

VD_OMNI FI.2013.0103 vom 29. April 2014

VD Tribunal cantonal, 2014-04-29, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2013.0103

FR: VD_OMNI FI.2013.0103 du 29 avril 2014

IT: VD_OMNI FI.2013.0103 del 29 aprile 2014

Regeste

A. X. _____/Administration cantonale des impôts, Office d'impôt du district de Vevey | La contribuable conteste la valeur retenue par l'autorité fiscale pour l'estimation des actions qu'elle détient, qu'elle estime trop basse, dès lors que la société dont elle est actionnaire aurait consenti à d'autres actionnaires des prestations appréciables en argent, sous la forme d'une remise de biens à un prix prétendument sous-évalué. Or, aucun élément sérieux ne justifiait en l'occurrence que l'autorité s'écarte des comptes qui lui ont été présentés par cette société pour déterminer la valeur fiscale des actions. Recours au TF déclaré irrecevable (ATF 2C_528/2014 du 2 juin 2014).

Erwägungen

E. 1

La loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RSV 642.11) prévoit à son article 199 que le recours au Tribunal cantonal s'exerce conformément à la loi sur la procédure administrative. Aux termes de l'art. 75 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative (LPA-VD; RSV 173.36), applicable par renvoi de l'art. 99 LPA-VD, a qualité pour former un recours toute personne physique ou morale ayant pris part à la procédure devant l'autorité précédente ou ayant été privée de la possibilité de le faire, qui est atteinte par la décision attaquée et qui dispose d'un intérêt digne de protection à ce qu'elle soit annulée ou modifiée (let. a), ainsi que toute autre personne ou autorité qu'une loi autorise à recourir (let. b). Destinataire de la décision attaquée, la recourante est par conséquent légitimée à déférer celle-ci devant le Tribunal. Son recours apparaît ainsi comme recevable.

E. 2

Cette problématique étant expressément abordée par l'autorité intimée dans sa réponse (p. 2, ch. 3, 2^{ème} paragraphe), il importe d'examiner la recevabilité des conclusions 2 et 3 formulées à l'appui du recours. a) L'objet du litige est défini par trois éléments: la décision attaquée, les conclusions du recours et les motifs de celui-ci. Selon le principe de l'unité de la procédure, ne peuvent être examinés et jugés, en principe, que les rapports juridiques à propos desquels l'autorité administrative s'est prononcée préalablement, d'une manière qui la lie sous forme de décision. L'objet du litige peut être réduit devant l'autorité de recours, mais pas étendu, ni modifié (ATF 136 V 362 consid. 3.4.2 p. 365). Le juge administratif n'entre pas en matière sur des conclusions qui vont au-delà de l'objet du litige qui lui est soumis (ATF 134 V 418 consid. 5.2.1 p. 426; 125 V 413 consid. 1a p. 414, et les références citées). De la même manière, aux termes de l'art. 79 al. 2 LPA-VD, applicable devant le Tribunal cantonal par renvoi de l'art. 99 LPA-VD, le recourant ne peut pas prendre des conclusions qui sortent du cadre fixé par la décision attaquée. Il peut en revanche présenter des allégués et moyens de preuve qui n'ont pas été invoqués jusque là. b) En l'occurrence, le

