

VD_OMNI FI.2017.0047 vom 5. Oktober 2018

VD Tribunal cantonal, 2018-10-05, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2017.0047

FR: VD_OMNI FI.2017.0047 du 5 octobre 2018

IT: VD_OMNI FI.2017.0047 del 5 ottobre 2018

Regeste

A. _____, B. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Le recourant était actionnaire minoritaire d'une SA, surendettée et présentant des pertes reportées au bilan; cette SA a repris, à leur valeur comptable, les actifs et passifs de la raison individuelle, sise en Valais, de l'actionnaire majoritaire et a, dans le même temps, transféré son siège dans ce canton. Les bénéfices réalisés depuis lors par la SA ont été compensés avec les pertes reportées. Considérant que le procédé constituait une évasion fiscale, le fisc valaisan a refusé le report de pertes, ce qui a été confirmé par le Tribunal fédéral (arrêt 2C_1027/2011, 2C_1028/2011 du 14 juin 2012). Le fisc valaisan a transmis à l'ACI l'arrêt du Tribunal fédéral qui concernait l'imposition de la SA. L'office d'impôt a alors rendu une décision de rappel d'impôt à l'endroit des actionnaires de la SA, en considérant que, dans la mesure où les bénéfices réalisés après la reprise avaient servi à "reconstituer" le capital-actions, il y avait une prestation appréciable en argent imposable dans le chef des actionnaires de la SA. Sur réclamation, l'ACI a confirmé le rappel d'impôt en admettant l'existence d'une évasion fiscale. Rejet du recours dirigé contre la décision sur réclamation.

Erwägungen

E. 1

A teneur de l'art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), le contribuable peut s'opposer à la décision sur réclamation de l'autorité de taxation en s'adressant, dans les 30 jours à compter de la notification de la décision attaquée, à une commission de recours indépendante des autorités fiscales. 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. Le recours ayant été interjeté dans la forme prescrite (cf. art. 140 al. 2 LIFD et 79 de la loi cantonale du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; RSV 173.36]) et le délai de trente jours (cf. art. 140 al. 1 LIFD et 95 LPA-VD), il y a lieu d'entrer en matière.

E. 2

Le litige a trait en l'espèce aux reprises opérées par l'autorité intimée dans le revenu déclaré par les recourants durant les années 2004 et 2005. Il a trait aussi bien à l'impôt cantonal et communal sur le revenu et la fortune qu'à l'impôt fédéral direct. S'agissant de l'impôt cantonal et communal, la LI a abrogé la loi homonyme, du 26 novembre 1956 (aLI), dès son entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001 (art. 278 et 279 LI). Elle est donc applicable aux périodes ici en cause. S'agissant de l'impôt fédéral direct, la LIFD a abrogé l'arrêté du Conseil fédéral concernant la perception d'un impôt fédéral direct, du 9 décembre 1940 ([AIFD]; art. 201 LIFD), dès son entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1995. Elle est donc

également applicable. A l'image de l'autorité intimée et comme la jurisprudence lui permet de le faire, le Tribunal tranchera les recours aussi bien pour ce qui concerne l'impôt cantonal et communal, d'une part, et l'impôt fédéral direct, d'autre part (arrêt du Tribunal fédéral 2C_60/2013 et 2C_61/2013 du 14 août 2013 consid. 1; ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262 s.; 131 II 553 consid. 4.2 p. 559; 130 II 509 consid. 8.3 p. 511).

