

VD_OMNI FI.2018.0180 vom 27. Februar 2020

VD Tribunal cantonal, 2020-02-27, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2018.0180

FR: VD_OMNI FI.2018.0180 du 27 février 2020

IT: VD_OMNI FI.2018.0180 del 27 febbraio 2020

Regeste

A. _____, B. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Entrepreneur en raison individuelle qui transforme son entreprise en société anonyme en neutralité fiscale. Conclusion, deux ans plus tard, d'un pacte successoral entre l'entrepreneur, son épouse et leurs deux enfants, comprenant des dispositions pour cause de mort et d'autres engagements entre vifs relatifs en particulier au transfert des actions du père au fils. Le père s'est en particulier engagé à vendre à son fils, pour un prix déterminé, les actions de la SA peu après l'échéance du délai de blocage, cet engagement devant être ultérieurement concrétisé par un contrat de vente. Interprétation de la notion d'aliénation de l'art. 19 al. 2 LIFD. Celle-ci comprend, outre le transfert de la propriété au sens du droit civil, les actes qui doivent être économiquement assimilés à une aliénation. Tel n'est pas le cas d'une promesse de vendre les actions de la SA, lorsque le propriétaire des actions continue, comme dans le cas d'espèce, de s'investir au sein de la société et de percevoir les dividendes. On peut également exclure, compte tenu des circonstances particulières, l'existence d'un acte simulé; le recours à une promesse de vente intégrée dans un pacte successoral peut s'expliquer pour s'assurer du concours des autres héritiers légaux à la transmission de l'entreprise. Les conditions d'une évasion fiscale ne sont pas non plus réalisées, le choix de s'engager d'abord par une promesse de vente dans un pacte successoral, puis par un contrat de vente d'actions ne paraissant pas insolite. Admission du recours et annulation de la décision de l'ACI de procéder à un rappel d'impôt du fait de la violation du délai de blocage de l'art. 19 al. 2 LIFD. Recours au TF rejeté par arrêt du 10 novembre 2020 (2C_234/2020).

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; BLV 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; BLV 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

a) Les tribunaux cantonaux, lorsqu'ils se prononcent sur une question relevant tant de l'impôt fédéral direct que de l'impôt cantonal et communal, comme en l'occurrence, doivent

en principe rendre deux décisions - qui peuvent toutefois figurer dans le même arrêt -, l'une pour l'impôt fédéral direct et l'autre pour l'impôt cantonal et communal, avec des motivations séparées et des dispositifs distincts, ou du moins un dispositif distinguant expressément les deux impôts. Cette exigence se justifie par le fait qu'il s'agit d'impôts distincts, qui reviennent à des collectivités différentes et font l'objet de procédures et de taxations séparées (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1, et les références citées). Il y a lieu cependant de relativiser cette jurisprudence lorsque la question juridique à trancher par l'autorité cantonale de dernière instance est réglée de la même façon en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé et peut, partant, être soumise à un raisonnement identique. Dans un tel cas, il est admissible de statuer sur le litige par un seul arrêt, sans que le dispositif ne distingue entre les deux catégories d'impôt; encore faut-il que la motivation de l'arrêt permette de saisir clairement que l'arrêt vaut aussi bien pour un impôt que pour l'autre (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). b) En l'espèce, les questions à trancher sont les mêmes pour les deux catégories d'impôt. La problématique est réglée de manière identique en droit fédéral, en droit harmonisé et en droit cantonal. La cour statuera dès lors en un seul arrêt, sans distinguer entre l'impôt fédéral direct, d'une part, et l'impôt cantonal et communal, d'autre part, comme la jurisprudence qui vient d'être rappelée lui permet de le faire (cf. arrêts FI.2016.0013 du 14 novembre 2017 consid. 3; FI.2015.0069 du 11 juillet 2016 consid. 2; FI.2013.0033 du 8 janvier 2014 consid. 2 et les arrêts cités).

