

# VD\_OMNI FI.2007.0063 vom 10. Dezember 2007

VD Tribunal cantonal, 2007-12-10, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2007.0063](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2007.0063)

FR: VD\_OMNI FI.2007.0063 du 10 décembre 2007

IT: VD\_OMNI FI.2007.0063 del 10 dicembre 2007

## Regeste

A. \_\_\_\_\_, B. \_\_\_\_\_, C. \_\_\_\_\_ c/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Ne donne pas lieu à taxation intermédiaire la situation dans laquelle le dirigeant et actionnaire de la société anonyme est réengagé par le repreneur de la société comme "consultant externe", sans modification essentielle de ses tâches et attributions. Il y a changement d'échelon hiérarchique, mais pas de métier (consid. 3).

## Erwägungen

### E. 1

p. 126, 192 consid. 1 p. 194, et les arrêts cités). Sur le vu des conclusions et motifs des recours, les causes FI.2007.0063 et FI.2007.0065 portent uniquement sur les reprises opérées par l'ACI au titre des prestations appréciables en argent en faveur de l'actionnaire; quant à la cause FI.2007.0064, elle a trait exclusivement à la taxation intermédiaire refusée par l'ACI. Les autres éléments des litiges opposant les recourants à l'ACI ne sont plus contestés au stade des recours. b) La loi sur les impôts directs cantonaux, du 4 juillet 2000 (LI; RSV 642.11) a abrogé la loi homonyme, du 26 novembre 1956 (aLI), dès son entrée en vigueur le 1 er janvier 2001 (art. 278 et 279 LI). Pour ce qui est des reprises opérées au titre des prestations en argent en faveur de l'actionnaire (causes FI.2007.0063 et FI.2007.0065), s'appliquent l'ancien droit, s'agissant de l'impôt cantonal et communal, les périodes de taxation litigieuses étant antérieures au 1 er janvier 2001. C'est en revanche le nouveau droit qui régit la contestation relative à la taxation intermédiaire (cause FI.2007.0064). Pour ce qui est de l'impôt fédéral, s'applique la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, du 14 décembre 1990 (LIFD; RS 642.11), entrée en vigueur le 1 er janvier 1995.

### E. 2

Dans la taxation de B. \_\_\_\_\_ pour 1997 et 1998, et celle des époux ACX. \_\_\_\_\_ pour la période 1999, l'ACI a repris un montant total de 49'078 fr., correspondant à des honoraires d'avocats pris en charge par B. \_\_\_\_\_ (soit 12'422 fr. versés en 1997 et 6'526 fr. versés en 1998 à Me Piaget, ainsi que 30'130 fr. versés en 1998 à Me Böckli). Pour l'ACI, il s'agirait là de prestations appréciables en argent faites par la société à son actionnaire. Les recourants contestent cette qualification et la reprise qui s'ensuit. En revanche, ils ne remettent pas en discussion le montant, la nature et la cause de ces versements; ils admettent qu'il s'agit d'honoraires payés à raison de l'intervention des avocats Piaget et Böckli en relation avec l'affaire dite de 4.\*\*\*\*\*. a) Le bénéfice net imposable comprend notamment tous les prélèvements opérés avant le calcul du solde du compte de pertes et profits, qui ne servent pas à couvrir des frais généraux autorisés par l'usage commercial, tels que des prestations et avantages accordés aux actionnaires, la distribution de bénéfice et l'octroi de libéralités à des tiers (art. 54 let. b aLI; art. 58 al. 1 let.

