

VD_OMNI FI.2013.0032 vom 5. August 2013

VD Tribunal cantonal, 2013-08-05, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2013.0032

FR: VD_OMNI FI.2013.0032 du 5 août 2013

IT: VD_OMNI FI.2013.0032 del 5 agosto 2013

Regeste

A. X. _____, B. X. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Excédent de liquidation d'une société coopérative. C'est à juste titre que l'ACI a refusé de faire bénéficier les recourants de l'allégement prévu aux art. 18b LIFD et 21b LI. Les conditions d'application de ces dispositions ne sont en effet pas réalisées, dès lors que les recourants ne détenaient pas de part sociale, la société coopérative en question n'ayant pas de capital social. Pas d'inégalité de traitement entre les coopératives ayant un capital social et celles qui en sont dépourvues. Recours rejeté.

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

a) Selon l'art. 16 LIFD, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (al. 1). Sont aussi considérés comme revenu les prestations en nature de tout genre dont bénéficie le contribuable, notamment la pension et le logement, ainsi que les produits et marchandises qu'il prélève dans son exploitation et qui sont destinés à sa consommation personnelle; ces prestations sont estimées à leur valeur marchande (al. 2). Les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée ne sont pas imposables (al. 3). L'art. 18 LIFD, qui fixe les principes de l'imposition des produits de l'activité lucrative indépendante, prévoit que sont imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante (al. 1). Tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale font partie du produit de l'activité lucrative indépendante. Le transfert d'éléments de la fortune commerciale dans la fortune privée ou dans une entreprise ou un établissement stable sis à l'étranger est assimilé à une aliénation. La fortune commerciale comprend tous les éléments de fortune qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante; il en va de même pour les participations d'au moins 20 % au capital-actions ou au capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative, dans la mesure où le détenteur les déclare comme fortune commerciale au moment de leur acquisition. L'art. 18b LIFD est réservé (al. 2). Introduit par le ch. II.2 de la loi du 23 mars 2007 sur la réforme de l'imposition des entreprises II, en vigueur depuis le 1er janvier 2009 (RO 2008 2893; FF 2005 IV 4469), l'art. 18b LIFD prévoit sous le titre "Imposition partielle des revenus produits par les participations de la fortune commerciale", que les dividendes,

les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et les prestations appréciables en argent provenant d'actions, de parts à des sociétés à responsabilité limitée, de parts à des sociétés coopératives et de bons de participation ainsi que les bénéfices provenant de l'aliénation de tels droits de participation sont imposables, après déduction des charges imputables, à hauteur de 50 %, lorsque ces droits de participation équivalent à 10 % au moins du capital-actions ou du capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative (al. 1). L'imposition partielle n'est accordée sur les bénéfices d'aliénation que si les droits de participation sont restés propriété du contribuable ou de l'entreprise de personnes pendant un an au moins (al. 2). Le Message concernant cette loi précise ce qui suit s'agissant de l'atténuation de la double imposition économique dans le cadre de la fortune commerciale (FF 2005 IV 4534-4536): "Les dividendes, les parts de bénéfices, les excédents de liquidation et tous les autres avantages appréciables en argent (y compris les actions gratuites comptabilisées, les augmentations gratuites de la valeur nominale, etc.) devraient toujours bénéficier de l'imposition partielle, c'est-à-dire même lorsqu'elles proviennent de bons de jouissance ou de participations non qualifiées. Indépendamment de la renonciation à un taux de participation minimal pour l'octroi de l'allègement des dividendes, il est nécessaire, dans le cadre du traitement fiscal des gains en capital, de faire la distinction entre les participations qualifiées et les participations non qualifiées. [...] Les gains en capital provenant de participations non qualifiées sont pleinement imposables, alors que ceux provenant de participations qualifiées ne sont imposables qu'à hauteur de 60%. Sont considérés comme des participations qualifiées les actions, les bons de participation, les parts sociales et les certificats de participation à des sociétés et coopératives qui représentent au moins 10% du capital-actions ou du capital social.... En outre, afin d'éviter que les commerçants de titres puissent bénéficier de l'imposition partielle des gains en capital, la durée de possession d'une participation doit être d'une année au moins avant qu'elle ne donne droit à l'imposition partielle sur les gains en capital, à l'instar de la déduction pour participation des sociétés. Par ailleurs, la fixation du taux de participation à 10% au minimum est motivée par le fait que les avantages de l'imposition partielle doivent profiter aux détenteurs de participations ayant une certaine influence sur le comportement de financement et, par conséquent, de distribution de l'entreprise. L'objectif de la solution proposée est surtout de nature économique: elle vise à promouvoir l'actionnaire-entrepreneur et, ainsi, les PME. [...] Font partie du domaine des "participations qualifiées", dans lequel il faut également tenir compte des participations sans rendement, tous les revenus bruts comme les dividendes, les parts de bénéfice, l'excédent de liquidation et tous autres avantages appréciables en argent; il en va de même pour les revenus provenant d'une aliénation, réalisation ou réévaluation comptable (y compris la dissolution de corrections de valeur) de participations ainsi que d'un remboursement de capital et d'une vente de droits de souscription. [...] Les nouvelles bases légales se trouvent aux art. 18b LIFD et 7, al. 1 (deuxième phrase), LHID. La marge de manoeuvre des cantons s'étend aussi bien aux participations de la fortune privée qu'à celles de la fortune commerciale. La seule contrainte en matière d'harmonisation qui incombe aux cantons est qu'ils sont obligés d'appliquer leurs mesures d'atténuation de la double imposition économique aux détenteurs de parts." Le Message précise aussi ce qui suit au chapitre réservé aux mesures concernant l'impôt sur les sociétés (p. 4548): "- Doit dorénavant suffire comme critère d'obtention de la réduction pour participations sur les dividendes (et autres prélèvements) une participation d'au moins 10% (précédemment: 20%) au capital-actions ou au capital social (capital nominal) ou – d'une autre façon – un droit légal à au moins 10% des bénéfices et des