litige soumis à l'office d'impôt, puis à l'autorité intimée, porte sur l'évaluation de la valeur fiscale des actions de G. _____ SA, détenues par la recourante, dans le cadre de la détermination de la fortune de celle-ci. Les griefs de la recourante sont dirigés contre l'estimation du lot d'actions qu'elle détient dans le capital de G. _____ SA depuis la délivrance de son legs en 2008. En substance, elle se plaint de ce que cette estimation serait trop basse au regard de la valeur réelle des actions de cette société. La recourante se plaint du préjudice qui résulterait pour les actionnaires de G. _____ SA, dont elle-même, du prix auquel cette société, alors qu'elle s'appelait encore Y. _____ & Cie SA, a cédé ses actifs à la société appartenant à C. Y. _____. La recourante n'a eu de cesse, durant la procédure de taxation, de se référer à cet égard à l'art. II/3 de la convention du 19 décembre 2001 pour expliquer que ce prix avait été provisoirement fixé, selon elle, et qu'il aurait dû être réactualisé par les parties au regard, notamment, des résultats comptables d'ex-Y. _____ & Cie SA au 31 décembre 2001. Elle soutient en outre que ce prix ne tiendrait aucun compte de la valeur des actions de N. _____ SA, qui faisaient partie du patrimoine de la société cédante (convention, ch. II/7). La recourante fait valoir que certains actionnaires de G. _____ SA se seraient vus attribuer certains biens de celle-ci à un prix sciemment sous-évalué. Elle a du reste dénoncé sur ce point, à réitérées reprises, les agissements de son demi-frère C. Y. _____, qu'elle estime constitutifs d'escroquerie à son détriment et à celui des autres actionnaires de G. _____ SA. c) Si le Tribunal devait suivre l'argumentation de la recourante sur les points qu'elle soulève, il n'est pas exclu, de prime abord, que l'autorité de taxation doive procéder à une réévaluation générale de la valeur des actions de G. _____ SA. Dans ce cadre, elle pourrait, le cas échéant, ordonner des mesures d'instruction allant dans le sens de celles préconisées par la recourante à l'appui de ses conclusions formulées sous ch. 2 et 3. L'autorité de taxation pourrait envisager de procéder à des investigations complémentaires. Cette tâche toutefois ne relève pas du Tribunal cantonal comme autorité de recours. Si le recours devait être admis, la décision attaquée devrait être annulée et la cause renvoyée à l'autorité fiscale pour complément d'instruction et nouvelle décision. C'est en ce sens que doivent être comprises les conclusions 2 et 3 prises à l'appui du recours. Elles sont, partant, recevables.

E. 3

a) Les cantons prélèvent les impôts suivants (art. 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]): un impôt sur le revenu et un impôt sur la fortune des personnes physiques (let. a). L'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette (art. 13 al. 1 LHID). La fortune est estimée à la valeur vénale (art. 14 al. 1, 1^{ère} phrase, LHID). Toutefois, la valeur de rendement peut être prise en considération de façon appropriée (ibid., 2^{ème} phrase). L'Etat perçoit auprès des personnes physiques un impôt sur le revenu et un impôt sur la fortune (art. 1^{er} let. a LI). L'impôt sur la fortune est perçu sur la fortune nette (art. 50 al. 1 LI). Les éléments de la fortune sont estimés à leur valeur vénale (art. 52 LI). La valeur vénale correspond à la valeur qui serait réalisable sur le marché à la date de l'évaluation (valeur du marché; cf. Walter Ryser/Bernard Rolli, Précis de droit fiscal suisse, 4^{ème} édition, Berne 2002, p. 405). Il s'agit en quelque sorte du prix présumé qu'un tiers acheteur serait prêt à payer au cours d'une vente se déroulant dans des circonstances normales (ATF 2C_450/2013 du 5 décembre 2013, in StE B.52.42 Nr. 8, consid. 2.1). La LHID ne prescrit toutefois pas au législateur cantonal une méthode d'évaluation précise pour déterminer cette valeur. Les cantons disposent donc en la matière d'une marge de manoeuvre importante pour élaborer et appliquer leur réglementation, aussi bien dans le choix de la méthode de

