

VD_OMNI FI.2011.0009 vom 15. April 2013

VD Tribunal cantonal, 2013-04-15, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2011.0009

FR: VD_OMNI FI.2011.0009 du 15 avril 2013

IT: VD_OMNI FI.2011.0009 del 15 aprile 2013

Regeste

A. X. _____, B. X. _____/Administration cantonale des impôts | Evasion fiscale.
Rappel de la jurisprudence applicable en la matière. En l'espèce, l'ACI n'a pas établi que les conditions d'une évasion fiscale, en particulier l'existence d'une construction illicite, étaient réunies. En effet, le fait de se dessaisir de son "outil de travail" n'est en soi pas insolite. Il en irait différemment uniquement si le dessaisissement n'était pas définitif. Or, en examinant les prescriptions de l'acte de fondation, on constate que les recourants n'ont aucune possibilité de disposer du capital de la fondation. Recours admis.

Erwägungen

E. 1

Déposé dans le délai de trente jours fixé par l'art. 95 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative (LPA-VD; RSV 173.36), le recours est intervenu en temps utile. Il respecte au surplus les conditions formelles énoncées à l'art. 79 LPA-VD.

E. 2

Le litige porte sur la question de savoir si la structure mise en place par les contribuables relève de l'évasion fiscale, comme le soutient l'autorité intimée. Dans l'affirmative, l'autorité fiscale serait fondée à considérer que la fondation de famille C. _____ est transparente et que les actions des sociétés D. _____ Ltd et Z. _____ Sàrl doivent être imposées dans la fortune des recourants. Le cas échéant, se posera la question de la valorisation des titres détenus.

E. 3

a) L'autorité intimée estime que la structure juridique choisie par les recourants est insolite. Elle appuie sa position sur les considérations suivantes (décision sur réclamation, p. 7 ss):
"...La fondation de famille C. _____ a été constituée dans le seul but de détenir les actions avec droit de vote de D. _____ Ltd. En effet, en dotant cette fondation d'un capital de 10'000 fr., elle ne pouvait pas avoir les moyens de parvenir à ses buts (prestation d'assistance et d'éducation pour les ascendants et les descendants des fondateurs). Elle n'a d'ailleurs versé qu'une année des prestations en faveur des enfants des contribuables et présente depuis sa constitution des pertes, de sorte qu'elle est incapable d'assumer les buts qui lui sont dévolus (...) Le montant de son capital de dotation correspond au capital-actions de D. _____ Ltd, ce qui laisse bien supposer, vu les dates de constitution de chaque entité, que le capital de dotation de la fondation de famille a servi à libérer le capital-actions de D. _____ Ltd. Ainsi, la fondation de famille C. _____ n'a pas été créée en vue de réaliser le but qui lui a été assigné, mais bien dans l'objectif de détenir les actions de D. _____ Ltd et dans ce seul et unique but. La création d'une société à 4***** (île du Pacifique Sud) en vue de détenir les installations d'un cabinet dentaire à