E. 3

a) L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD; art. 19 LI). Les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée ne sont pas imposables (art. 16 al. 3 LIFD; 19 al. 3 LI). Aux termes de l'art. 18 al. 1 LIFD (cf. également art. 21 al. 1 LI), 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. 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 (art. 18 al. 2 LIFD; art. 21 al. 2 LI). Les réserves latentes d'une entreprise de personnes (entreprise individuelle, société de personnes) ne sont pas imposées lors de restructurations, notamment lors d'une fusion, d'une scission ou d'une transformation, pour autant que cette entreprise reste assujettie à l'impôt en Suisse et que les éléments commerciaux soient repris à leur dernière valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu, en particulier en cas de transfert d'une exploitation ou d'une partie distincte d'exploitation à une personne morale (art. 19 al. 1 let. b LIFD et art. 22 al. 1 let. b LI; cf. à ce sujet, voir ATF 142 II 283 consid. 3). D'une manière générale, le droit civil ne prévoit pas la transformation d'une entreprise individuelle en société anonyme (cf. art. 54 de la loi fédérale du 3 octobre 2003 sur la fusion, la scission, la transformation et le transfert de patrimoine [LFus; RS 221.301]). Celle-ci s'effectue donc, dans la pratique, soit par apport en nature dans une société de capitaux nouvellement constituée (cf. art. 628 CO), soit par le transfert de patrimoine tel que régi par la LFus à une société de capitaux préexistante, respectivement par une liquidation de l'entreprise individuelle, suivie de la constitution de la société anonyme par apport en nature (art. 69 à 77 LFus). L'art. 19 al. 2 LIFD (cf. également art. 22 al. 2 LI) prévoit que, lors d'une restructuration au sens de l'al. 1, let. b, les réserves latentes transférées font l'objet d'un rappel d'impôt selon la procédure prévue aux art. 151 à

153, dans la mesure où, dans les cinq ans suivant la restructuration, des droits de participation ou des droits de sociétariat sont aliénés à un prix supérieur à la valeur fiscalement déterminante du capital propre transféré; la personne morale peut en ce cas faire valoir les réserves latentes correspondantes imposées comme bénéfice. La transformation, en neutralité fiscale, d'une entreprise de personne en une personne morale s'accompagne d'un transfert des actifs commerciaux dans la fortune privée. Cela explique qu'elle soit sujette au respect de conditions strictes (arrêts TF 2C_732 et 733/2016 du 5 septembre 2017 consid. 2.3.1; 2C_1019/2012 du 7 août 2013 consid. 2.1). Il n'est en revanche pas déterminant de savoir si une intention d'aliéner existait déjà au moment de la transformation ou si des circonstances postérieures ont conduit à l'aliénation des droits de participation. En ce sens, le délai de blocage revêt un caractère objectif (circulaire AFC n°5 du 1^{er} juin 2004 Restructurations, ch. 3.2.2.4). La cession à titre gratuit en cas de donation, héritage ou avancement d'hoirie n'est pas imposable (Xavier Oberson/Pierre-Marie Glauser, in: Noël/Aubry Girardin [éd.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, n°34 ad art. 19 LIFD). Il en va de même en cas de vente à un prix n'excédant pas la valeur proportionnelle correspondante du capital propre transféré (Circulaire AFC n°5 du 1^{er} juin 2004 Restructurations, ch. 3.2.2.4). Le Tribunal fédéral a en revanche jugé que la remise des actions dans le cadre de la liquidation du régime matrimonial est un acte qui intervient à titre onéreux (arrêt TF 2C_1019/2012 du 7 août 2013). b) L'autorité intimée soutient que le recourant A._____ a violé le délai de blocage prévu aux art. 19 al. 2 LIFD et 22 al. 2 LI, en attribuant par pacte successoral à son fils les actions de la société issue de la transformation. L'autorité y voit en effet un acte d'aliénation au sens de la disposition précitée. La loi se réfère à la notion d'aliénation ("Veräusserung" dans le texte allemand). Cette notion, dans son acception fiscale, suppose que l'ayant droit cède des valeurs patrimoniales à un tiers en échange d'une rétribution (arrêt TF 2C_1019/2012 du 7 août 2013 consid. 2.2 et les références citées). Le Tribunal fédéral retient l'approche selon laquelle l'aliénation implique en principe une diminution de la substance, pour délimiter l'imposition d'un revenu de la réalisation d'un gain en capital (ATF 142 II 197 consid. 5.6 p. 204). Dans sa jurisprudence rendue en relation avec l'art. 12 al. 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), disposition qui se réfère également à la notion d'aliénation, le Tribunal fédéral s'appuie sur une interprétation économique pour définir la notion de transfert de propriété économique fondée sur la let. a (cf. voir également Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, Zurich, 2016, n° 152 ad art. 16 LIFD). Il assimile ainsi à une aliénation les actes juridiques par lesquels les parties essentielles de la propriété sont transférées, de sorte que l'acte en question produit le même effet qu'un transfert de propriété civile, aussi bien dans les faits qu'économiquement, mais il manque, d'un point de vue extérieur, l'inscription au registre foncier. Cela est le cas lorsque l'acheteur se trouve dans une position qui correspond en grande partie à celle d'un propriétaire au sens du droit civil et qu'il fait usage des pouvoirs qui y sont associés. Ce pouvoir de disposer renferme dans les faits le pouvoir de possession, l'utilisation, la possibilité de recueillir les fruits, la modification, la séparation, l'altération ou la destruction de l'immeuble ainsi que, sur le plan juridique, la vente, la donation ou la possibilité de grever l'immeuble (arrêts TF 2C_666/2015 du 7 octobre 2016 consid. 5.2; 2C_1044/2014 du 26 novembre 2015 consid. 2.2, in RDAF 2016 II 275; 2C_138/2014 du 12 décembre 2014 consid. 2.3). Dans un autre arrêt, le Tribunal fédéral a considéré que la notion d'aliénation de l'art. 16 al. 3 LIFD devait recevoir une interprétation similaire à celle de l'art. 12 al. 2 LHID, du fait de la

