

VD_OMNI FI.2016.0135 vom 7. Dezember 2017

VD Tribunal cantonal, 2017-12-07, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2016.0135

FR: VD_OMNI FI.2016.0135 du 7 décembre 2017

IT: VD_OMNI FI.2016.0135 del 7 dicembre 2017

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts | Renvoi de la cause à la CDAP par arrêt 2C_666/2015 du 7 octobre 2016, afin de vérifier si la vente du capital-actions d'une SI était propre à fonder une situation d'abus, dans la mesure où elle résulterait d'un transfert coordonné entre ses différents actionnaires, ce qui équivaudrait à un transfert des immeubles détenus par cette dernière. L'instruction a en définitive démontré que les intérêts de la recourante n'étant pas les mêmes que ceux de son associée, elle a émis le souhait de sortir de la promotion immobilière et de vendre sa participation de 51% dans la SI, dont le prix de vente a été acquitté par compensation, la recourante ayant acquis trois appartements dans la promotion réalisée sur l'immeuble de la SI. Par conséquent, l'on n'est pas ici en présence de circonstances exceptionnelles de nature à fonder un risque d'abus, justifiant l'assujettissement de la vente des actions de la SI à l'impôt sur les gains immobiliers dans le canton. Au surplus, la CDAP étant liée par l'arrêt de renvoi, elle ne saurait revenir sur les constructions juridiques mises en place par les différentes personnes physiques et morales impliquées, étant en outre rappelé que l'instruction n'a pas permis de mettre en évidence de concertation entre la recourante et son associée ou, plus exactement, entre leurs organes respectifs. Admission du recours et annulation de la décision attaquée, qui déterminait le gain immobilier imposable résultant de la vente par la recourante du 51% du capital-actions de la SI.

Erwägungen

E. 1

Le litige a trait à l'assujettissement limité de la recourante et à l'imposition dans le canton du gain résultant de l'aliénation par celle-ci des actions de B. _____, société immobilière propriétaire de deux immeubles sur le territoire de la commune d'*****. Avant d'examiner les questions de droit matériel qu'il soulève, il importe au préalable de rappeler la portée de l'arrêt de renvoi du 7 octobre 2016, qui circonscrit l'objet de l'examen auquel doit se livrer le Tribunal. a) Si le Tribunal fédéral admet le recours, il peut renvoyer la cause à l'autorité précédente pour nouvelle décision (art. 107 al.

E. 2

a) Selon la jurisprudence, il y a évasion fiscale lorsque les conditions suivantes sont réunies: a) la forme juridique choisie par le contribuable apparaît comme insolite, inappropriée ou étrange, en tout cas inadaptée au but économique poursuivi; b) 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) le procédé choisi conduirait effectivement à une notable économie d'impôt dans la mesure où il serait accepté par l'autorité fiscale. Lorsque ces conditions sont remplies, l'imposition doit être fondée non pas sur la forme juridique choisie par le contribuable, mais sur la situation qui