E. 2.2

p. 59; arrêts 2C_1023/2013 du 8 juillet 2014 consid. 3.4.1, in : StE 2014 B 97.41 n° 27; 2C_644/2013 du 21 octobre 2013 consid. 3.1). aa) Selon la jurisprudence constante, il y a distribution dissimulée de bénéfice constitutive de prestation appréciable en argent lorsque quatre conditions cumulatives sont remplies: 1) la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante; 2) cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le ou la touchant de près; 3) elle n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers; 4) la disproportion entre la prestation et la contre-prestation est manifeste, de telle sorte que les organes de la société auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient (ATF 143 IV 228 consid. 4.1 p. 231; 140 II 88 consid. 4.1 p. 92; arrêts 2C_674/2015 du 26 octobre 2017 consid. 7.1; 2C_898/2015 du 12 octobre 2016 consid. 3.2; 2C_605/2014 du 25 février 2015 consid. 6; 2C_263/2014 du 21 janvier 2015 consid. 5.2). En application de l'approche économique qui prévaut en la matière, les faits doivent être appréciés non seulement du point de vue de leur forme de droit civil, mais également du point de vue de leur contenu réel, en particulier économique (ATF 138 II 57 consid. 2 p. 59; arrêts 2C_898/2015 du 12 octobre 2016 consid. 3.2; 2P.280/2001/2A.475/2001 du 30 avril 2002 consid. 2.1, in : RF 57/2002 p. 558; en ce qui concernait l'AIFD: ATF 115 Ib 238 consid. 3b p. 241). La question de savoir si la prestation appréciable en argent est intervenue suite à l'absence de comptabilisation d'un revenu ou suite à la comptabilisation d'une charge infondée est en revanche sans importance (cf. ATF 113 Ib 23 consid. 2 p. 24 ss). Les prestations appréciables en argent peuvent également intervenir à charge de comptes d'actifs ou de passifs (arrêt 2C_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2 in : Archives 84 254 et RDAF 2016 II 110 et les références citées). Si l'opération commerciale qualifiée de prestation appréciable en argent n'est imposée ni auprès de la société ni auprès du détenteur de parts, il en résulte une reprise chez l'un comme chez l'autre. Cela découle des art. 58 al. 1 let. b et c LIFD et 94 al. 1 let. b LI en ce qui concerne la société effectuant la prestation et des art. 17 al. 1 et 20 al. 1 let. c LIFD, resp. 20 al. 1 et 23 al. 1 LI en ce qui concerne l'actionnaire qui en bénéficie, dans la mesure où il s'agit d'une personne physique (arrêt 2C_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2 in : Archives 84 254 et RDAF 2016 II 110 et les références citées). En effet, le titulaire d'une participation peut tirer économiquement profit de celle-ci par d'autres moyens que le dividende ou l'excédent de liquidation. Il peut profiter de sa qualité d'actionnaire pour obtenir de la société des avantages financiers ou en nature, que celle-ci ne consentirait pas à des tiers (Yves Noël, in : Commentaire romand, op. cit., n°79 ad art. 20 LIFD, p. 430). Dans la mesure où la loi elle-même se réfère à une notion économique, l'autorité de taxation n'a pas besoin de recourir à la construction de l'évasion fiscale pour s'écarter de la forme juridique mise en avant par le contribuable. La transaction litigieuse peut en effet ne pas être insolite, ni le contribuable avoir voulu éluder l'impôt; la requalification d'avantage appréciable en argent n'en interviendra pas moins si l'on doit retenir qu'économiquement, l'actionnaire a été gratifié comme s'il avait reçu un dividende (ibid., n°80, références citées). bb) Selon la jurisprudence, il y a évasion fiscale lorsque les conditions suivantes sont réunies: a) la forme juridique choisie par le contribuable paraît insolite, inappropriée ou étrange, en tout cas inadaptée au but économique poursuivi; b) ce