calcul applicable que pour déterminer, vu le caractère potestatif de l'art. 14 al. 1, 2^{ème} phrase LHID, dans quelle mesure le rendement doit être pris en considération dans l'estimation (ibid.; ATF 134 II 207 consid. 3.6). Ainsi, la valeur vénale des papiers-valeurs régulièrement cotés en bourse est fixée selon le cours moyen du dernier mois de la période fiscale. S'agissant de papiers-valeurs non cotés mais traités régulièrement avant ou hors bourse, on se fondera sur la moyenne des prix payés pendant le mois qui précède la date déterminante. En revanche, s'agissant de titres non cotés et pour lesquels il n'existe pas de marché régulier, leur estimation s'effectue par référence à la valeur intrinsèque de l'entreprise qui se fonde en principe sur la valeur de rendement et la valeur substantielle de cette dernière (cf., outre les auteurs précités, p. 406, Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 4^{ème} édition, Bâle 2012, §8 n° 21, p. 204, références citées). La Conférence suisse des impôts a publié une circulaire n° 28, du 28 août 2008, contenant des instructions concernant l'estimation des titres non cotés en vue de l'impôt sur la fortune, applicable à compter du 1^{er} janvier 2008 (consultables à l'adresse Internet suivante: www.steuerkonferenz.ch/downloads/kreisschreiben/ks028_2008_f.pdf). Pour les titres non cotés pour lesquels on ne connaît aucun cours, la valeur vénale correspond à la valeur intrinsèque et se détermine en règle générale d'après les règles d'estimation des présentes instructions selon le principe de continuation de l'exploitation. Les contrats de droit privé, comme par exemple les conventions d'actionnaires qui restreignent la transmissibilité des titres, restent sans influence sur l'estimation des titres (ch. 2 §4). Le calcul de la valeur vénale des titres non cotés à la fin de la période fiscale (n) requiert, en principe, que les comptes annuels (n) de la société à évaluer soient disponibles. Au moment de la taxation de la personne physique, les comptes annuels nécessaires à l'évaluation de la société font fréquemment défaut. Pour ne pas retarder la procédure de taxation, on peut retenir la valeur vénale de la période fiscale précédente (n-1), pour autant que la société n'ait pas connu de modifications substantielles au cours de l'exercice commercial déterminant (n; ch. 4). Les instructions ne sont applicables que si l'ensemble des éléments nécessaires à l'établissement de l'estimation est connu. Il est recommandé à l'autorité procédant à l'estimation de la négocier avec la direction, un membre du conseil d'administration ou toute autre personne mandatée au cas où les documents mis à disposition (comptes annuels, dossier de taxation, etc.) ne permettraient pas d'apprécier la situation économique d'une société (ch. 5). Les comptes annuels servent de base à l'établissement de la valeur de rendement. Pour déterminer la valeur de rendement, deux modèles sont à disposition: Modèle 1: Les comptes annuels (n) et (n-1) servent de base pour le calcul; Modèle 2: Les comptes annuels (n), (n-1) et (n-2) servent de base pour le calcul (ch. 7). Pour les sociétés commerciales, industrielles et de services, la valeur de l'entreprise résulte de la moyenne pondérée entre la valeur de rendement qui est doublée d'une part et la valeur substantielle déterminée selon le principe de continuation de l'exploitation d'autre part (ch. 34). Pour les sociétés holding pures, sociétés de gérance de fortune et sociétés de financement, la valeur de l'entreprise correspond à sa valeur substantielle (ch. 38). Il est à relever que cette circulaire a remplacé celle du 21 août 2006, applicable jusqu'au 31 décembre 2007, dont la teneur était en substance identique. Cette circulaire a elle-même fait suite à un précédent document, datant de 1995 et en vigueur jusqu'au 31 décembre 2005, qui contenait des instructions similaires. Le but de ces directives est d'uniformiser la pratique des cantons pour l'évaluation des titres non négociés régulièrement; elles sont utilisées pour l'harmonisation fiscale entre les cantons et présumées correspondre à la pratique administrative des autorités fiscales (ATF 2C_450/2013, déjà cité, consid. 2.3). Dans le même temps, ces directives concrétisent l'art.

