

VD_OMNI FI.2016.0096 vom 29. November 2016

VD Tribunal cantonal, 2016-11-29, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2016.0096

FR: VD_OMNI FI.2016.0096 du 29 novembre 2016

IT: VD_OMNI FI.2016.0096 del 29 novembre 2016

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions, Office d'impôt du district Riviera Pays-d'Enhaut et Lavaux-Oron | Dans l'arrêt FI.2013.0103 du 19 avril 2014, la CDAP avait retenu qu'aucun élément sérieux ne justifiait que l'autorité fiscale s'écarte des comptes qui lui avaient été présentés par la société dont la contribuable est actionnaire pour déterminer la valeur fiscale de ces actions. Certes, l'arrêt précité n'a pas force de chose jugée pour les périodes fiscales faisant l'objet du présent litige. Il n'en demeure pas moins que la contribuable ne fait état d'aucun élément nouveau à l'appui de sa critique. Au vu de la retenue dont les autorités fiscales doivent faire preuve dans l'examen des comptes annuels, l'autorité intimée n'avait aucune raison de s'écarter des comptes qui lui ont été présentés par la société dont la contribuable est actionnaire pour déterminer la valeur fiscale des actions et arrêter l'impôt sur la fortune dû par celle-ci. (Recours rejeté par arrêt du Tribunal fédéral 2C_11/2017 du 11 janvier 2017).

Erwägungen

E. 1

a) Aux termes de l'art. 199 de la loi cantonale du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RSV 642.11), le recours au Tribunal cantonal s'exerce conformément à la loi sur la procédure administrative. Selon l'art. 75 de la loi cantonale du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative (LPA-VD; RSV 173.36), a qualité pour former recours notamment toute personne physique ou morale ayant pris part à la procédure devant l'autorité précédente, 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). Dans le domaine fiscal, le contribuable n'a qualité pour former une réclamation ou un recours que s'il dispose d'un intérêt digne de protection à ce que la décision de taxation soit annulée ou modifiée. Cet intérêt est manifeste dans le cas d'un contribuable qui s'oppose à une taxation qu'il considère comme surfaite. Le cas échéant, il peut – exceptionnellement – également être donné en présence d'une conclusion tendant à une augmentation des éléments imposables, par exemple lorsque l'admission de cette conclusion entraîne une charge fiscale moins importante dans le futur ou lorsque cela permet au contribuable d'éviter l'ouverture d'une procédure de rappel ou pour soustraction d'impôt (Hugo Casanova, in: Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, no 16 ad art. 132 LIFD et réf.; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3e éd., 2016, no 14 ad art. 132 LIFD et les renvois, not. à l'arrêt du Tribunal administratif du canton de Berne du 30 janvier 2009, pub. in StE 2009 B 13.1 no 16). Il appartient au contribuable d'établir l'existence d'un intérêt digne de protection dans ces situations particulières (arrêt du Tribunal administratif du canton de Berne du 30 janvier 2009, précité, consid. 2.3 et réf.). Un intérêt digne de protection peut en outre exister lorsque la décision sur réclamation ou sur recours ne

pourrait rien changer sur le plan fiscal, mais bien sur un autre plan tel que le droit des assurances sociales, dans la mesure où l'autorité compétente dans cet autre domaine se fonde sur la taxation fiscale (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., no 13 ad art. 132 LIFD; voir toutefois TF 2C_306/2009 du 25 janvier 2010 s'agissant de l'AVS). b) En l'occurrence, le litige a trait à la valeur fiscale des actions que la recourante détient dans H._____ SA. Il concerne l'imposition de la fortune au sens de l'art. 50 al. 1 LI. En substance, la recourante se plaint du préjudice qui résulterait pour les actionnaires de H._____ SA, dont elle-même, du prix auquel cette société, alors qu'elle s'appelait encore C._____ SA, a cédé ses actifs à la société E._____, appartenant à D._____. Elle fait valoir que les estimations de la valeur de C._____ SA au 31 décembre 2000 et au 31 décembre 2001 sont erronées, cette société ayant été selon elle sous-évaluée "de plus de 30 millions de francs" (recours, p. 2 à la fin). Si l'on suit cette argumentation, la valeur des cent actions de la recourante devrait être massivement revue à la hausse. D'un point de vue fiscal, la recourante n'a à l'évidence pas d'intérêt (digne de protection) à ce qu'il soit procédé de la sorte. La recourante fait cependant valoir, en substance, son intérêt à connaître la valeur de ses titres, afin de pouvoir les vendre au juste prix (cf. recours, p. 8: "Tous les comptes de H._____ SA sont faux depuis 2002 et même avant. Cela m'empêche de vendre mes cent actions de H._____ SA"). Il s'agit là toutefois d'un intérêt étranger au droit fiscal, qui devait être sauvegardé en utilisant les voies du droit privé, voire celles du droit pénal, ce que la recourante a fait, mais de manière infructueuse. Dans ces conditions, il est très douteux que la recourante dispose d'un intérêt digne de protection, sous l'angle du droit fiscal, qui lui confère la qualité pour recourir contre la décision sur réclamation du 17 juin 2016; de même, il ne va pas de soi qu'elle ait été légitimée à former une réclamation devant l'autorité intimée. Compte tenu de l'issue de la présente procédure sur le fond, cette question n'a toutefois pas à être tranchée définitivement. c) Au surplus, le recours a été interjeté dans la forme prescrite (cf. art. 79 LPA-VD) et le délai de trente jours (cf. art. 95 LPA-VD), de sorte qu'il y a lieu d'entrer en matière.