choix a été opéré abusivement, dans le seul but d'économiser des impôts qui seraient dus si les rapports de droit avaient été aménagés de façon appropriée; c) le procédé conduirait effectivement à une notable économie d'impôt s'il était admis 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. 635 s.; arrêts 2C_645/2012 du 13 février 2013 consid. 3.2; 2A.123/2006 du 10 juillet 2006, in : RDAF 2007 II p. 127, 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). 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). 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*, op. cit., n°54 ad remarques préliminaires, p. 30). Elle est l'expression d'une forme de l'abus de droit (ibid., n°56, réf. citée). Lorsqu'une évasion fiscale est admise, l'imposition se base sur la construction juridique qui aurait été adaptée au but économique poursuivi (ATF 138 II 239 consid. 4.1 p. 245). cc) Le transfert d'un cadre (ou d'un manteau) d'actions consiste en une vente de droits de participation permettant à leur acquéreur de disposer d'une société non encore dissoute juridiquement, mais économiquement (de fait) liquidée, alors même qu'elle peut avoir conservé au bilan certains actifs en liquide (argent comptant, avoirs en banques, titres cotés) déterminant la valeur vénale des actions. Cette opération est assimilée à une liquidation de société, suivie d'une nouvelle création, car elle présente les caractéristiques de l'abus de droit. En effet, le vendeur de ces actions cherche, en principe, à éviter les frais et les impôts liés à une dissolution avec liquidation de la société, alors que l'acquéreur souhaite éluder le droit de timbre d'émission et les frais liés à la fondation d'une nouvelle société. Dans de telles circonstances, le montant perçu par l'actionnaire doit donc être assimilé à un bénéfice de liquidation assujéti à l'impôt anticipé, déduction faite de sa part au capital-actions; même si ce montant ne lui est pas alloué par la société mais reste en possession de celle-ci sous forme de liquidités, il entre en effet dans le prix qui lui est versé par l'acquéreur du cadre d'actions et est assimilé, d'un point de vue économique, à un excédent de liquidation (arrêts 2C_176/2008 du 26 août 2008 consid. 5.1; 2A.107/1999 du 23 septembre 1999 in : RDAF 2000 II 227, consid. 4b et les références). Jusqu'au 1^{er} janvier 2011, date à laquelle le principe de l'apport en capital est devenu applicable, le transfert d'un cadre d'actions avait pour conséquence que l'entier de la différence entre le prix de vente de la société et sa valeur nominale était soumis à l'impôt direct, ainsi qu'à l'impôt anticipé, au titre d'excédent de liquidation (Yves Noël, op. cit., no 76 ad art. 16 LIFD, no 71 ad art. 20 LIFD). b) aa) En l'espèce, il apparaît tout d'abord que les autorités fiscales valaisannes ont arrêté le bénéfice de D. _____ SA à 225'411 fr. pour l'année 2004 et à 229'992 fr. pour l'année 2005. Elles ont refusé à cette dernière l'imputation des pertes reportées découlant de l'activité de E. _____, exploitée jusqu'au printemps 2003, sur les résultats provenant de son activité. Les autorités valaisannes ont estimé à cet égard que E. _____ était liquidée de fait, ou

économiquement, lorsqu'elle avait repris l'exploitation de la pharmacie, de sorte que la reprise de ses dettes était constitutive d'évasion fiscale. On cite à cet égard l'arrêt 2C_1027/2011 et 2C_1028/2011 du 14 juin 2012: « (...) 4.3.1 Selon l'état de fait retenu par l'instance précédente de manière à lier le Tribunal fédéral, la société E. _____, qui avait pour but l'exploitation d'un commerce de quincaillerie, était la propriété de C. _____ à raison de 81 %, le solde des actions étant détenues par B. _____. A fin 2003, le montant des pertes reportées liées à l'exploitation de E. _____ s'élevait à CHF 1'092'436.-, le principal créancier de la société E. _____ étant son actionnaire principal C. _____. E. _____ a changé sa raison sociale en D. _____ et transformé son but, qui est devenu l'exploitation d'une pharmacie. Le montant du capital-actions et sa répartition n'ont pas été modifiés. D. _____ SA a en outre repris, à la valeur comptable, les actifs et les passifs de la raison individuelle D. _____, également propriété de C. _____. On est ainsi en présence de deux opérations qui se superposent. D'une part, une société, surendettée, cesse l'exercice d'une activité non rentable, une quincaillerie, pour reprendre une activité bénéficiaire, une pharmacie. D'autre part, une pharmacie gérée en raison individuelle, cède l'ensemble de ses actifs et passifs à une société déficitaire. D'un point de vue économique, une telle construction revient à mettre à la portée des créanciers de la société anonyme déficitaire les avoirs résultant de l'activité bénéficiaire exercée en raison individuelle, jusque-là détenus directement par l'actionnaire de ladite société. Or, de manière générale, un commerçant cherchera plutôt à protéger les éléments de son patrimoine personnel et le résultat de l'activité qu'il exerce en raison individuelle de la mainmise des créanciers de la société anonyme dont il est parallèlement l'actionnaire majoritaire. Une construction qui aboutit à l'effet inverse est ainsi un non-sens économique. Le fait que, comme l'allègue la recourante, l'actionnaire majoritaire était aussi le créancier principal de la société anonyme pour 95.5 % des engagements de cette dernière, de sorte que le risque de mettre des biens à disposition de créanciers de la quincaillerie était inexistant, renforce encore le caractère insolite de l'opération. La construction juridique et comptable établie par la recourante et son actionnaire n'aurait en effet jamais été réalisée entre des parties indépendantes. Les arguments avancés par la recourante à l'appui du caractère prétendument habituel de la construction choisie ne convainquent guère. Celle-ci envisage chacune des deux opérations isolément et apporte des justifications relatives à la transformation d'une entreprise individuelle en société commerciale, d'une part, et à la reprise d'une activité bénéficiaire par une société déficitaire, d'autre part. Ainsi, il est certes exact que la transformation d'une raison individuelle en société anonyme n'est pas insolite en elle-même. En effet, une telle modification juridique permet de limiter la responsabilité de l'entrepreneur. En outre, il est courant que l'on utilise dans ce contexte des structures inactives existantes pour économiser des frais. L'intégration de l'activité d'une pharmacie dans une société anonyme exploitant précédemment un autre commerce n'est ainsi pas insolite en elle-même. Elle le devient en revanche si on considère l'opération dans sa globalité, en particulier le fait que la société anonyme n'était pas une structure inactive mais une société surendettée qui, selon les allégations de la recourante elle-même, n'a pu éviter de déposer son bilan que grâce à la postposition de la créance de son actionnaire principal.