b, 5<sup>ème</sup> tiret, LIFD ; cf. également, pour l'ancien droit, la norme équivalente de l'art. 49 al. 1 let. b AIFD). Cette dernière notion comprend notamment les prestations appréciables en argent faites par la société, sans contreprestation, à ses actionnaires, aux membres de l'administration ou à d'autres organes, ou encore à toute personne la ou les touchant de près, et qu'elle n'aurait pas faites dans les mêmes circonstances à des tiers; entrent également en considération à ce titre les prestations faites par une société non seulement à une personne physique mais aussi à une personne morale qui lui est proche; de telles prestations ne sont pas justifiées par l'usage commercial et doivent être ajoutées au rendement de la société, car elles ne présentent pas le caractère de frais généraux (ATF 131 II 593 consid. 5.1 p. 607; 119 Ib 116 consid. 2 p. 119; 115 Ib 111 consid. 5a p. 116/117; 113 Ib 23 consid. 2c p. 25, et les références citées; arrêt FI.1995.0017 du 23 juin 2000; Peter Brülisauer/Stephan Kuhn in : Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a, N. 104 ad art. 58 LIFD, Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Handkommentar zum DBG N. 91-95 ad art. 58 LIFD). b) 4.\*\*\*\*\*, en difficulté, a été reprise par la 5.\*\*\*\*\* (ci-après: la 5.\*\*\*\*\* ) à la fin de 1993. Contraint de quitter sa fonction et son emploi auprès de 4.\*\*\*\*\* , le recourant a, en accord avec la direction de la 5.\*\*\*\*\* , fondé B.\_\_\_\_\_ pour reprendre, au titre de la gestion de fortune, une partie de la clientèle de 4.\*\*\*\*\* , à la condition d'ouvrir des comptes à la 5.\*\*\*\*\* . Le but de cette opération était de préserver les intérêts de la 5.\*\*\*\*\* , en évitant que les clients du secteur de la gestion de fortune de 4.\*\*\*\*\* . ne s'adressent à des établissements concurrents. La 5.\*\*\*\*\* a exigé de contrôler la liste des clients dont le mandat de gestion était transféré de 4.\*\*\*\*\* à B.\_\_\_\_\_ . Cette opération a eu lieu dans le courant de 1994. En octobre 1995, les liquidateurs de 4.\*\*\*\*\* ont publié un rapport, mettant en cause l'ancienne direction générale de 4.\*\*\*\*\* dans la déconfiture de celle-ci. Les liquidateurs ont reproché à A.\_\_\_\_\_ un défaut d'action et d'initiative, qui auraient dû le conduire à alerter la banque de certains risques de refinancement. Par la suite, A.\_\_\_\_\_ a été entendu comme témoin dans la procédure pénale ouverte après la publication de ce rapport; lui-même n'a pas été inculpé. Toutefois, à cause du retentissement public de cette affaire, certains clients se sont inquiétés de l'implication d'A.\_\_\_\_\_ dans la déconfiture de 4.\*\*\*\*\* . C'est afin de parer à ces bruits que le Conseil d'administration de B.\_\_\_\_\_ , encouragé par la 5.\*\*\*\*\* , a décidé, en novembre 1996, de demander à l'avocat Robert Piaget un avis de droit sur les risques encourus par A.\_\_\_\_\_ , à raison de sa participation à la direction générale de 4.\*\*\*\*\* , sous l'angle pénal et civil. D.\_\_\_\_\_ a pris contact avec Me Piaget et lui a confié le mandat d'expertise, au nom de B.\_\_\_\_\_ . Il a été convenu que, pour des raisons de confidentialité, Me Piaget adresserait toute la correspondance relative à sa mission à A.\_\_\_\_\_ personnellement, à son adresse professionnelle. Il était entendu, entre les administrateurs de B.\_\_\_\_\_ , que si l'expertise devait se révéler négative pour A.\_\_\_\_\_ , celui-ci serait tenu de quitter la société. Les honoraires relatifs à cet avis de droit, y compris ceux facturés par Me Böckli à Me Piaget, ont été payés par B.\_\_\_\_\_ . Celle-ci a ainsi pris en charge les honoraires des avocats Piaget et Böckli afin de procéder à une expertise du danger que l'administrateur délégué et directeur soit impliqué dans les suites judiciaires de la déconfiture de 4.\*\*\*\*\* . Or, les faits à raison desquels l'expertise a été demandée sont antérieurs à la création de B.\_\_\_\_\_ . Ils n'ont pas de rapport direct avec les activités de cette société. Celle-ci n'a pas reçu de contre-prestation directe pour le paiement des honoraires: l'avis de droit ne la concernait pas, mais exclusivement les rapports entre A.\_\_\_\_\_ et 4.\*\*\*\*\* . B.\_\_\_\_\_ ne risquait pas d'être attaquée sur le plan civil ou pénal, contrairement au