complémentarité de ces deux dispositions (arrêt TF 2C_902 et 903/2013 du 11 juillet 2014, résumé et traduit in: RDAF 2015 II p. 3ss, p. 15ss et le commentaire de Thierry Obrist, pour qui il est cohérent et souhaitable du point de vue de la sécurité juridique qu'une même notion [l'aliénation] soit interprétée de manière identique dans les différentes lois fiscales fédérales). c) L'art. 19 al. 2 LIFD (cf. également art. 22 al. 2 LI) n'étend pas la notion d'aliénation aux actes qui y sont assimilés, à l'image de l'art. 12 al. 2 LHID. Les raisons de cohérence et d'harmonisation verticale ayant conduit le Tribunal fédéral à interpréter cette notion de manière similaire dans le cadre de l'application des art. 12 al. 2 LHID et 16 al. 3 LIFD ne trouvent pas d'appui en l'occurrence. Il n'est ainsi pas certain que la jurisprudence précitée du Tribunal fédéral soit transposable telle quelle à l'interprétation de la notion d'aliénation au sens des art. 19 al. 2 LIFD et 22 al. 2 LI. Une partie de la doctrine soutient d'ailleurs que la violation du délai de blocage suppose un transfert de la propriété et donc l'exécution du contrat (Peter Müller/Susanne Schreiber, in: Zweifel/Beusch/Riedeweg/Oesterhelt [éd], Umstrukturierungen, Bâle, 2016, §2, n°245, p. 187). La cession d'actions d'une société anonyme en contrepartie d'un prix est une vente mobilière selon l'art. 187 al. 1 CO, car les règles de la vente s'appliquent non seulement à l'aliénation des choses corporelles mais aussi à celle des droits, incorporés ou non dans des papiers-valeurs (Silvio Venturi et Marie-Noëlle Zen-Ruffinen, in Commentaire romand, 2e éd., n° 8 ad art. 184 CO). L'art. 213 al. 1 CO dispose que, sauf convention contraire, le prix de vente est exigible aussitôt que la chose est en possession de l'acheteur. Selon l'art. 685c al. 1 CO, aussi longtemps que la société anonyme n'accorde pas l'approbation qui est, le cas échéant, nécessaire selon ses statuts, l'acheteur ne peut pas devenir propriétaire des actions nominatives à transférer. Le prix de ces actions ne peut donc pas non plus devenir exigible. La mise en possession est par ailleurs nécessaire pour le transfert de la propriété mobilière (cf. art. 713 CC). Il est en l'occurrence évident que la conclusion du pacte successoral n'a pas eu pour effet de transférer la propriété des actions de la société E. _____ SA, le recourant A. _____ en ayant conservé la possession. d) Reste ainsi à examiner si la notion d'aliénation des art. 19 al. 2 LIFD et 22 al. 2 LI doit être étendue aux actes qui peuvent y être assimilés, en intégrant en particulier les actes ayant économiquement les mêmes effets qu'un transfert de propriété (cf., sur la question, Laurence Cornu, Théorie de l'évasion fiscale et interprétation économique, Genève/Zurich/Bâle 2014, p. 222ss). La doctrine admet qu'en matière de droit de mutation, la notion d'aliénation, respectivement de transfert de l'immeuble doit généralement être comprise selon son sens de droit privé, la notion d'aliénation interprétée en relation avec l'impôt sur les gains immobiliers reposant en revanche sur une appréciation économique (cf. Cornu, op. cit., p. 233s.; cf. également arrêt FI.2010.0085 du 20 juin 2011 consid. 1a/aa; voir aussi Thierry Obrist, La fiscalité des droits d'emption, de préemption et de réméré, in: Les droits d'emption, de préemption et de réméré, Bâle 2017, p. 147ss). aa) La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, le juge recherchera la véritable portée de la norme au regard notamment de la volonté du législateur telle qu'elle ressort en particulier des travaux préparatoires (interprétation historique), du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique), ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (interprétation systématique). Lorsqu'il est appelé à interpréter une loi, le Tribunal fédéral adopte une position pragmatique en suivant ces différentes interprétations, sans les soumettre à un ordre de priorité (ATF 143 II 202 consid. 8.5 p. 215; 143 I 109 consid. 6 in initio p. 118).