4.3.2 Nonobstant ce que prétend la recourante, la construction décrite ne peut avoir été choisie que dans le but d'économiser des impôts qui auraient été dus si les rapports de droit étaient aménagés de façon appropriée. Ainsi que la Commission cantonale de recours l'a relevé, aucune justification objective d'ordre économique ne peut entrer en considération. En effet, comme on l'a vu, les justifications avancées, si elles font sens prises

individuellement, ne méritent plus cette qualification lorsqu'on les examine dans leur contexte global. Ainsi, l'opération de transformation de la raison individuelle de la pharmacie en société anonyme permettait certes de limiter la responsabilité de l'entrepreneur et de poursuivre des objectifs d'ordre successoral. Mais ces buts sont sans lien avec la reprise des actifs de la pharmacie par une société anonyme surendettée qui aurait dû entrer en liquidation. En ce qui concerne l'argument selon lequel cette reprise des actifs permettait d'éviter la liquidation de la société anonyme et d'honorer ses dettes, il ne tient pas. En effet, c'est perdre de vue que le créancier principal sinon exclusif de la quincaillerie était son actionnaire principal, également détenteur de la raison individuelle de la pharmacie. Partant, l'opération ne devenait avantageuse qu'en raison de ses conséquences fiscales, la perte reportée de la quincaillerie permettant d'éviter pendant plusieurs années la taxation du bénéfice réalisé par la pharmacie.

4.3.3 La dernière condition pour affirmer l'existence d'une évasion fiscale, à savoir l'existence d'une économie fiscale effective, n'est par ailleurs pas contestée. En effet, grâce au report de pertes d'un montant de CHF 1'092'436.-, le bénéfice de la pharmacie se serait transformé en résultat nul pendant plusieurs années. Ainsi, pour 2004 et 2005, la recourante entendait déclarer un résultat négatif de respectivement CHF 807'025.- en 2004 et CHF 517'033.- en 2005 alors que son bénéfice d'exploitation était de CHF 285'411.- pour 2004 et de CHF 289'992.- pour 2005. Compte tenu du solde des pertes reportées restant à fin 2005, cette opération aurait vraisemblablement encore pu se répéter pendant une à deux années supplémentaires.