2***** relève également d'un fait inhabituel : (...) les contribuables exercent une profession libérale à 2***** et (...) à aucun moment l'entité qui les emploie, ou eux-mêmes, n'a entretenu une base fixe d'affaires à 4***** ou aux abords de cette île. Par conséquent, la justification économique de constituer une telle entreprise en ce lieu fait défaut. Les contribuables expliquent la constitution de cette société à 4***** par le fait qu'une société anonyme suisse ne pouvait pas être détenue par une fondation de famille, ce qui les a contraints à créer une société selon le droit de 4*****. L'argument n'est pas pertinent, dès lors que (...) la fondation de famille est elle-même insolite. (...) Enfin, la relation entre Z. _____ Sàrl et D. _____ Ltd est très particulière, puisqu'elles se détiennent mutuellement (Z. _____ Sàrl disposant toutefois d'actions sans droit de vote de D. _____ Ltd). Cette étrange situation est le fruit des manœuvres des contribuables afin de dissocier de leur patrimoine l'entité qui détient les installations du cabinet et celle qui engrange les résultats de leur activité, et surtout, de se détacher personnellement du patrimoine commercial qui, dans les faits, leur appartient et constitue le fruit de leurs efforts. En effet, D. _____ Ltd n'ayant pas les moyens d'acquérir les installations du cabinet dentaire, elle souhaitait s'acquitter de son dû par une compensation. Elle devait par conséquent générer une créance à l'encontre de Z. _____ Sàrl qu'elle pourrait ensuite compenser. C'est dans ce but que Z. _____ Sàrl a souscrit à une augmentation de capital de D. _____ Ltd. Cette augmentation de capital visait uniquement à permettre à D. _____ Ltd d'acquérir les installations du cabinet. Preuve en est que Z. _____ Sàrl n'a obtenu aucun droit de vote alors qu'elle disposait de presque l'intégralité du capital-actions de D. _____ Ltd. Il est tout à fait inhabituel que l'actionnaire minoritaire (la fondation de famille C. _____) concentre tous les pouvoirs en ses mains. Toutes ces opérations ont eu pour conséquence que les revenus réalisés par l'activité des contribuables et thésaurisés dans les structures mises en place ne font plus partie de leur fortune imposable. Si d'un point de vue formel, c'est une entité distincte (la fondation de famille) qui est propriétaire des sociétés D. _____ Ltd et Z. _____ Sàrl, dans les faits, les contribuables ne se sont pas dessaisis de ces sociétés, puisqu'ils ont le contrôle de la fondation de famille qui au regard des moyens dont elle dispose, est incapable de réaliser les buts qui lui sont conférés. Vu ce qui précède, force est de constater que cette étrange structure n'avait pas d'autre but que de sortir du patrimoine des contribuables les structures qui détiennent leur outil de travail et qui recueillent les résultats réalisés dans le cadre de leur activité, afin de ne plus être imposés en fortune sur la valeur de ces éléments. Ce procédé aurait conduit à une notable économie d'impôt s'il avait été admis par l'autorité fiscale. En effet, les contribuables auraient ainsi économisé de l'impôt sur la fortune à concurrence de 32'863 fr. (période fiscale 2005), 40'121 fr. (période fiscale 2006), 41'111 fr. (période fiscale 2007) et 39'254 fr. (période fiscale 2008). Par conséquent, les conditions d'une évasion fiscale sont réalisées, de sorte que l'autorité fiscale est fondée à s'écarter de l'état de fait présenté pour procéder à la taxation de la fortune imposable". Quant au montant de la reprise, l'autorité intimée se justifie comme il suit (décision sur réclamation, p. 8 s.): "L'autorité fiscale a considéré que la fondation de famille C. _____ était transparente et que les actions de D. _____ Ltd (et indirectement les actions de Z. _____ Sàrl) appartenaient aux contribuables et devaient être imposées dans leur chef. Selon l'estimation fiscale des titres, la valeur de D. _____ Ltd de 2005 à 2008 se monte à: 2005 2006 2007 2008 4'563'908 5'504'087 5'701'918 5'390'631 Ces montants ont été rajoutés à la fortune imposable des contribuables pour les périodes fiscales en cause. L'estimation fiscale des titres se base sur la valeur substantielle de la société en y incluant