bb) La loi ne définit pas elle-même ce qu'il faut entendre par "aliénation". A l'inverse de l'art. 12 al. 2 LHID, qui vise à harmoniser la perception de l'impôt sur les gains immobiliers, les art. 19 al. 2 LIFD et 22 al. 2 LI ne listent en particulier pas une série d'actes qui doivent être assimilés à une aliénation. L'art. 19 al. 2 LIFD est entré en vigueur avec la loi sur les fusions. Le message du Conseil fédéral dispose à cet égard ce qui suit (FF 2000 3995, p. 4027s.): "L'art. 19, al. 2, LIFD du présent projet se fonde sur la nouvelle jurisprudence du Tribunal fédéral, selon laquelle la fixation du délai de blocage ne doit pas répondre à des préoccupations concernant l'évasion fiscale mais que ce délai doit être basé sur "un concept légal de réalisation" ou un "concept de différenciation". Lorsqu'une société de personnes est transformée en société de capitaux, le report de l'impôt suppose que l'entrepreneur reste engagé dans l'entreprise. Si ce n'est pas le cas, voire s'il vend ses actions après peu de temps, il réalise alors les réserves latentes de l'ancienne société de personnes, ce qui est suffisant pour procéder à l'imposition. Il n'est pas nécessaire qu'une intention d'éluder l'impôt soit avérée (arrêt du Tribunal fédéral du 28 décembre 1998, publié dans les Archives de droit fiscal suisse, vol. 68, p. 71)." Avant l'entrée en vigueur de l'art. 19 al. 2 LIFD, l'imposition du gain de liquidation en cas de vente des droits de participation pendant le délai de blocage trouvait sa justification dans l'égalité de l'imposition de faits économiques comparables (arrêt du Tribunal fédéral du 28 décembre 1988, publié in: Archives 68, p. 71 s.). L'introduction d'un délai de blocage à l'art. 19 al. 2 LIFD s'appuie dès lors sur une volonté du législateur d'attribuer des conséquences fiscales identiques à des faits économiques similaires, ce qui doit conduire à considérer que cette disposition est bien une norme à rattachement économique qui doit être interprétée selon une appréciation économique. C'est également ce point de vue que soutient Markus Reich, en relevant qu'un revenu peut déjà être réalisé lorsque le contribuable, sans acquérir la propriété des biens au sens du droit privé, obtient le pouvoir d'en disposer comme un propriétaire d'un point de vue économique. Ce pouvoir justifie alors de l'assimiler à un propriétaire sur les plans économique et fiscal (Markus Reich, *Steuerrecht*, Zurich/Genève/Bâle, 2012, § 10 n os 34 s., p. 218). En application de l'ancien art. 21 al. 1 let. d de l'arrêté du Conseil fédéral concernant la perception d'un impôt fédéral direct (aAIFD; RO 56 2021), à teneur duquel étaient imposables les bénéfices en capital obtenus par l'aliénation ou la réalisation de biens, tels que les bénéfices sur immeubles, la plus-value provenant de l'aliénation de titres, les bénéfices de liquidation en cas de remise ou d'aliénation d'une entreprise, etc., le Tribunal fédéral avait considéré qu'il y avait aliénation lorsque le contribuable transfère à un tiers, en échange d'une contre-prestation, une partie ou l'ensemble de sa fortune commerciale. Etaient en particulier considérés comme des aliénations, la vente, le contrat d'entreprise, l'expropriation, l'obtention d'une indemnité d'assurance destinée à remplacer un bien détruit, l'exécution forcée. Le bénéfice était obtenu au moment où l'aliénateur fournissait la prestation promise contractuellement et obtenait ainsi un droit ferme à la contre-prestation de l'acheteur (ATF 122 II 221 consid. 4b p. 225). Dans le cadre de cette affaire, le Tribunal fédéral avait exclu d'assimiler l'ouverture de la faillite à un acte de réalisation, relevant que, même si le failli perd la libre disposition de son patrimoine, il en demeure propriétaire. A ce moment, aucun bien n'est en effet transféré à un tiers en échange d'une contre-prestation (ATF 122 II 221 consid. 5b p. 226). cc) Il convient dès lors d'examiner si la conclusion du pacte successoral peut en l'occurrence être assimilé à une aliénation. Aux termes de l'art. 494 CC, le disposant peut s'obliger, dans un pacte successoral, à laisser sa succession ou un legs à l'autre partie contractante ou à un tiers (al. 1); il continue à disposer librement de ses biens (al. 2); toutefois, peuvent être attaquées les dispositions pour cause de mort et les