recourant; en particulier, elle n'avait pas à craindre d'être recherchée pour la réparation de l'éventuel dommage qu'aurait causé A. \_\_\_\_\_ à 4.\*\*\*\*\*. Les recourants font valoir l'atteinte indirecte résultant pour B. \_\_\_\_\_ d'une mise en cause publique de son actionnaire et administrateur, pour le cas où une action civile ou pénale serait engagée contre lui. B. \_\_\_\_\_ aurait, exposent-ils, un intérêt majeur à évaluer correctement un tel risque, afin de protéger sa crédibilité, et d'apprécier les conséquences (nécessairement négatives) d'une action judiciaire sur les apports de clientèle d'A. \_\_\_\_\_ à la société. Ces éléments ne sont pas déterminants. B. \_\_\_\_\_ n'était pas impliquée dans la gestion de 4.\*\*\*\*\*. et les honoraires payés ne se rapportent pas à une activité entrant dans son but social. Elle n'avait partant aucune répercussion directe à craindre pour elle-même de l'éventuelle implication d'A. \_\_\_\_\_ dans des démêlés judiciaires à raison de son rôle de dirigeant de 4.\*\*\*\*\*. Sa réputation et sa crédibilité n'étaient pas touchées, dès lors qu'elle-même n'avait rien à se reprocher. A supposer que l'avis de droit établi par les avocats Piaget et Böckli ait influé sur le fait qu'aucune action n'ait finalement été engagée contre A. \_\_\_\_\_, lui seul en aura été le bénéficiaire. C'était dès lors à lui de fournir la contreprestation correspondant à la rémunération des honoraires perçus par les avocats, et non à la société. Selon ses conclusions, l'avis de droit eût pu se révéler utile dans la procédure pénale: en cas d'inculpation, A. \_\_\_\_\_ aurait pu se servir de l'avis des avocats Piaget et Böckli comme instrument de défense. Pour B. \_\_\_\_\_, l'atteinte à la réputation qu'elle redoutait aurait de toute manière été réalisée dès la mise en cause publique d'A. \_\_\_\_\_. L'avis d'experts aurait peut-être atténué le préjudice; mais il n'aurait pas suffi à en détourner le danger. c) Si B. \_\_\_\_\_ a néanmoins payé ces honoraires qui n'entraient pas dans ses frais généraux, c'est à raison de la position d'A. \_\_\_\_\_ comme son actionnaire et dirigeant. Peu importe la part des actions détenues par A. \_\_\_\_\_, car l'argumentation développée par les recourants n'aurait pas été différente si un autre actionnaire, voire un employé, s'était trouvé dans une situation analogue à celle d'A. \_\_\_\_\_. En revanche, B. \_\_\_\_\_ n'aurait pas pris à sa charge des frais d'expertise concernant un tiers étranger à la société, dès lors qu'il s'agissait pour elle de défendre sa réputation et sa respectabilité, comme elle l'affirme. A cela s'ajoute que le Conseil d'administration, tout en confiant un mandat d'expert à Me Piaget, a laissé celui-ci régler ses rapports directement avec A. \_\_\_\_\_, tant pour ce qui concerne la correspondance, la remise du rapport que le contrôle des frais; on aurait pu s'attendre, à tout le moins, à ce que le Conseil d'administration, et non le principal intéressé, soit l'interlocuteur de l'expert mandaté par B. \_\_\_\_\_. d) L'ACI n'a ainsi pas violé la loi en tenant le paiement par B. \_\_\_\_\_ des honoraires de Me Piaget et de Me Böckli comme une prestation indue en faveur d'A. \_\_\_\_\_. La reprise y relative est justifiée. Le sort de la reprise effectuée chez l'actionnaire suit celui de celle opérée auprès de la société (cf. arrêt FI. 2004.0038 du 18 avril 2006 consid. 5b, et les références citées). Les recours dans les causes FI.2007.0063 et FI.2007.0065 doivent partant être rejetés.