E. 3

Les recourants ont requis, à titre de mesure d'instruction, qu'une audience soit convoquée, afin que puissent être recueillies les dépositions de F._____, ancien collaborateur de l'ACI et auquel B._____, alors mandataire de C._____, s'était adressé pour examiner les incidences fiscales de la reprise par la société de l'entreprise individuelle de ce dernier, et de G._____, représentant des autorités fiscales valaisannes ayant communiqué à l'office d'impôt compétent l'arrêt 2C_1027/2011 et 2C_1028/2011 du 14 juin 2012. 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). En outre, sauf disposition expresse contraire, les parties ne peuvent prétendre être auditionnées par l'autorité (cf. art. 33 al. 2 LPA-VD). Le droit d'être entendu découlant des art. 29 al. 2 Cst. et 27 al. 2 Cst./VD comprend notamment le droit pour l'intéressé de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou, à tout le moins, de s'exprimer sur son résultat lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre. A lui seul, l'art. 29 al. 2 Cst. ne confère pas le droit d'être entendu oralement, ni celui d'obtenir l'audition de témoins. Le droit d'être entendu n'empêche 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). Les art. 29 al. 2 Cst. et 27 al. 2 Cst./VD n'accordent pas à la partie dans la procédure devant la juridiction administrative le droit inconditionnel d'être entendu oralement, ni celui d'obtenir l'audition de témoins ou la mise en œuvre d'une expertise (ATF 134 I 140 consid. 5.3 p. 148; 122 II 464 consid. 4c p. 469/470). b) En l'espèce, l'on peut se dispenser de tenir une audience aux fins d'auditionner les recourants et de recueillir la déposition de F._____ et de G._____. L'autorité intimée a produit son dossier. Or, ce dossier est complet et les recourants ont pu se déterminer sur la réponse de l'autorité intimée. En outre, la question soulevée par les recourants, qui est celle de la connaissance par l'office d'impôt de la restructuration opérée par C._____ durant le mois de décembre 2003, a déjà été tranchée par le Tribunal fédéral dans l'arrêt 2C_99/2010 et 2C_107/2010 du 6 septembre 2010, comme on le verra ci-dessous. En outre et surtout, le litige a trait, comme on le verra plus loin, à des questions d'ordre principalement, sinon exclusivement juridique, que le Tribunal examine avec un plein pouvoir d'examen (cf. art. 98 LPA-VD). Dès lors, par appréciation anticipée des preuves, le Tribunal s'estime en mesure de statuer en connaissance de cause, en se dispensant de tenir une audience et de recueillir des témoignages.

E. 4

Les recourants font valoir en premier lieu que les conditions qui permettent à l'autorité intimée de notifier un rappel d'impôt ne seraient pas réunies dans le cas d'espèce. a) On rappelle que les art. 151 al. 1 LIFD et 207 al. 1 LI permettent à l'autorité fiscale de procéder à un rappel d'impôt, notamment «lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète (...)». Lorsqu'en revanche, le contribuable a déposé une déclaration complète et précise concernant ses éléments imposables et que l'autorité fiscale en a admis l'évaluation, un rappel d'impôt est exclu, même si cette évaluation était insuffisante (ibid., al. 2). b) Une telle procédure est exclue lorsque l'autorité fiscale aurait dû se rendre compte de l'état de fait incomplet ou inexact au moment où elle a procédé à la taxation. L'objectif est d'éviter que le fisc revienne sur une première décision entrée en force, alors que celle-ci contenait indiscutablement des inexactitudes flagrantes qui ne pouvaient lui échapper (arrêts 2C_999/2014 du 15 janvier 2015 consid. 6; 2C_104/2008 du 20 juin 2008 consid. 3.3). Contrairement à ce qui prévalait antérieurement sous le régime de l'AIFD, le rappel d'impôt ne dépend plus exclusivement de la commission d'une infraction fiscale. Le rappel d'impôt n'est soumis qu'à des conditions objectives: il implique qu'une taxation n'a, à tort, pas été établie ou est restée incomplète, de sorte que la collectivité publique a subi une perte fiscale; il suppose aussi l'existence d'un motif de rappel. Ce motif peut résider dans la découverte de faits ou de moyens de preuve inconnus jusque-là, soit des faits ou moyens de preuve qui ne ressortaient pas du dossier dont disposait l'autorité fiscale au moment de la taxation. Il n'est pas nécessaire que le contribuable ait commis une faute (arrêts 2C_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 8.1, non publié in : ATF 140 I 68; 2C_104/2008 du 20 juin 2008 consid. 3.3; 2A.300/2006 du 27 février 2007 consid. 3.3 et les références citées, RF 62/2007 p. 369). Le contribuable doit en revanche faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD et 176 al. 1 LI). Il doit ainsi remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD), en particulier signaler les faits dont le régime fiscal est incertain, de sorte que l'autorité fiscale ne doit se livrer à des investigations complémentaires au moment de procéder à la taxation que si la déclaration contient indiscutablement des inexactitudes

flagrantes (arrêt 2C_722/2017 du 13 décembre 2017 consid. 3.3). Lorsque le contribuable se heurte à une incertitude quant à un élément de fait, il ne doit pas la dissimuler, mais bien la signaler dans sa déclaration. Dans tous les cas, il doit décrire les faits de manière complète et objective (arrêt 2C_1225/2012 du