donations inconciliables avec les engagements résultant du pacte successoral (al. 3). L'acte rédigé en la forme d'un pacte successoral peut contenir, à côté des dispositions contractuelles qui lient les deux parties, des clauses unilatérales, testamentaires, qui sont librement révocables en vertu de l'art. 509 al. 1 CC (ATF 133 III 406 consid. 2.1 et la référence). L'autorité intimée s'appuie en l'occurrence sur l'article cinquième du pacte successoral pour retenir que A. _____ a aliéné les actions de la société issue de la transformation de son entreprise individuelle. Cette disposition est formulée en ces termes: "E. _____ SA (anciennement l'entreprise individuelle de cultures maraîchères de A. _____), société détenue à ce jour à 100% par A. _____, sera vendue le 30 juin 2016 par contrat séparé rédigé ultérieurement à G. _____ SA pour un prix de 3'351'817.--. Ce prix correspond à la valeur vénale admise par les cohéritiers. Le décompte du prix précité, tenant compte des montants à charge de A. _____, figure en annexe 2 du présent pacte successoral pour en faire partie intégrante". La clause précitée, même si elle est intégrée dans le pacte successoral, n'est pas à proprement parler une disposition pour cause de mort, les prestations devant s'exécuter du vivant du détenteur des actions. Il en va différemment des dispositions communes prises aux articles douze à quatorze, qui visent à régler la situation du prédécès du détenteur des actions. Pour l'autorité intimée, cette clause contient tous les éléments constitutifs d'un contrat de vente. Les recourants le contestent et soutiennent que le contrat de vente devait être concrétisé ultérieurement. Selon l'art. 184 al. 1 CO, la vente est un contrat par lequel le vendeur s'oblige à livrer la chose vendue à l'acheteur et à lui en transférer la propriété, moyennant un prix que l'acheteur s'engage à lui payer. Le prix de vente est suffisamment déterminé lorsqu'il peut l'être d'après les circonstances (art. 184 al. 3 CO). Pour déterminer la portée qui doit être attribuée à l'article cinquième du pacte successoral, en particulier si cette clause doit être assimilée à un contrat de vente, il convient de recourir aux méthodes habituelles d'interprétation d'un contrat. Le juge doit tout d'abord s'efforcer de rechercher la réelle et commune intention des parties, sans s'arrêter aux expressions ou dénominations inexacts dont elles ont pu se servir, soit par erreur, soit pour déguiser la nature véritable de la convention (art. 18 al. 1 CO). Constituent des indices en ce sens non seulement la teneur des déclarations de volonté, mais aussi le contexte général, soit toutes les circonstances permettant de découvrir la volonté des parties, qu'il s'agisse de déclarations antérieures à la conclusion du contrat, des projets de contrat, de la correspondance échangée ou encore de l'attitude des parties après la conclusion du contrat, établissant quelles étaient à l'époque les conceptions des contractants eux-mêmes (ATF 144 III 93 consid. 5.2.2 p. 98; 143 III 157 consid. 1.2.2 p. 159 et les arrêts cités). La recherche de la volonté réelle des parties est qualifiée d'interprétation subjective (ATF 144 III 93 consid. 5.2.2 p. 98; 131 III 606 consid. 4.1 p. 611; 125 III 305 consid. 2b p. 308). Déterminer ce qu'un cocontractant savait et voulait au moment de conclure relève des constatations de fait qui lient le Tribunal fédéral (art. 105 al. 1 LTF; ATF 132 III 268 consid. 2.3.2; 131 III 606 consid. 4.1 p. 611; 128 III 419 consid. 2.2 p. 422). Si la volonté réelle des parties ne peut pas être établie ou si les volontés intimes divergent, le juge doit interpréter les déclarations et comportements des parties selon le principe de la confiance, en recherchant comment une déclaration ou une attitude pouvait de bonne foi être comprise en fonction de l'ensemble des circonstances (ATF 144 III 93 consid. 5.2.3 p. 98 s. et les arrêts cités). Cette interprétation dite objective s'effectue non seulement d'après le texte et le contexte des déclarations, mais également sur le vu des circonstances qui les ont précédées et accompagnées, à l'exclusion des circonstances postérieures (ATF 144 III 93 consid. 5.2.3 p. 99; 133 III 61 consid. 2.2.1 p. 67 et les arrêts cités). dd) En l'occurrence, la clause