### **E. 3**

A. \_\_\_\_\_ a demandé à bénéficier d'une taxation intermédiaire, au 1<sup>er</sup> janvier 2001. a) Le revenu fait l'objet d'une taxation intermédiaire notamment en cas de modification durable et essentielle des bases de l'activité lucrative ensuite du début ou de la cessation de l'activité lucrative ou d'un changement de profession (art. 45 let. b LIFD; 17 let. b LHID). Dans sa teneur en vigueur du 1<sup>er</sup> janvier 2001 au 31 décembre 2002, l'art. 80 let. b LI contenait une disposition similaire, supprimée (ainsi que l'art. 81) en 2003, après que le canton soit passé au système de taxation postnumerando. L'art. 80 let. b LI s'appliquait à la

taxation litigieuse, relative à l'année 2001-2002. Il s'interprète à la lumière des art. 17 LHID et 45 LIFD (ATF 2A.598/2006 du 12 mars 2007, consid. 5.1). b) Comme exception au principe, la taxation intermédiaire est subordonnée à la modification durable et essentielle des bases d'imposition, liés aux circonstances énumérées exhaustivement dans la loi (ATF 110 Ib 313 consid. 1 p. 315; arrêt FI.2007.0018 du 14 septembre 2007, consid. 3d). Le seul fait de changer d'activité professionnelle ne constitue pas, en soi, un motif suffisant pour que soit procédé à une taxation intermédiaire (ATF 115 Ib 8 consid. 3a p. 10/11; 110 Ib 313 consid. 2a p. 315, et les références citées). En revanche, tel devrait être le cas, en principe, lors du passage d'une activité lucrative dépendante à indépendante, ou inversement (ATF 115 Ib

## E. 8

consid. 3b p. 11; 101 Ib 398 consid. 2b p. 403). Tel est notamment le cas lorsque le contribuable passe d'un domaine d'activité à un autre, qui ne lui permet pas de tirer profit des connaissances acquises dans son activité précédente, ou lorsque son revenu se détermine et se développe selon des critères essentiellement différents; en revanche, la seule acquisition d'une position supérieure, la rétrogradation à un poste inférieur ou le changement d'activité dans la même profession ne donnent pas lieu à taxation intermédiaire, pas davantage que la seule diminution, même importante, du revenu (ATF 115 Ib 8 consid. 3c et 4 p. 11-13; Marco Duss/Daniel Schär in: Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a, Bâle, 2000, N.62ss ad art. 45 LIFD). c) L'activité lucrative indépendante, au sens du droit fiscal, englobe toute activité par laquelle un entrepreneur participe à la vie économique à ses propres risques, avec l'engagement de capital et de travail, selon une organisation librement choisie et en vue de réaliser un bénéfice (ATF 125 II 113 consid. 5b p. 120/121, et les nombreuses références citées; ATF 2A.40/2003 du 12 septembre 2003; arrêts FI.2005.0183, précité, consid. 2c; FI.2004.0045 du 11 mars 2005, consid. 3a; FI.2003.0017, précité, consid. 3a, FI.2002.0084, précité, consid. 2c/aa). Ces critères sont en principe cumulatifs; il se peut toutefois que l'un ou l'autre fasse défaut, sans que le caractère indépendant de l'activité en cause ne soit remis en question; ainsi, par exemple, l'engagement de capital peut être inexistant dans le cas de professions libérales ou artistiques; de même, le contribuable peut ne pas apparaître sur le marché ou ne pas exploiter une entreprise commerciale, industrielle ou artisanale (ATF 125 II 113 consid. 5b p. 121). Une activité lucrative indépendante peut être exercée à titre principal ou accessoire, durablement ou temporairement; pour en décider, il faut se fonder sur toutes les circonstances du cas (ATF 125 II 113 consid. 5b p. 120/121). d) Le 10 août 2000, les actionnaires de B. \_\_\_\_\_ ont passé avec I. \_\_\_\_\_ une convention, portant sur la vente à I. \_\_\_\_\_ d'un lot de 800 actions. La convention se réfère à des annexes, dont celle portant le n°1 indique la répartition des actions cédées par chacun des vendeurs (ch. 1.1.1 de la convention). Bien que cette annexe ne figure pas au dossier, A. \_\_\_\_\_ a indiqué, lors de l'audience du 19 novembre 2007, que chacun des actionnaires de B. \_\_\_\_\_ a cédé une part de 80% de ses actions. Le recourant est ainsi resté actionnaire de B. \_\_\_\_\_. La convention de cession prévoit que la société conclura avec le recourant un «contrat de consultant externe» (ch. 8.1 de la convention). Ce contrat a été passé le 10 août 2000 (annexe 10 à la convention; cf. ch. 8.1 de celle-ci). Il prévoit que le recourant exercera dès le 1<sup>er</sup> janvier 2001 l'activité de «consultant externe» pour B. \_\_\_\_\_, avec un «statut d'indépendant» (ch. 1.2 et 2.2). A ce titre, le contrat prévoit que le recourant facturera ses honoraires à la société pour un montant maximal de 180'000 fr. (ch. 3.2). Il disposera d'un bureau dans les locaux de la société, ainsi que des services d'une secrétaire,