E. 2

A titre de mesure d'instruction, la recourante requiert du Tribunal qu'il ordonne à H._____ SA de produire l'état complet des titres que C._____ SA détenait entre les années 1999 et 2001. La recourante fait valoir que cette production serait indispensable pour déterminer la valeur réelle des actions qu'elle détient. a) Devant la CDAP, la procédure est en principe écrite (art. 27 LPA-VD). Les parties participent à l'administration des preuves (art. 34 al. 1 LPA-VD). A cet effet, l'autorité peut, notamment (art. 29 al. 1 LPA-VD), entendre les parties (let. a), recourir à la production de documents, titres et rapports officiels (let. d), aux renseignements fournis par les parties, des autorités ou des tiers (let. e) et recueillir des témoignages (let. f). Elle n'est toutefois pas liée par les offres de preuves formulées par les parties (art. 28 al. 2 LPA-VD); elle doit examiner les allégués de fait et de droit et administrer les preuves requises, si ces moyens n'apparaissent pas d'emblée dénués de pertinence (art. 34 al. 3 LPA-VD). A plusieurs reprises, la CDAP a rappelé dans sa jurisprudence que le droit d'être entendu, découlant des art. 29 al. 2 Cst. et 27 al. 2 Cst./VD, n'empêchait pas l'autorité de mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient pas l'amener à modifier son opinion (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1 p. 299; 140 I 68 consid. 9.6.1 p. 76; 131 I 153 consid.

3 p. 157; 130 II 425 consid. 2.1 p. 429; 124 I 241 consid. 2 p. 242, et les arrêts cités). b) En l'espèce, le Tribunal estime, par appréciation anticipée des preuves, qu'il n'y a pas lieu de donner suite à la réquisition d'instruction formulée par la recourante, compte tenu de ce qui est exposé ci-après (consid. 4b). En outre, les pièces comptables dont la recourante demande la production datent de plus de dix ans. Or, les entités soumises à l'obligation de tenir une comptabilité doivent conserver les livres et les pièces comptables seulement durant dix ans à compter de la fin de l'exercice annuel (cf. art. 962 du Code des obligations [CO; RS 220] dans ses teneurs successives en vigueur jusqu'au 31 décembre 2014; art. 958f CO applicable depuis lors), délai qui est échu en l'occurrence. Pour ce motif également, il n'y a pas lieu de faire droit à la requête de la recourante.

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 en principe, sous réserve des art. 53 ss LI, estimés à leur valeur vénale (art. 52 LI). b) 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 acquéreur serait prêt à payer au cours d'une vente se déroulant dans des circonstances normales (TF 2C_450/2013 du 5 décembre 2013, in StE B.52.42 no 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). c) Les instructions concernant l'estimation des titres non cotés en vue de l'impôt sur la fortune (ci-après: les Instructions) sont éditées par la Conférence suisse des impôts, qui regroupe les administrations fiscales cantonales et l'Administration fédérale des contributions. Elles ont fait l'objet de plusieurs éditions depuis les années 1940 (cf. TF 2C_583/2013 du 23 décembre 2013 consid. 3.1.2); la dernière, portant le n°28 et datant du 28 août 2008, est applicable au présent litige (cf. http://www.steuerkonferenz.ch/downloads/kreisschreiben/ks028_2008_f.pdf). A teneur de ces Instructions, 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 al. 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 comptes annuels servent de base à l'établissement de la valeur de rendement. Pour déterminer la valeur de rendement, deux modèles sont à disposition: le modèle 1, dans lequel les comptes annuels (n) et (n-1) servent de base pour le calcul; le modèle 2, dans lequel 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). La détermination de la valeur substantielle est décrite aux ch. 11 ss des Instructions, le principe de base étant que l'appréciation de la valeur substantielle se fonde sur les comptes annuels (n).