aurait été appropriée au but économique poursuivi par celui-ci (ATF 142 II 399 consid. 4.2 p. 408; 138 II 139 consid. 4.1 p. 243/244; 131 II 627 consid. 5.2 p. 635s.; 2C_686/2013 du 17 avril 2014 consid. 4.1; 2A.123/2006 du 10 juillet 2006 in : RDAF 2007 II p. 127, StE 2006 A 12 n°15, consid. 2.2; 2A.461/2005 du 14 mars 2006 in : RDAF 2007 II p. 230, consid. 5.1; cf. en outre, Laurence Cornu, *Théorie de l'évasion fiscale et interprétation économique*, thèse Lausanne 2014, p. 267, références citées). L'institution de l'évasion permet à l'autorité fiscale d'ignorer une construction juridique, de rectifier un état de fait artificiel pour se fonder sur la réalité économique (cf. Danielle Yersin/Florence Aubry Girardin, in : *Commentaire romand*, Noël/Aubry Girardin [éds], 2^{ème} éd., Bâle 2017, n°54 ad remarques préliminaires, p. 30). Elle est l'expression d'une forme de l'abus de droit (ibid., n°56, réf. citée). Ces conditions réalisées, l'autorité fiscale est dès lors autorisée à s'écarter de la forme juridique dont l'opération est revêtue et à substituer à l'agencement formel donné par le contribuable à une transaction un autre état de fait correspondant à la transaction sous-jacente véritablement envisagée et qui, pour sa part, tombe dans les prévisions de la norme (cf. Walter Ryser/Bernard Rolli, *Précis de droit fiscal suisse*, 4^{ème} éd., Berne 2002, p. 72). b) Une évasion fiscale n'entre en ligne de compte que dans des situations tout à fait extraordinaires, lorsque la construction juridique choisie (élément objectif) n'a – abstraction faite des aspects fiscaux – aucun sens d'un point de vue économique. L'élément subjectif est décisif, dans la mesure où il est exclu de retenir une évasion fiscale, lorsque d'autres motifs que ceux tendant à réaliser une économie d'impôt ont joué un rôle significatif dans le choix de la construction juridique (ATF 142 II 399 consid. 4.2 p. 408; cf. en outre Yersin/Aubry Girardin, op. cit., n°54; Markus Reich, *Steuerrecht*, 2^{ème} édition, Zurich 2012, § 6 n°20 p. 141; Ryser/Rolli, op. cit., pp. 87/88). Lorsqu'une norme est invoquée de façon abusive, sans qu'aucun intérêt digne de protection ne le justifie, cela ne saurait rester sans conséquences. En ce qui concerne enfin l'analyse des effets de la construction, il ne faut pas perdre de vue que le contribuable est en principe libre de façonner ses relations juridiques comme il l'entend. Une intervention à l'encontre d'une construction abusive ne se justifie par conséquent que si celle-ci produit réellement des effets au plan fiscal (cf. arrêt 2C_638/2010, précité, consid. 4.1). La question de savoir si les conditions pour admettre une évasion fiscale sont données doit être examinée en se fondant sur les circonstances concrètes du cas d'espèce. Lorsque l'évasion fiscale est retenue, la jurisprudence du Tribunal fédéral considère que l'imposition doit être fondée non pas sur la forme choisie par le contribuable, mais sur celle qui aurait été appropriée au but économique poursuivi (cf. ATF 131 II 627 consid. 5.2 p. 635s.). Contrairement à l'opinion de la doctrine (voir p. ex. Peter Locher, *Rechtsmissbrauchsüberlegungen im Recht der direkten Steuern der Schweiz*, in : *Archives de droit fiscal* 75 p. 675 ss, p. 680 et 696; Pierre-Marie Glauser, *Transparence fiscale: vers un nouveau mode d'allocation internationale du profit dans les groupes de sociétés*, in : RF 61/2006 p. 486 ssp. 502), une telle fiction ne pose pas problème. En effet, ce n'est que la construction juridique formelle qui est niée. En ce qui concerne ses conséquences économiques – seules déterminantes pour l'analyse –, la situation reste inchangée (arrêt 2C_732/2010 du 28 juin 2012 consid. 5.1, références citées). En outre, l'on ne saurait déduire qu'il n'y a plus de place pour l'évasion fiscale lorsqu'une norme doit être interprétée selon la réalité économique: l'admission d'une évasion fiscale se justifie parce que le fait de se prévaloir abusivement d'un droit ou d'invoquer de manière abusive une norme ne mérite pas d'être protégé. Si l'on constate qu'une construction juridique est totalement inappropriée aux buts économiques poursuivis et qu'en vertu des normes légales pertinentes, son acceptation conduirait à des économies