réserves. La condition est également considérée comme remplie si les droits de participation ont une valeur vénale d'au moins un million de francs (précédemment: deux millions) à la fin d'une année fiscale. La nouveauté consiste dans le fait qu'à l'avenir le non-actionnaire qui possède uniquement des bons de jouissance pourra en règle générale bénéficier lui aussi de la réduction pour participations. - Par contre, seul le critère du pourcentage (participation d'au moins 10% (précédemment: 20%) au capital-actions ou au capital social ou encore aux bénéfices et aux réserves) reste déterminant pour l'obtention de la réduction pour participations sur gain d'aliénation." L'AFC a édicté le 17 décembre 2008 une Circulaire n°23 intitulée "Imposition partielle des rendements provenant de participations détenues dans la fortune commerciale ou déclarées comme fortune commerciale" qui précise sous ch. 2.2.1 "Droits de participation" ce qui suit: "Les droits de participation désignent toutes les parts au capital-actions ou au capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative. Sont notamment considérés comme des droits de participation au sens des conditions objectives de l'article 18b LIFD: · ... · les parts sociales aux sociétés coopératives; · ... En revanche, ne constituent pas des droits de participation au sens de cet article: · ... · les autres avoirs d'un détenteur de droits de participation à une société de capitaux ou d'un associé à une société coopérative; · ..." b) En droit vaudois, l'art. 21b al. 1 LI prévoit que les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et les prestations en argent provenant d'actions, de parts à des sociétés à responsabilité limitée, de parts à des sociétés coopératives et de bons de participation ainsi que les bénéfices provenant de l'aliénation de tels droits de participation sont imposables, après déduction des charges imputables, à hauteur de 60% lorsque ces droits de participation équivalent à 10% au moins du capital-actions ou du capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative. c) Selon l'art. 828 du Code des obligations du 30 mars 1911 (CO; RS 220), la société coopérative est celle que forment des personnes ou sociétés commerciales d'un nombre variable, organisées corporativement, et qui poursuit principalement le but de favoriser ou de garantir, par une action commune, des intérêts économiques déterminés de ses membres (al. 1). La constitution de sociétés coopératives à capital déterminé à l'avance est prohibée (al. 2). L'art. 833 ch. 1 CO prévoit que ne sont valables qu'à la condition de figurer dans les statuts les dispositions concernant la création d'un capital social au moyen de parts sociales. Les sociétés coopératives ont la faculté, mais non point l'obligation, d'avoir un capital social. Le capital d'une coopérative est obligatoirement divisé en parts sociales (art. 833 ch. 1 CO). La part sociale est une fraction, une quote-part du capital social (Jacques-André Reymond, La coopérative, Traité de droit privé suisse, vol. VIII/III/1, 1996, p. 59; Arthur Meier-Hayoz/Peter Forstmoser, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 10ème éd., Berne 2007, p. 610). Elle n'incorpore pas la qualité d'associé, mais confère à son titulaire certains droits financiers, prévus par la loi et, le cas échéant, par les statuts (Reymond, op. cit., p. 62).