litigieuse réserve expressément la conclusion ultérieure d'un contrat séparé pour la vente des actions de la société E. _____ SA. Elle se rapproche en ce sens, dans sa formulation, plus d'une promesse de vente. Il est toutefois de jurisprudence constante, en droit civil, que la promesse (bilatérale) de vente qui contient déjà tous les éléments essentiels du contrat principal (la vente) doit être assimilée à ce contrat (ATF 129 III 264 consid. 3.2.1 p. 267; 118 II 32 consid. 3b et 3c et les références). S'il est incontesté que le recourant, alors détenteur des parts de la société précitée, a pris un engagement ferme à céder ses actions pour un prix déterminé, on ne discerne en revanche pas clairement un engagement du fils du recourant à les acquérir. Tel n'est pas non plus le sens des modalités de paiement du prix, telles que précisées à l'annexe 2 du pacte successoral, qui ne contiennent aucun engagement du futur acquéreur des actions. On doit ainsi admettre qu'il s'agit d'un engagement unilatéral assimilable à l'octroi d'un droit d'emption, respectivement une promesse de vendre (cf. arrêt TF 4A_36/2013 du 4 juin 2013 consid. 2.3). Même à supposer que les parties au pacte successoral aient entendu se lier par un engagement bilatéral (précontrat au sens de l'art. 22 al. 1 CO), l'acte en question constituait seulement une obligation de conclure un contrat, et non de transférer la propriété des actions. D'un point de vue juridique, un tel acte ne représente pas encore une aliénation des droits de participation. ee) Se pose encore la question de savoir si une promesse de vendre, respectivement un engagement bilatéral de conclure un contrat, doivent être en l'occurrence assimilés à une aliénation au sens des art. 19 al. 2 LIFD et 22 al. 2 LI. La constitution d'un droit d'emption, respectivement d'une promesse de vente, donne la possibilité, à certaines conditions, d'acquérir le bien grevé. En revanche, tant que son titulaire ne fait pas usage du droit, soit par son exercice, soit par sa cession à un tiers, aucun transfert du pouvoir de disposer économiquement du bien n'intervient (Thierry Obrist, in: Les droits d'emption, de préemption et de réméré, Bâle, 2017, p. 154s.). L'auteur précité conçoit toutefois que, dans certaines circonstances, un transfert économique de l'immeuble intervienne lors de la constitution du droit d'acquérir un immeuble, en particulier lorsque des aspects essentiels du pouvoir de disposer du bien-fonds sont transférés au titulaire du droit (Obrist, op. cit., p. 155). En l'occurrence, la promesse de vente n'a pas entamé la substance du patrimoine du détenteur des actions. Le recourant a certes perdu la libre disposition des actions de sa société et a pris des dispositions, notamment pour cause de mort, pour s'assurer que les actions dont il était encore propriétaire puissent être remises à son fils à l'échéance du délai de blocage. Le recourant a néanmoins continué à percevoir des dividendes de la société. Il a conservé le statut d'administrateur unique de la société jusqu'au transfert des actions, ce qui tend à établir qu'il a conservé la maîtrise de la société. D'un point de vue économique, on observe ainsi que toutes les composantes du droit de propriété, soit celui d'utiliser, de jouir des fruits et de disposer des actions de la société, ont été transférées ultérieurement au fils du recourant, lors de la signature du contrat de vente. Si l'on admet par ailleurs que le pacte successoral contenait un simple engagement unilatéral du recourant à vendre les actions de sa société, le fils du recourant demeurerait libre de ne pas acquérir les actions de la société dans l'hypothèse d'une perte de valeur. Même si l'on se prête à une analyse économique de la situation, on ne saurait ainsi considérer que les engagements pris par le recourant A. _____ s'apparenteraient à une vente. ff) On peut encore s'interroger sur l'existence d'un éventuel acte simulé. Un acte est simulé au sens de l'art. 18 CO lorsque les deux parties sont d'accord que les effets juridiques correspondant au sens objectif de leurs déclarations ne doivent pas se produire et qu'elles n'ont voulu créer que l'apparence d'un acte juridique à l'égard des tiers. Leur volonté véritable tend soit à ne produire aucun effet juridique, soit à