d'impôt indues, le fait de se prévaloir abusivement de cette forme juridique qui ne correspond en définitive pas au but économique poursuivi ne mérite pas d'être protégé (ibid., consid. 5.2, réf. citées). c) 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 (ATF 133 II 153 consid. 7.2 p. 166; arrêts 2C_449/2008 du 16 octobre 2008, in : RDAF 2009 II 9 consid. 4; 2A.79/2002 du 27 janvier 2003 consid. 5.2, in : Archives 72 p. 736, RDAF 2003 II p. 382, RF 58/2003 p. 368; 2A.609/2003 du 27 octobre 2004 consid. 2.4, in : StE 2005 A 23.2 n°2, PJA 2005 p. 869; Archives 64 p. 493 consid. 3c et les références citées). Ont par exemple 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 certain 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). d) Lorsque la norme fiscale se rattache au droit civil, le problème de l'évasion fiscale se pose essentiellement sous la forme de l'abus de droit. Il est alors fréquent que la loi décrive les cas typiques d'abus en prévoyant des énoncés de fait légaux de substitution ("Ersatztatbestände"). Tel est le cas, dans le contexte de l'impôt sur les gains immobiliers, des transferts de propriété économiques qui sont assimilés à des aliénations (Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7e éd., 2016, p. 40 s.).

E. 3

Les constatations faites et les explications recueillies dans l'instruction du cas d'espèce ne permettent pas de retenir une situation potentiellement abusive. a) Administrateur de C. _____ et de I. _____, H. _____, entrepreneur et promoteur immobilier, a expliqué, lors de son audition, que l'opération de promotion des terrains de ***** présentait un risque financier. Pour cette raison, il avait constitué B. _____, dont I. _____ détenait initialement 100% du capital-actions. Le concours d'un investisseur s'avérant nécessaire, compte tenu de l'importance du projet, H. _____ a approché la recourante. Celle-ci avait, par le passé, confié des travaux à K. _____, autre entreprise du secteur de la construction détenue par H. _____. La recourante a accepté d'entrer dans l'opération immobilière; elle a, dans un premier temps, prêté à B. _____ le montant de 570'000 fr., afin que cette dernière puisse acquérir les terrains de _____. D. _____ a ajouté que le contrat d'entreprise générale de construction étant confié à I. _____, la recourante a exigé en contrepartie de détenir la majorité du capital-actions de B. _____, afin de pouvoir contrôler l'opération. C'est dans ces circonstances qu'entre le 19 mai 2005 et le 13 mars 2006, la recourante a acquis, en trois opérations, le 51% du capital-actions de B. _____ des mains de I. _____. Les bâtiments faisant l'objet de la promotion ont été achevés entre 2009 et 2010. On retire des explications concordantes de H. _____ et D. _____ que la vente des appartements s'est toutefois avérée plus délicate que ce que les associés imaginaient au départ. La recourante, dont les intérêts n'étaient pas les mêmes que ceux de H. _____, a donc émis le souhait de sortir de cette opération. Ne disposant