E. 3

En l'espèce, l'ACI a refusé de faire bénéficier les recourants de l'allégement prévu aux art. 18b LIFD et 21b LI. Elle a considéré que les conditions d'applications de ces dispositions n'étaient pas réalisées, dès lors que les intéressés ne détenaient pas de part sociale, la Société coopérative de Laiterie de 1*****-2***** n'ayant pas de capital social. Les recourants contestent cette position. Ils reprochent à l'ACI de se limiter à une interprétation strictement littérale des art. 18b LIFD et 21b LI. a) Les recourants font valoir tout d'abord que le critère d'une participation d'au moins 10% ne serait qu'un moyen parmi d'autres de déterminer la qualité de bénéficiaire de l'allégement, le but de l'art. 18b LIFD étant à leur

sens de privilégier les personnes qui, au sein de petites entreprises, ont un poids décisionnel et financier d'au moins 10%.. La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre. Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, il convient de rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégagant de tous les éléments à considérer, soit notamment des travaux préparatoires, du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (ATF 137 II 164 consid. 4.1 p. 170). Le texte de l'art. 18b LIFD est en l'occurrence clair. Cette disposition prévoit en effet que les excédents de liquidation bénéficient de l'imposition partielle lorsqu'ils proviennent d'actions, de parts à des sociétés à responsabilité limitée, de parts à des sociétés coopératives et de bons de participation. Il en va de même des bénéfices provenant de l'aliénation de tels droits. Le revenu ainsi visé est lié à la détention d'une participation dans l'une des sociétés énumérées par cette disposition, à savoir d'une part sociale dans le cas d'une société coopérative (cf. la Circulaire n°23 de l'AFC à laquelle il est fait référence au consid. 2a ci-dessus; v. ég. Xavier Oberson, Précis de droit fiscal suisse,

E. 4

ème éd., Bâle 2012, p. 112). En d'autres termes, seuls les revenus produits par des éléments de la fortune commerciale du contribuable bénéficient de l'imposition partielle. Le Message est aussi clair à ce sujet, faisant expressément référence à la notion de participations. Celles-ci doivent en outre être qualifiées et atteindre 10% au moins du capital-actions ou du capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative. Dans le cadre de l'harmonisation fiscale entre cantons, le Message précisait aussi que ceux-ci étaient obligés d'appliquer leurs mesures d'atténuation de la double imposition économique aux détenteurs de parts. Il résulte de ce qui précède que c'est à tort que les recourants considèrent que la détention d'une participation d'au moins 10% ne serait qu'un moyen parmi d'autres de déterminer la qualité de bénéficiaire de l'allègement. b) Les recourants voient également dans la pratique de l'autorité intimée une inégalité de traitement entre les coopératives ayant un capital social et celles qui en sont dépourvues. aa) Une décision viole le principe de l'égalité de traitement lorsqu'elle établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à régler, ou lorsqu'elle omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et que ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente. Il faut que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante. Les situations comparées ne doivent pas nécessairement être identiques en tous points, mais leur similitude doit être établie en ce qui concerne les éléments de fait pertinents pour la décision à prendre (ATF 2C_608/2007 du 30 mai 2008 consid. 4 et réf.). L'inégalité de traitement apparaît ainsi comme une forme particulière d'arbitraire, consistant à traiter de manière inégale ce qui devrait l'être de manière semblable ou inversement (ATF 131 I 394 consid. 4.2 p. 399 et réf. citées; GE.2009.0166 du 20 novembre 2009). Le principe d'égalité dans la loi reprend les mêmes principes, exigeant que le législateur traite de façon identique deux situations qui sont égales ou semblables et qu'il traite de façon différente deux situations qui sont inégales ou dissemblables. Mais encore faut-il que les situations soient comparables, ou analogues (Andreas Auer, Giorgio Malinverni, Michel Hottelier, Droit constitutionnel suisse, vol. II, 2ème éd., 2006, n. 1030ss, spéc. 1034). bb) En l'espèce, le régime d'allègement instauré par l'art. 18b LIFD ne crée aucune inégalité de traitement entre les sociétaires détenteurs de parts sociales et ceux qui n'en détiennent pas. Leurs situations ne sont en effet pas comparables. Les parts sociales