produire un autre effet que celui de l'acte apparent; dans ce dernier cas, les parties entendent en réalité conclure un second acte dissimulé. Juridiquement inefficace d'après la volonté réelle et commune des parties, le contrat simulé est nul tandis que le contrat dissimulé - que, le cas échéant, les parties ont réellement conclu - est valable si les dispositions légales auxquelles il est soumis quant à sa forme et à son contenu ont été observées (ATF 123 IV 61 consid. 5c/cc p. 68 s.; 117 II 382 consid. 2a p. 384 s.; 112 II 337 consid. 4a p. 342; arrêt TF 5A_260/2013 du 9 septembre 2013 consid. 3.3.2.1). En matière fiscale, la simulation a le plus souvent pour but d'éviter une imposition (Markus Reich, *Steuerrecht*, 2e éd. 2012, p. 144). La nullité par le droit civil déploie alors également ses effets en matière fiscale (Peter Locher, *Grenzen der Rechtsfindung im Steuerrecht*, p. 195): les autorités fiscales sont légitimées à soumettre l'acte dissimulé à la norme fiscale pertinente et à lui donner ainsi plein effet sur le plan du droit fiscal (Markus Reich, *op. cit.*, p. 144; Laurence Cornu, *op. cit.*, p. 301). Les auteurs d'un acte simulé ne peuvent toutefois pas invoquer leur simulation pour échapper aux conséquences des apparences qu'ils ont créées; un tel résultat constituerait un abus de droit (arrêt TF 2A.549/2004 du 24 janvier 2005 consid. 2.4, in *StE* 2005 B 26.3. Nr. 6; cf. également arrêt TF A.908/1984 du 18 avril 1986 consid. 2, in *Archives* 58, p. 516 et *RDAF* 1991, p. 126; Danielle Yersin, in *Commentaire romand, Impôt fédéral direct*, n° 48 ad Remarques préliminaires). En l'occurrence, l'engagement du recourant de céder les actions de sa société à son fils s'intègre dans le contexte plus général des dispositions prises pour causes de mort dans le pacte successoral. Le pacte successoral doit en effet être interprété comme un tout, une clause, même s'il s'agit d'un acte entre vifs, ne pouvant être isolée et interprétée pour elle-même, sans tenir compte des autres éléments ressortant du pacte successoral (cf. arrêt TF 5A_172/2017 du 7 mars 2018 consid. 3.4). Il ressort des dispositions du pacte successoral que les parties ont entendu s'assurer que le fils du recourant puisse poursuivre, s'il le souhaitait, l'exploitation de l'entreprise E._____ SA. Le recourant était alors âgé de 65 ans et il était ainsi légitime qu'il s'interroge sur la transmission de son patrimoine à ses héritiers. L'éventualité d'un décès du recourant avant la conclusion d'un contrat de vente des actions a ainsi été prise en considération, pour éviter sans doute tout conflit entre les héritiers à ce sujet, le prix de vente ayant été fixé d'avance. Cela ne signifie pas pour autant que le recourant ait renoncé à s'investir dans la société, après sa transformation. Le fils du recourant occupait certes le rôle de directeur depuis la création de la société. Il n'en demeure pas moins que le recourant, en sa qualité d'unique propriétaire de l'ensemble des actions de la société, conservait le pouvoir de prendre les décisions les plus importantes pour la société, ce qu'il a fait notamment en s'attribuant des dividendes. Même si le recourant et son fils auraient pu se lier par un contrat de vente, le choix de s'engager au travers d'une promesse de vente intégrée dans un pacte successoral peut s'expliquer, dans la mesure où l'acquéreur des actions est également l'héritier légal du recourant A._____. Ce procédé a permis au de cujus de s'assurer du concours de ses autres héritiers légaux dans la concrétisation de la promesse de vente, évitant ainsi d'éventuels litiges qui porteraient sur la transmission de l'entreprise. Dans la mesure en outre où le recourant a continué à s'investir dans la société après la signature du pacte successoral, on ne peut d'emblée considérer que les engagements pris répondaient à une seule fin d'économie d'impôt, même si cet aspect peut l'avoir incité à prolonger son implication dans la société. Il s'ensuit que l'autorité intimée a considéré à tort que l'article cinquième du pacte successoral devait être assimilé à un acte d'aliénation.