14 al. 1 LHID dans le cadre de la marge de manœuvre dont disposent les cantons dans l'application de cette norme (ATF 2C_800/2008 du 12 juin 2009, in StE 2010 B 52.42 Nr. 6, consid. 5.1). b) En l'occurrence, par l'effet de la convention du 19 décembre 2001, Y. _____ & Cie SA est devenue G. _____ SA. Depuis la période fiscale 2002, l'estimation des titres de cette société s'est donc faite à la valeur substantielle, en application des circulaires précitées, sur la base des comptes annuels remis au Service d'estimation des titres de l'ACI. Cette procédure d'estimation a également été suivie à compter de la période fiscale 2008, soit l'année durant laquelle la succession de B. Y. _____ a été liquidée. Dans la mesure où elle se fonde sur la pratique constante des autorités fiscales, comme on l'a vu ci-dessus, cette procédure ne prête pas le flanc à la critique. La recourante explique cependant que la réalité des comptes de G. _____ SA serait sujette à caution, dès lors que la convention de cession du 19 décembre 2001 a également eu pour effet que cette société aurait consenti à certains actionnaires des prestations appréciables en argent, sous la forme d'une remise de biens à un prix prétendument sous-évalué. En l'absence de lacune matérielle ou d'irrégularité formelle propre à mettre en doute la force probante d'une comptabilité, celle-ci bénéficie, en principe, d'une présomption d'exactitude à l'égard du fisc (ATF 137 II 353 consid. 6 pp. 359/360; 134 II 207 consid. 3.3 p. 211; 106 Ib 311 consid. 3c et d p. 315ss). Or, comme le fait observer l'autorité intimée, cette opération a été effectuée du vivant de B. Y. _____, qui souhaitait alors transmettre les rênes de son agence immobilière à son fils C. Y. _____. Il n'est pas exclu qu'à cette fin, B. Y. _____ ait procédé à une libéralité en faveur de son fils, pour assurer la pérennité de son entreprise. Du reste, B. Y. _____ est demeuré actionnaire unique et administrateur de G. _____ jusqu'à son décès en 2003; or, il n'a jamais fait activer au bilan de cette société une créance quelconque contre Y. _____ & Cie SA (ex-Z. _____ SA), à hauteur de la prestation prétendument effectuée en faveur de cette dernière. Dans ces conditions, il est hâtif de voir dans cette opération un enrichissement illégitime au détriment de G. _____ SA. Du reste, cette société n'a jamais agi sur le plan civil à l'encontre de la cessionnaire desdits actifs. De même, la recourante n'a jamais cherché à sauvegarder devant le juge civil la valeur de son legs, qu'elle estime pourtant supérieure au montant résultant de l'estimation des actions de G. _____ SA dans la succession de B. Y. _____. A cela s'ajoute que la recourante perd de vue qu'aucune suite n'a été donnée à ses plaintes pénales pour escroquerie, notamment contre C. Y. _____. Par conséquent, aucun élément sérieux ne justifiait en l'occurrence que l'autorité fiscale s'écarte des comptes qui lui ont été présentés par G. _____ SA pour déterminer la valeur fiscale des actions de cette société. Cela signifie que les documents réclamés par le conseil de la recourante à G. _____ SA le 9 septembre 2010 et auxquels celle-ci se réfère ne présentent aucun intérêt pour déterminer cette valeur fiscale. C'est dès lors à juste titre que la valeur fiscale du portefeuille de titres que la recourante détient dans G. _____ SA a été arrêtée, pour la fixation de l'impôt sur la fortune, à 285'950 fr. au 31 décembre 2008.

E. 4

Les considérants qui précèdent conduisent par conséquent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. Le présent arrêt sera rendu sans frais, bien que la recourante succombât (art. 118 al. 2 CPC, applicable par renvoi de l'art. 18 al. 5 LPA-VD). L'allocation de dépens n'entre pas en ligne de compte, la recourante n'étant pas assistée (art. 91 LPA-VD).

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