E. 4.4

Au vu de ce qui précède, force est de constater que la restructuration effectuée par le propriétaire de la recourante est bien constitutive d'une évasion fiscale. Dans ces conditions, c'est à juste titre que l'instance précédente lui a refusé le report des pertes prévu par l'art. 67 al. 1 LIFD et l'arrêt attaqué doit être confirmé sur ce point. (...)» Malgré les critiques des recourants, qui persistent à nier toute évasion fiscale en l'occurrence, il n'y a pas lieu de revenir sur ce qui précède. Dès lors, la reprise par D. _____ SA de l'entreprise individuelle "C. _____", à l'enseigne de D. _____, est bien constitutive d'évasion fiscale. Comme on l'a vu, cette constatation entraîne, pour la personne morale, une reprise au titre du bénéfice à concurrence de la perte reportée, comptabilisée au 31 décembre 2003. La question à résoudre en l'occurrence a trait à la justification de cette reprise chez l'actionnaire également. bb) Dans la décision attaquée, l'autorité intimée part du constat que le Tribunal fédéral a admis l'existence d'une évasion fiscale. Elle relève que, dans ces conditions, la seule question à examiner est celle de la réalisation d'une économie d'impôt par les recourants. Elle considère ce qui suit (décision attaquée, p. 7 ss): " Conséquences des opérations réalisées Par l'opération réalisée, l'apport de la pharmacie dans la société a pour conséquence comptable que chaque bénéfice réalisé va compenser la perte du bilan jusqu'à sa complète absorption. Il est le lieu de relever que selon les informations transmises par l'autorité valaisanne, dite perte est intégralement compensée en 2009. Ainsi, les bénéfices générés ne s'accumulent pas en réserves distribuables. Par conséquent, aucun dividende ne peut être distribué de manière ouverte aux actionnaires et imposé au titre de rendement de fortune. Ces bénéfices échappent donc à la double imposition économique telle que reconnue par le droit fiscal suisse. En procédant à la restructuration en cause, les réclamants ont pu récupérer l'intégralité de leur valeur nominale grâce aux résultats générés par la pharmacie alors qu'elle était économiquement perdue. La restructuration telle que réalisée a permis aux contribuables non seulement d'éviter la perte définitive de leur prêt mais également de se soustraire à la double imposition économique. Conséquences de l'évasion fiscale En présence d'une évasion fiscale, il convient d'appréhender un état de fait non pas en s'appuyant sur la forme choisie effectivement par le contribuable, mais sur les opérations qui auraient dû être effectuées conformément à des pratiques commerciales usuelles (Yersin/Aubry Girardin, in : Commentaire Romand impôt fédéral direct, deuxième édition, 2017, n°55 ad Remarques préliminaires et références citées). En l'espèce, le Tribunal fédéral a jugé que la société aurait dû être liquidée. Ainsi, afin d'apporter la pharmacie, les réclamants auraient donc dû créer une nouvelle société. Les conséquences fiscales doivent donc se baser sur cet état de fait présumé (fiction) qui veut que les contribuables auraient dans un premier temps procédé à la liquidation de la société puis, dans un second créé une nouvelle entité afin d'y apporter l'exploitation de sa raison individuelle de Port-Valais. Partant, les conséquences fiscales en découlant sont les suivantes : 1. Liquidation de la société surendettée Au moment où la société aurait dû être liquidée, elle est surendettée et inactive et a encore pour but l'exploitation d'une quincaillerie. En raison de ce surendettement, la liquidation aurait eu pour conséquence que les créanciers n'auraient pas pu se voir rembourser leurs créances et le capital-social ne pouvait pas être remboursé aux actionnaires. Ainsi, Monsieur C. _____ aurait perdu définitivement tant sa part au