pas des liquidités nécessaires pour racheter la participation de la recourante dans B._____, H._____ lui a proposé en contrepartie trois appartements de la promotion. L._____, société-fille de la recourante, devait acquérir ces trois objets au prix de 2'430'000 francs (à quoi s'ajoutaient 240'000 fr. pour six places de parc). Selon H._____, cette opération s'est faite au prix du marché, sans avantage particulier. H._____ a constitué C._____ et a acquis par l'intermédiaire de cette dernière tant la participation majoritaire de la recourante dans B._____ que le solde des actions, 49%, que détenait toujours I._____. La recourante, pour sa part, a cédé à sa société-fille L._____ sa créance contre C._____ (rachat des actions de B._____), ainsi que sa créance contre B._____ (remboursement du prêt). Le montant de l'achat par L._____ des trois appartements et des places de parc a été compensé avec le prix de vente des actions de B._____. b) Le 25 octobre 2007, la recourante a ainsi cédé sa participation de 51% au capital-actions de B._____ à C._____ pour un montant de 1'500'000 francs (soit 31'372 fr.55 l'action). A teneur du décompte acheteur/vendeur, du même jour: Achat par L._____ - lot n°1: 830'000.- - lot n°2: 770'000.- - lot n°3: 830'000.- - six places de parking: 240'000.- Sous-total 2'670'000.- ./ commission de vente (15%): - 400'000.- Total 2'270'000.- Payable comme suit: - vente : 52 (recte 51)% actions B._____: 1'500'000.- - remboursement prêt sans terrain *****, environ: 570'000.- - solde à la remise des clefs: 200'000.- Total 2'270'000.- Ainsi, il ressort dudit décompte qu'une fois opérée la compensation du prix de vente des trois appartements avec le prix de vente des actions et le remboursement du prêt, L._____ (à qui A._____ a cédé sa créance contre C._____ en paiement du prix de 51% des actions de B._____, ainsi que sa créance contre B._____ en remboursement du prêt de 570'000 fr.) a réglé une soultte de 200'000 fr. à C._____. H._____ a expliqué à cet égard que le prix de vente des trois appartements était plus élevé que le prix de vente des actions de B._____. Le 30 novembre 2007, I._____, par son administrateur J._____, a cédé à son tour à C._____ les 49% du capital-actions de B._____, pour un montant de 49'000 fr., soit à la valeur nominale (49 actions à 1'000 fr.). Dès cet instant, C._____ a détenu l'entier du capital de B._____. Dans son écriture du 10 juillet 2017, la recourante a donné des explications détaillées sur la chronologie des opérations et leur traitement comptable. Il en ressort notamment que la cession des créances de A._____ à sa filiale L._____ a eu lieu en 2011, année durant laquelle L._____ a acquis (le 22 février 2011) les trois appartements et les places de parc de B._____. c) On peut sans doute s'interroger sur les raisons pour lesquelles H._____ a constitué C._____, dont le siège est à *****. On retire de ses explications qu'il était à la tête de plusieurs sociétés et qu'il a restructuré son patrimoine à cette époque. Quoi qu'il en soit, la présente procédure n'est pas dirigée contre H._____. Or, il reste – et le Tribunal est lié sur ce point par l'arrêt de renvoi – que l'instruction n'a pas mis en évidence de relation entre la vente par la recourante à C._____ de ses actions de B._____ le 25 octobre 2007 et l'acquisition par C._____ du reste du capital-actions de B._____ environ un mois plus tard, le 30 novembre 2007. Il n'est donc pas possible en l'état de retenir que l'entier du capital-actions de B._____ ait fait l'objet d'un transfert coordonné entre ses différents actionnaires mais scindé en plusieurs opérations, de telle sorte que l'opération dans son ensemble puisse échapper à l'impôt. d) Dans son écriture du 10 juillet 2017 (p. 5 in fine; cf. aussi écriture du 14 août 2017 p. 2), l'autorité intimée relève que, dans son arrêt, le Tribunal fédéral s'est référé à la notion de grande majorité des actions ("überwiegende Mehrheit"), sans la préciser davantage. Elle soutient qu'en l'espèce, dès lors que A._____ avait le contrôle