le tout à la charge de B.\_\_\_\_\_ (ch. 5.2). Pour la période 2001, le recourant a déclaré, au titre du revenu de l'activité indépendante, un revenu de 100'000 fr. aa) Une taxation intermédiaire requiert que le contribuable ait changé d'échelon hiérarchique et de métier. Le premier de ces critères est réalisé, puisque le recourant a perdu la direction de la société. En revanche, il a continué d'exercer sa tâche de gestionnaire de fortune auprès de B.\_\_\_\_\_, auprès de laquelle il disposait d'un bureau et d'une secrétaire. Les clients sont restés ceux de B.\_\_\_\_\_ et les prestations du recourant étaient facturées à la société, sous réserve de quelques tâches accessoires et spécifiques (par exemple l'établissement de déclarations d'impôt ou la négociation d'un prêt hypothécaire). B.\_\_\_\_\_ assumait le risque économique lié au risque de pertes sur les mandats confiés au recourant. En outre, celui-ci ne conteste pas l'appréciation de l'ACI, selon laquelle son activité, à raison de 96%, était consacrée au service de clients de B.\_\_\_\_\_. La comparaison que fait le recourant avec la situation du gestionnaire de fortune utilisant l'infrastructure d'une banque dépositaire ne tient pas, puisqu'en l'espèce, le recourant ne s'était pas constitué une clientèle séparée, du moins pas dans une proportion autre que négligeable. Il importe peu, pour le surplus, que le recourant ait été inscrit sous sa raison individuelle au Registre du commerce, qu'il se soit affilié à la caisse de compensation AVS comme indépendant, ait payé la TVA sur ses prestations, et dû prendre à sa charge les frais d'assurance-maladie et accidents, la cotisation à l'Association suisse des gestionnaires de fortune, ainsi que les frais de téléphone, de bureau et de secrétariat, pour ses activités propres. bb) Le recourant expose que les dispositions réglementaires de la caisse de pension de l'J.\_\_\_\_\_ (mère de I.\_\_\_\_\_) excluaient l'engagement de personnes âgées, comme le recourant à l'époque, de soixante-trois ans. C'est la raison pour laquelle avait été conclu le contrat du 10 août 2000, prévoyant l'engagement du recourant comme consultant. L'argument est paradoxal. Il confirme que l'intention du recourant était de rester l'employé de B.\_\_\_\_\_ après la convention de cession d'actions, mais que le seul moyen de conserver ces liens avait consisté à passer un contrat de mandataire externe. Les parties au contrat du 10 août 2000 voulaient ainsi maintenir les liens contractuels préexistants, mais sous une forme différente. Lors de l'audience du 19 novembre 2007, le recourant a confirmé que le but de l'opération était de le maintenir en place, pour assurer les mandats de la clientèle, tout en formant une relève prête à lui succéder. Cette phase de transition, prévue durer deux ou trois ans, a pris fin parce que I.\_\_\_\_\_ a décidé de se défaire de B.\_\_\_\_\_, dont le capital a été repris en 2003 par A.\_\_\_\_\_ et E.\_\_\_\_\_. cc) Sur le vu de l'ensemble des circonstances, le recourant n'a pas changé substantiellement d'activité; son activité d'indépendant n'avait pas d'existence propre et son statut effectif se confondait avec celui d'employé de la société, qui était le sien précédemment (cf. dans le même sens l'état de fait analogue qui a donné lieu au prononcé de l'arrêt FI.2003.0017, précité, consid. 3 et de l'ATF 2A.114/1999 du 1<sup>er</sup> juillet 1999). e) Le recours dans la cause FI.2007.0064 doit ainsi être rejeté. 4. Les recours sont rejetés et les frais mis à la charge des recourants; il n'y a pas lieu d'allouer des dépens (art. 55 LJPA).