confèrent à leur titulaire des droits financiers, notamment des droits envers la fortune sociale (dans le cadre de la répartition de l'actif en cas de liquidation, droit au remboursement des parts sociales et répartition de l'excédent si les statuts le permettent – cf. art. 913 al. 2 CO). D'un point de vue fiscal, les détenteurs de parts sociales doivent les déclarer dans leur fortune imposable et sont soumis à une imposition à ce titre, ce qui n'est pas le cas du recourant, qui n'en détient pas. Dans ce contexte, ce sont plutôt les détenteurs de parts qui pourraient se plaindre d'inégalité de traitement si la position soutenue par les recourants devait être suivie, consistant à les faire bénéficier de l'allègement prévu à l'art. 18b LIFD lors de l'encaissement d'excédents de liquidation alors qu'ils n'ont été jusque-là imposés sur aucune participation. L'art. 18b LIFD vise l'imposition partielle des revenus produits par les participations de la fortune commerciale. Ce produit doit être généré par un élément de fortune qui, s'agissant d'une société coopérative, est une part sociale. L'absence de cet élément de fortune exclut donc l'application de cette disposition. En définitive, comme l'indique l'autorité intimée, la situation du recourant vis-à-vis de la société coopérative s'apparente plus à celle d'un membre d'une association. Or, dans le cas d'un versement d'une association à l'un de ses membres pris sur les réserves de cette dernière, le contribuable sera imposé sur un revenu qui ne pourra pas bénéficier de l'allègement de l'art. 18b LIFD. Mal fondé, le moyen tiré de l'inégalité de traitement doit être rejeté. c) Les recourants estiment enfin que même si la société coopérative dispose d'un capital social, l'imposition des parts sociales dans la fortune du contribuable devrait être limitée à la valeur nominale des droits en question, de sorte que le fait que le montant correspondant à l'excédent de liquidation versé n'apparaisse pas dans la fortune commerciale du coopérateur sans parts sociales ne serait pas déterminant. aa) On peut distinguer entre la société coopérative dite d'entraide et la société coopérative à but lucratif (voir à cet égard Conférence suisse des impôts, Circulaire n° 28 "Instructions concernant l'estimation des titres non cotés en vue de l'impôt sur la fortune du 28.8.2008" et le commentaire 2012 pour cette circulaire, pp. 60 ss). Le but typique d'une société coopérative d'entraide consiste à promouvoir et à assurer certains intérêts économiques de ses membres dans le cadre d'une entraide commune [TC FR (607 2009-34) du 25 juillet 2011]. A l'inverse, les sociétés coopératives à but lucratif sont estimées selon les mêmes principes que les sociétés anonymes. Par sociétés coopératives à but lucratif, on entend les sociétés coopératives qui accordent un droit à une part de l'excédent de liquidation conformément à l'art. 913 al. 2 CO [VGer BE (VGE 19933) du 18 avril 1997 = BVR 1997 p. 481 ss]. Le critère central permettant de déterminer s'il s'agit d'une société coopérative à but lucratif ou d'une société coopérative d'entraide est la question de la répartition de la fortune en cas de liquidation. Si l'excédent de liquidation n'est pas affecté à des buts sociétaires ou à des buts de charité, il s'agit alors d'une société coopérative à but lucratif. Dans le cas où des membres sortants ne revendiqueraient que le remboursement de ce qu'ils auraient payé auparavant (au maximum la valeur nominale) sans toutefois revendiquer leur part de sociétaire sur la fortune totale de la société coopérative, la question de l'affectation de l'excédent de liquidation prévaudrait tout de même pour la détermination du type de coopérative. bb) En l'espèce, quand bien même les recourants n'ont jamais déclaré de part sociale en lien avec la société coopérative concernée (et n'ont jamais été imposés sur un tel élément) et que, partant, le litige ne porte pas sur l'évaluation d'un tel titre, c'est à tort qu'ils soutiennent que d'une façon générale, l'imposition des parts sociales dans la fortune du contribuable devrait être limitée à la valeur nominale des droits en question. En effet, le critère déterminant est la nature de la société coopérative. Or, le détenteur d'une part sociale d'une société coopérative à but lucratif sera

imposé sur la valeur vénale – et non nominale – de sa participation. En l'occurrence, la société concernée peut être qualifiée de société coopérative à but lucratif compte tenu du droit à l'excédent de liquidation dont a bénéficié le recourant. Ce moyen doit partant aussi être écarté. d) En définitive, c'est à juste titre que l'ACI a considéré que le recourant, qui ne dispose pas de part sociale, ne pouvait pas se prévaloir de l'art. 18b LIFD. Le fait qu'il détenait selon ses explications le 11,11% (un neuvième) du pouvoir décisionnel au sein de la coopérative n'y change dans ce contexte rien, faute de participation. S'agissant des impôts communal et cantonal, les notions de revenus imposables sont identiques à celles prévues aux art. 16, 18b et 23 LIFD (voir not. art. 19, 21, 21b LI et

E. 5

LICom). Il s'ensuit que les développements qui précèdent s'appliquent aux impôts communal et cantonal (dans le même sens, arrêt du Tribunal fédéral 2C_123/2012 du 8 août 2012, consid. 10 et les réf. cit.). 4. Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. Les recourants, qui succombent, supporteront les frais de justice (art. 49 al. 1 LPA-VD). Ils n'ont par ailleurs pas droit à l'allocation de dépens (art. 55 al. 1 a contrario LPA-VD).

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