les réserves latentes, notamment celles que recèle la participation Z._____ Sàrl que détient D._____ Ltd selon les explications fournies par l'Office d'impôt dans son courrier du 27 juin 2010 (...). Une autre approche consiste à considérer que doivent être repris en fortune imposable les actions valorisées sur la base des fonds propres de ces deux sociétés. Les reprises s'élèveraient à: D._____ Ltd 2005 2006 2007 2008 Capital-actions 910'000 1'510'000 1'510'000 1'510'000 PP report 54'408 113'087 170'418 212'131 Total 964'408 1'623'087 1'680'418 1'722'131 Z._____ Sàrl 2005 2006 2007 2008 Capital-actions 50'000 50'000 50'000 50'000 PP report 1'386'071 1'769'107 2'595'555 3'039'558 Total 1'436'071 1'819'070 2'645'555 3'089'558 2005 2006 2007 2008 Total D._____ Ltd 964'408 1'623'087 1'680'418 1'722'131 Total Z._____ Sàrl 1'436'071 1'819'070 2'645'555 3'089'558 Total 2'400'479 3'442'157 4'325'973 4'811'689 Etant donné que les reprises calculées selon la deuxième méthode s'avèrent plus favorables aux contribuables, elles seront préférées à celles retenues par l'Office d'impôt." b) Dans une argumentation prolixe, confuse, voire souvent hors de propos, les recourants relèvent de leur côté que les structures mises en place n'ont pas visé des objectifs d'évasion fiscale. En premier lieu, soulignent-ils, l'administration fiscale a reconnu de 1999 à 2004 que lesdites structures n'avaient pas servi à des buts d'évasion, avec référence aux explications écrites jointes depuis 2001 à chaque déclaration d'impôt et au résultat du contrôle fiscal mené en 2001 par l'inspecteur I._____ (recours, p. 26). De plus, les trois entités (Z._____ Sàrl, la fondation de famille et D._____ Ltd), dès leur constitution, ont été imposées en Suisse, dans les cantons de Vaud et du Valais (pour C._____); les autorités fiscales des deux cantons n'ont jamais considéré la fondation de famille comme nulle. Cela étant, de 1999 à 2004, les contribuables ont payé davantage d'impôts qu'ils ne l'auraient fait sans les trois structures en cause. En effet, pour estimer s'il y a économie d'impôt, il convient de tenir compte des montants dont se sont acquittés les trois entités juridiques, ainsi que les contribuables, personnes physiques (cf. recours, p. 26, 28). Après dix années de tractation, l'administration fiscale a opéré une taxation intermédiaire au 1er janvier 1999 en raison du passage d'une activité d'indépendants à celle de salariés. Les recourants relèvent que les salaires comptabilisés – et en définitive admis par les autorités fiscales, alors qu'ils avaient tout d'abord été tenus pour très inférieurs au train de vie des contribuables – ont permis une économie d'impôts, certes, mais qui est le fait de l'intimée (avec référence au cas d'un autre médecin, pour lequel la taxation intermédiaire – d'abord refusée – a été octroyée moyennement relèvement aux 200% du salaire déclaré; cf. notamment, recours, p. 26 s.). Les recourants invoquent par ailleurs d'autres structures, constituées sur le même modèle, à l'initiative du même conseil et pour les mêmes périodes, pour d'autres médecins et qui ont été admises par le fisc, sans encourir le grief d'évasion fiscale (mémoire complémentaire, p. 32). Les recourants contestent au demeurant la valeur fiscale attribuée aux 10'000 actions de valeur nominale égale à 1 fr. avec droit de vote de D._____ Ltd. Ils rappellent que ces 10'000 actions ont été finalement cédées en 2009 pour le prix de 40'000 fr. (recours, p. 9 s., 17 s., mémoire complémentaire, p. 12 s.).

E. 4

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

l'autorité fiscale. Si ces trois conditions sont remplies, l'imposition doit être fondée non pas sur la forme choisie par le contribuable, mais sur la situation qui aurait dû être l'expression appropriée au but économique poursuivi par les intéressés (arrêt 2C_462/2008 du 20 mars 2009 consid. 7; RDAF 2009 II 9 consid. 4; ATF 131 II 627 consid. 5.2 et les références citées; Archives 72 p. 413). Il appartient à l'autorité fiscale d'établir que les conditions objectives et subjectives d'une évasion fiscale sont réunies. Le dessein d'évasion fiscale est considéré comme établi lorsque le choix de la forme juridique insolite, inappropriée ou étrange, en tout cas inadaptée au but économique ne s'explique par aucun autre motif que celui d'économiser des impôts (RDAF 2009 précité consid. 4; Archives 64 p. 493 consid. 3c et les références citées). Ont été qualifiés d'évasion fiscale la distribution d'un dividende par une filiale à sa mère peu après la reprise par cette dernière (Archives 53 p. 170), le prêt à soi-même par le truchement d'un rapport fiduciaire (RDAF 1978 p. 77), la constitution d'une assurance de capitaux à prime unique financée par des fonds étrangers, alors que la capacité financière du contribuable ne lui permet pas d'en assurer le financement (RDAF 2004 II 69; Archives 50 p. 624), le rachat de cotisations de prévoyance professionnelle pour un montant, suivi, quelques jours plus tard, du prélèvement du même montant pour financer le logement familial (ATF 131 II 627), le fait de planifier sur plusieurs années par convention des abandons partiels de créance, calculés très précisément pour être en dessous du minimum imposable (arrêt FI.2007.0053 du 27 avril 2009).