E. 3.1

p. 85; 137 II 353 consid. 6 pp. 359/360; 134 II 207 consid. 3.3 p. 211). Les autorités fiscales doivent faire preuve de retenue lorsqu'elles examinent si les comptes annuels ont été établis conformément aux règles du droit commercial. C'est seulement quand des règles impératives du droit commercial ont été manifestement violées que l'autorité fiscale peut s'écarter de comptes annuels révisés par l'organe de révision et approuvés par l'assemblée générale (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., no 53 ad art. 123 LIFD et la jurisprudence citée). En l'occurrence, la recourante prétend en substance que la société C. _____ SA – devenue alors H. _____ SA – aurait à la fin 2001 cédé ses biens à D. _____, par l'intermédiaire de la société E. _____, contrôlée par ce dernier, à un prix beaucoup trop bas. Depuis lors, tous les comptes de H. _____ SA seraient faux. Toutefois, tant qu'il n'est pas établi que la société contrôlée par D. _____ s'est enrichie de manière illégitime au détriment de H. _____ SA (ex-C. _____ SA), de sorte que cette dernière dispose dans cette mesure d'une créance – devant être activée – à l'égard de la première (une telle obligation se prescrit d'ailleurs par 5 ans à compter de la réception de la prestation [art. 678 al. 4 CO], délai qui devrait être échu, de sorte qu'une éventuelle créance serait en tous les cas éteinte par prescription), on ne saurait dire que les comptes soient faux. Or, force est d'admettre que les multiples procédures engagées par la recourante n'ont pas abouti à ce constat. Dans ces conditions et au vu de la retenue dont les autorités fiscales doivent faire preuve dans l'examen des comptes annuels, l'autorité intimée n'avait à l'évidence pas de raison de s'écarter des comptes qui lui ont été présentés par H. _____ SA pour déterminer la valeur fiscale des actions de cette société et arrêter l'impôt sur la fortune dû par la recourante. L'autorité intimée n'avait pas à se substituer au juge civil ou pénal et l'on ne saurait lui reprocher de ne pas avoir donné suite aux réquisitions formulées par la recourante, dont on voit qu'elles ont pour seule finalité de rétablir la valeur du legs dont celle-ci a bénéficié. La décision attaquée échappe ainsi à la critique.

E. 4

a) A l'appui de son recours dans la cause FI.2013.0103, qui concernait la période 2009, la recourante avait présenté rigoureusement les mêmes arguments que ceux qu'elle met en avant dans la présente cause pour tenter de remettre en cause la valeur fiscale des actions qu'elle détient. Or, la Cour de céans, dans son arrêt du 19 avril 2014, avait retenu que, depuis la période fiscale 2002, l'estimation des titres de la société H. _____ SA s'était

faite à la valeur substantielle, en application des Instructions précitées, sur la base des comptes annuels remis au Service d'estimation des titres de l'ACI. Dans la mesure où il se fondait sur la pratique constante des autorités fiscales, ce procédé ne prêtait pas le flanc à la critique. La Cour de céans a conclu qu' aucun élément sérieux ne justifiait que l'autorité fiscale s'écarte des comptes qui lui avaient été présentés par H. _____ SA pour déterminer la valeur fiscale des actions de cette société (consid. 3b). Certes, l'arrêt précité n'a pas force de chose jugée pour les périodes fiscales faisant l'objet du présent litige. Il n'en demeure pas moins que, comme le rappelle l'autorité intimée, la recourante ne fait état d'aucun élément nouveau à l'appui de sa critique. En effet, la recourante continue d'affirmer qu'elle a été victime d'atteintes délictueuses à son patrimoine, desquelles il résulterait que la valeur des actions qu'elle détient serait en réalité nettement supérieure à celle de leur estimation. b) Comme indiqué dans l'arrêt FI.2013.0103, lorsque la comptabilité est formellement régulière, c'est-à-dire établie conformément aux dispositions du droit commercial sur la tenue de la comptabilité, elle est censée (présomption) être matériellement exacte (voir aussi Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., no 52 ad art. 123 LIFD). En outre, selon le principe de déterminance, le bilan commercial est déterminant également en droit fiscal. Par conséquent, les comptes établis conformément aux règles du droit commercial lient les autorités fiscales, à moins que le droit fiscal ne prévoie des règles correctrices spécifiques (ATF 141 II 83 consid.

E. 5

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. Le présent arrêt sera rendu sans frais, bien que la recourante succombe (cf. art. 118 al. 2 CPC, applicable par renvoi de l'art. 18 al. 5 LPA-VD, art. 50, 91 et 99 LPA-VD). L'allocation de dépens n'entre pas en ligne de compte (cf. art. 55 al. 1, 91 et 99 LPA-VD).

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