capital-actions, soit CHF 55'000. S'agissant d'une perte en capital privé, elle n'est pas déductible. 2. Création de la nouvelle société La société ayant son siège dans le canton du Valais, cet aspect relève exclusivement de la compétence de ce canton. Cependant et comme susmentionné, le Tribunal fédéral a jugé que la société ne pouvait se prévaloir des pertes reportées engendrées par l'activité de quincaillerie (cf arrêt précité). Quant aux actionnaires, ils auraient dû libérer le capital-actions par des apports de fonds privés. Avantages obtenus par la restructuration effectuée Par comparaison entre les deux situations exposées ci-dessus, et considérant que la société aurait dû être liquidée, la participation dans la société aurait été perdue. Chaque bénéfice subséquent permet ainsi de reconstituer les fonds propres de la société. A mesure que le capital-actions est à nouveau couvert, il est considéré que les actionnaires se sont vus octroyer des actions, de la valeur nominale, sans contre-prestation correspondante. Par conséquent, tout bénéfice permettant la reconstitution du capital-actions doit être considéré comme une distribution d'actions gratuites en faveur des contribuables imposable conformément à l'article 20 alinéa 1 lettre c LIFD et 23 alinéa 1 lettre c LI. Force est donc de constater que par l'opération insolite et inappropriée réalisée, les réclamants ont pu récupérer leur part au capital-actions. Il est donc indéniable que les contribuables se sont enrichis par la restructuration évasive opérée et ont pu éviter l'imposition du revenu de la pharmacie sous l'angle de la double imposition économique. Cet enrichissement s'est d'ailleurs financièrement réalisé en 2009 lors de la vente à la valeur nominale de la participation." L'autorité intimée a résumé sa position en considérant que "tout bénéfice réalisé par la société suite à l'apport de la raison individuelle était constitutif d'un rendement de participation jusqu'à reconstitution du capital-actions pour la part des contribuables à hauteur de la perte reportée refusée par le Tribunal fédéral" (décision attaquée, p. 6). Sur la base de ce qui précède, l'autorité intimée a procédé au rappel des montants indiqués plus haut (partie "Faits", let. E/b). Les reprises opérées pour 2004 et 2005 étaient liées à la reconstitution du capital-actions dans la mesure où celui-ci était détenu par B. _____ . c) aa) Les recourants contestent les rappels d'impôt litigieux en faisant valoir qu'aucune prestation appréciable en argent ne leur a été versée. Ils relèvent en outre qu'il n'y a pas eu en l'espèce de transfert d'un manteau d'actions, comme l'autorité intimée semble l'avoir admis aux fins de justifier les rappels d'impôt. Ils font valoir enfin qu'au vu de sa position d'actionnaire minoritaire, B. _____ n'aurait guère eu la possibilité d'influer sur les choix de l'actionnariat de D. _____ SA (ou de E. _____, ce qui revient au même). Ces critiques tombent à faux, du moment que l'autorité intimée n'a pas motivé les rappels d'impôt litigieux en considérant que les recourants avaient bénéficié de la part de la société de prestations appréciables en argent ni en se référant à la jurisprudence relative au transfert d'un manteau d'actions. L'autorité intimée s'est bien plutôt fondée sur la théorie de l'évasion fiscale. bb) Les recourants contestent que les rappels d'impôt soient justifiés sous l'angle de l'évasion fiscale. Ils font valoir que la restructuration a permis d'éviter les frais de constitution d'une nouvelle société, ainsi que la liquidation de D. _____ SA. Ils ne voient pas l'économie d'impôt qu'elle leur aurait permis de réaliser. D'un point de vue économique, la restructuration leur aurait seulement permis de récupérer la valeur nominale des actions. Le fait que le Tribunal fédéral a admis l'existence d'une évasion fiscale au niveau de la société en refusant le report de pertes n'entraînerait pas de conséquences au niveau des actionnaires. Les recourants rappellent que l'approche de l'évasion fiscale doit être utilisée avec retenue. d) aa) Dans son arrêt du 14 juin 2012, le Tribunal fédéral a jugé que le fait d'apporter une entreprise bénéficiaire dans une société inactive et surendettée était insolite et ne s'expliquait que par le but de réaliser une