b) L'autorité intimée appuie sa position tout d'abord sur le fait que les recourants ne détiennent plus aucune des entités liées à leur cabinet dentaire. Les recourants se sont longuement expliqués sur leur intentions: "protéger" leur patrimoine et en particulier les installations du cabinet dentaire, en séparant ces biens et ces actifs de leur fortune personnelle. De telles précautions peuvent paraître excessives s'agissant des activités de médecins-dentistes, mais on ne saurait dire qu'en soi, le fait de se dessaisir de son "outil de travail" est déjà insolite. Il en irait différemment si le dessaisissement n'était pas définitif. Or, en examinant les prescriptions de l'acte de fondation, on constate que les recourants ne se sont pas réservés le droit de récupérer le capital, l'art. 11 al. 2 des statuts excluant en effet un retour des biens de la fondation aux fondateurs en cas de dissolution. Ils ne se sont pas non plus réservés le droit de modifier librement l'acte de fondation. Les recourants n'ont dès lors aucune possibilité de disposer du capital de la fondation et le dessaisissement entrepris doit être considéré comme définitif. A cet égard, il apparaît que les recourants ont cherché véritablement à privilégier les bénéficiaires de la fondation de famille. L'ACI invoque également le fait que la fondation de famille C._____ n'aurait pas les moyens de parvenir à ses buts. Il lui échappe toutefois que cette dernière était propriétaire lors des périodes fiscales litigieuses des sociétés D._____ Ltd et Z._____ Sàrl, dont la valeur est estimée – par l'autorité intimée elle-même – à un montant variant entre 2'400'479 fr. et 4'811'689 francs. Il est dès lors erroné de prétendre que la fondation de famille, au regard des moyens dont elle dispose, serait incapable d'assumer les buts qui lui sont dévolus. Cette accumulation de réserves au profit de la fondation met au contraire en lumière la volonté des recourants de doter l'institution des moyens qui lui permettront de réaliser ses buts d'éducation, d'établissement et d'assistance. L'autorité intimée relève en outre que la justification économique de constituer la société D._____ Ltd à 4*****, dans une île du Pacifique Sud, fait défaut. Ce choix de siège est effectivement particulier. Il ne rend toutefois pas insolite la structure mise en place, dans la mesure où D._____ Ltd est imposée en Suisse, les recourants admettant que le siège de fait de la société se trouve dans notre pays. L'ACI se fonde enfin sur la relation très particulière entre D._____ Ltd et Z._____ Sàrl, qui se

détiennent mutuellement. Cette situation est étrange et inhabituelle et doit probablement être qualifiée d'insolite. Elle n'a toutefois d'incidence que sur la valorisation des sociétés en cause. Or cette question devra être tranchée par les autorités fiscales valaisannes sur la base des instructions élaborées par la Conférence suisse des impôts (cf. Circulaire no 28 du 21 août 2006 relative aux Instructions concernant l'estimation des titres non cotés en vue de l'impôt sur la fortune). En définitive, les conditions de l'évasion fiscale, en particulier l'existence d'une construction insolite, ne sont pas réalisées. C'est dès lors à tort que l'autorité intimée a considéré que la fondation de famille C. _____ était transparente et que les actions des sociétés D. _____ Ltd et Z. _____ Sàrl devaient être imposées dans la fortune des recourants.

E. 5

Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission du recours et à l'annulation de la décision attaquée. La cause est renvoyée à l'autorité intimée pour nouvelles taxations des périodes fiscales 2005 à 2008. Vu l'issue du litige, il n'est pas donné suite aux requêtes des recourants tendant à la mise en oeuvre d'une expertise judiciaire et à la fixation d'une nouvelle audience. L'arrêt sera rendu sans frais (art. 52 al. 1 LPA-VD). En outre, les recourants, qui ont agi par l'intermédiaire de différents mandataires professionnels durant l'essentiel de la procédure, ont droit à l'allocation de dépens (art. 55 LPA-VD).

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