réclamation le 24 février 1994. 9.

Il résulte des considérants qui précèdent que le recours doit être rejeté. Au vu de ce résultat, il y a lieu de mettre à la charge du recourant un émolument de justice fixé à 2'000 fr.

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