économie d'impôt en tirant parti des pertes reportées comptabilisées au bilan de la société, pertes qui allaient pouvoir être compensées avec les bénéfices générés par l'entreprise apportée. Admettant l'existence d'une évasion fiscale, le Tribunal fédéral a considéré que la société surendettée aurait dû être liquidée et que ses pertes reportées ne pouvaient être prises en considération lors de l'imposition de la société pour les périodes 2004 et suivante. Par conséquent, la société devait être imposée sur ses bénéfices comptables des exercices 2004 (285'411 fr.) et 2005 (289'992 fr.), étant rappelé que la procédure portait seulement sur ces deux périodes fiscales. Dans la décision faisant l'objet de la présente procédure, qui porte sur les périodes 2004 et 2005, l'autorité intimée a estimé que les bénéfices comptables de la société sont imposables aussi dans le chef du recourant, en sa qualité d'actionnaire de la société, jusqu'à la concurrence de la reconstitution du capital nominal, soit 300'000 francs. Ces bénéfices sont imposables comme rendements de fortune, en vertu des art. 20 al. 1 let. c LIFD et 23 al. 1 let. c LI, dans la mesure où ils ont servi à reconstituer la part du capital détenue par B._____. L'autorité intimée a fondé cette imposition sur la construction juridique qui aurait été adaptée au but économique poursuivi, à savoir que la société surendettée aurait été liquidée – comme l'a admis le Tribunal fédéral (cf. arrêt du 14 juin 2012 consid. 4.3.2) – et une autre société constituée. Elle a considéré ensuite qu'en cas de liquidation de la société, B._____ n'aurait pas pu récupérer sa part du capital-actions, alors que l'apport – insolite – de l'entreprise bénéficiaire avait conduit à ce que, au terme de plusieurs exercices, aussi bien les fonds propres que les fonds étrangers (prêt de l'actionnaire) étaient à nouveau couverts par les actifs sociaux. Dans sa réponse, l'autorité intimée ajoute que les recourants ont été enrichis de ce fait. Du point de vue de l'autorité intimée, cette "reconstitution" du capital-actions (et celle du prêt de C._____) sont des conséquences de la construction insolite, qui doivent être éliminées en reprenant au titre du revenu, dans le chef des recourants, les bénéfices comptables réalisés par la société, jusqu'à concurrence de la part du capital-actions détenue par B._____. bb) Les questions de l'existence d'une évasion fiscale et des conséquences au niveau de la société (à savoir essentiellement le refus de prendre en compte les pertes reportées) ont été tranchées dans l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_1027/2011 et 2C_1028/2011. La question est à présent de savoir quelles en sont les conséquences au niveau du recourant en sa qualité d'actionnaire. Il s'agit en particulier de déterminer si la condition que le procédé insolite conduirait effectivement à une notable économie d'impôt est réalisée au niveau du recourant. De manière générale, on rappelle qu'il appartient à l'administration fiscale d'établir que les conditions de l'évasion fiscale sont réunies et qu'elle peut donc s'écarter de la forme de droit civil choisie par le contribuable pour procéder à son imposition (Cornu, op. cit., p. 353 et les réf. not. à TF 2C_449/2008 du 16 octobre 2008 consid. 4.4). En l'occurrence, la construction insolite consistant à apporter une entreprise bénéficiaire dans une société anonyme surendettée a eu pour conséquence que les bénéfices de la pharmacie ont servi à "reconstituer" le capital-actions (en se plaçant au moment de la construction insolite, on peut parler de financement à l'aide des bénéfices futurs de l'entreprise apportée), que les actionnaires n'ont ainsi pas eu à libérer, comme ils auraient dû le faire si la société avait été liquidée et une nouvelle constituée. Dans cette mesure, ces bénéfices n'ont ainsi pas été accumulés sous forme de réserves pouvant être distribuées. Jusqu'à concurrence du montant du capital-actions, il y a eu perte de substrat fiscal imposable et économie d'impôt au niveau des actionnaires. Il y a dès lors lieu d'admettre, afin de supprimer l'économie d'impôt rendue possible par la construction insolite, que le bénéfice comptable – imposable dans le chef de la société en raison du refus de l'imputation des pertes reportées – est également imposable

auprès du recourant en sa qualité d'actionnaire, jusqu'à concurrence du montant de sa participation dans le capital-actions. La décision attaquée est bien fondée et doit être confirmée.

E. 7

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. Les recourants, qui succombent, supporteront un émolument judiciaire, solidairement entre eux (cf. art. 49 al. 1, 51 al. 2, 91 et 99 LPA-VD). Au vu du sort du recours, 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.