de B. _____ – dont elle détenait 51% des actions –, la vente des titres devrait être soumise à l'impôt sur les gains immobiliers au lieu de situation des immeubles, en vertu d'une application parallèle des art. 12 al. 2 let. a et 21 al. 1 let. c LHID. En argumentant de la sorte, l'autorité intimée perd de vue que le Tribunal fédéral a ajouté que, pour qu'une application parallèle des articles 12 al. 2 let. a et 21 al. 1 let. c LHID puisse justifier un assujettissement à l'impôt sur les gains immobiliers dans le lieu de situation des immeubles en cas de vente des actions d'une société immobilière, il fallait être en présence de circonstances exceptionnelles, de nature à fonder un risque d'abus. Le Tribunal fédéral a distingué à cet égard entre la vente de la totalité des actions d'une société immobilière, qui correspond au transfert du pouvoir de disposer des immeubles comme un propriétaire, et l'aliénation d'une partie seulement des actions, auquel cas il y a lieu d'examiner dans chaque cas concret si l'on est en présence d'une situation potentiellement abusive (consid. 5.3). e) Dans son écriture du 10 juillet 2017 (p. 9), l'autorité intimée fait par ailleurs valoir "que l'on se trouve bien en présence d'une situation abusive due aux diverses constructions juridiques mises en place par les deux holdings", de sorte qu'il se justifierait d'imposer la recourante – en application parallèle des art. 12 al. 2 let. a et 21 al. 1 let. c LHID – sur la plus-value immobilière qu'elle a réalisée entre mai 2005 et octobre 2007. L'autorité intimée observe en particulier que la valeur de la participation de la recourante dans le capital de B. _____ est passée de 51'000 fr. (prix payé pour acquérir 51% des actions) à 1'500'000 fr. (prix de vente de 51% des actions convenu avec C. _____), plus-value qui ne peut être liée qu'aux immeubles de B. _____. Elle relève plusieurs indices d'abus: l'opération immobilière concerne des immeubles sis dans le canton de Vaud et aussi bien H. _____ que les personnes physiques qui détiennent la recourante sont domiciliées dans le canton de Vaud; les intéressés ont recouru à une construction juridique consistant à transférer la majorité du capital-actions (vente mobilière) de la société immobilière détenant les immeubles en cause, d'une société holding sise hors canton à une autre société holding – d'ailleurs constituée très peu de temps avant la transaction – extracantonale, de manière à ce que la plus-value dégagée à très court terme échappe à l'impôt sur les gains immobiliers au lieu de situation des immeubles; les deux conventions du 25 octobre 2007 sont "inhabituelles" dans la mesure où elles ont été conclues entre des parties différentes, ont un objet différent et que la date d'exécution n'est pas la même. La plupart de ces faits étaient connus du Tribunal fédéral lorsqu'il a rendu son arrêt du 7 octobre 2016, aux termes duquel la Cour de céans devait examiner les circonstances – certes dans leur ensemble – entourant la cession d'actions du 25 octobre 2017 et, en particulier, si cet acte juridique était coordonné avec la vente par I. _____ de son paquet d'actions le 30 novembre 2007. Il faut relever à cet égard que le Tribunal fédéral a raisonné, en lien avec les art. 12 al. 2 let. a et 21 al. 1 let. c LHID, en termes d'abus, notion qui renvoie aux transferts de propriété économiques assimilés à des aliénations (cf. consid. 2d ci-dessus), et non d'évasion fiscale. Cela montre que la Haute Cour s'est focalisée sur les cessions des actions de B. _____ des 25 octobre et 30 novembre 2007. La Cour de céans étant liée par l'arrêt de renvoi (cf. consid. 1a ci-dessus), elle ne saurait revenir sur les "constructions juridiques" mises en place par les différentes personnes physiques et morales impliquées, étant en outre rappelé que l'instruction n'a pas permis de mettre en évidence de concertation entre la recourante et I. _____ ou, plus exactement, entre leurs organes respectifs.

E. 4

a) Les considérants qui précèdent conduisent par conséquent le Tribunal à admettre le recours et à réformer la décision attaquée, en ce sens que la décision de taxation du 30 août

2012 est annulée. b) Compte tenu du sort du recours, le présent arrêt sera rendu sans frais (cf. art. 49 al. 1, 52 al. 1, 91 et 99 de la loi cantonale du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; RSV 173.36]). De même, aucun émolument ne sera perçu dans la cause ouverte sous n°FI.2014.0041. c) La recourante obtient gain de cause avec l'assistance d'un conseil, de sorte qu'elle a droit à l'allocation de dépens (cf. art. 55 al. 1, 91 et 99 LPA-VD), tant dans la présente cause que dans la cause FI.2014.0041 pour la procédure cantonale; ceux-ci seront fixés conformément aux articles 10 et 11 du tarif des frais judiciaires et des dépens en matière administrative, du 28 avril 2015 (TFJDA; RSV 173.36.5.1).

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