E. 4

L'autorité intimée soutient encore que le procédé utilisé par les recourants serait constitutif d'une évasion fiscale. a) Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, il y a évasion fiscale lorsque: (1) la structure juridique choisie par les parties apparaît comme inhabituelle (insolite), inappropriée ou étrange, en tout cas inadaptée au but économique poursuivi (aménagement juridique; élément objectif), (2) il y a lieu d'admettre que ce choix a été opéré abusivement dans le seul but d'économiser les impôts qui seraient dus si les rapports de droit étaient aménagés de manière appropriée (intention abusive; élément subjectif), et (3) le procédé choisi conduirait effectivement à une économie d'impôt notable s'il était accepté par les autorités fiscales (avantage fiscal; élément effectif). Si ces trois conditions sont remplies, l'imposition doit être fondée non pas sur la forme choisie par le contribuable, mais sur la situation qui aurait dû être l'expression appropriée au but économique poursuivi par les intéressés (ATF 142 II 399 consid. 4.2 p. 408; 138 II 239 consid. 4.1 p. 243 ss.; 131 II 627 consid. 5.2 p. 635 s. et les références). L'autorité fiscale doit en principe s'arrêter à la forme juridique choisie par le contribuable. Ce dernier est libre d'organiser ses relations de manière à générer le moins d'impôt possible. Il n'y a rien à redire à une telle planification fiscale, tant que des moyens autorisés sont mis en œuvre. L'état de fait de l'évasion fiscale est bien plutôt réservé à des constellations extraordinaires, dans lesquelles il existe un aménagement juridique (élément objectif) qui - abstraction faite des aspects fiscaux - va au-delà de ce qui est raisonnable d'un point de vue économique. Une intention abusive (élément subjectif) ne peut de surcroît pas être admise si d'autres raisons que la seule volonté d'épargner des impôts jouent un rôle décisif dans la mise en place de la forme juridique. Une certaine structure peut en effet se justifier pour d'autres raisons commerciales ou personnelles (ATF 142 II 399 consid. 4.2 p. 408 et les références). L'instrument de l'évasion fiscale n'entre finalement en ligne de compte que lorsque la norme fiscale - malgré la prise en considération du motif économique qu'elle contient - ne peut pas être interprétée de manière satisfaisante (ATF 138 II 239 consid. 4.2 p. 245 ss; arrêt TF 2C_681 et 692/2018 du 16 janvier 2020 consid. 7.3.1). Lorsque le législateur a élaboré une réglementation destinée à éviter des abus, le recours à la notion d'évasion fiscale n'est pas exclu. Une disposition légale ne peut en effet pas couvrir tous les cas imaginables d'évasion fiscale (cf. arrêt TF 2C_168/2017 du 26 octobre 2017 consid. 2.3, s'agissant du cas de la transposition). Le Tribunal fédéral s'est ainsi rallié à une partie de la doctrine qui soutenait cette position, en écartant le reste de la doctrine qui considère qu'il ne reste plus de place pour l'évasion fiscale lorsqu'une situation a été réglée par le législateur (Pierre-Marie Glauser, *Evasion fiscale, transposition et holdings d'Héritiers*, *Réflexions sur l'ATF du 26 octobre 2017*, in: RDAF 2018 II p. 1ss, p.12 et les références citées). L'évasion fiscale, qui ne s'applique qu'à des cas particuliers, doit être distinguée de l'interprétation économique, qui conduit à un résultat généralisable (Glauser, op. cit., p. 14). b) En l'occurrence, comme on l'a vu ci-dessus, l'engagement du recourant de céder les actions de sa société à son fils s'intègre dans le contexte plus général des dispositions prises pour causes de mort dans le pacte successoral, qui doit être interprété comme un tout. Il ressort des dispositions du pacte successoral que les parties ont entendu s'assurer que le fils du recourant puisse poursuivre, s'il le souhaitait, l'exploitation de l'entreprise E. _____ SA. Le recourant était alors âgé de 65 ans et il était ainsi légitime qu'il s'interroge sur la transmission de son patrimoine à ses héritiers. L'éventualité d'un décès du recourant avant la conclusion d'un contrat de vente des actions a ainsi été prise en considération, pour éviter sans doute tout conflit entre les héritiers à ce sujet, le prix de vente ayant été fixé d'avance. Cela ne signifie pas pour autant que le recourant ait renoncé à s'investir dans la société, après sa transformation. Le fils du

recourant occupait certes le rôle de directeur depuis la création de la société. Il n'en demeure pas moins que le recourant, en sa qualité d'unique propriétaire de l'ensemble des actions de la société, conservait le pouvoir de prendre les décisions les plus importantes pour la société, ce qu'il a fait notamment en s'attribuant des dividendes. Le choix du recourant de s'engager d'abord par une promesse de vente dans le cadre d'un pacte successoral, puis par un contrat de vente d'actions, ne paraît pas insolite. Cette solution peut s'expliquer, dans la mesure où l'acquéreur des actions est également l'héritier légal du recourant A. _____.

Ce procédé a permis au de cujus de s'assurer du concours de ses autres héritiers légaux dans la concrétisation de la promesse de vente, évitant ainsi d'éventuels litiges qui porteraient sur la transmission de l'entreprise. Dans la mesure en outre où le recourant a continué à s'investir dans la société après la signature du pacte successoral, on ne peut d'emblée considérer que les engagements pris répondaient à une seule fin d'économie d'impôt, même si cet aspect peut l'avoir incité à prolonger son implication dans la société. Il n'est certes pas exclu que le recourant, sachant déjà qu'il souhaitait remettre son entreprise à son fils, ait entendu, par ce procédé, bénéficier de l'exonération des gains en capitaux réalisés en relation avec le patrimoine privé. Dans la mesure toutefois où le recourant est demeuré à la tête de l'entreprise en question jusqu'à l'exécution de la vente, qu'il continuait à supporter les risques et à percevoir les dividendes, on ne voit pas en quoi la situation serait constitutive d'un procédé abusif.

E. 5

Il suit de ce qui précède que le recours doit être admis et la décision annulée. Il est statué sans frais. Les recourants, qui obtiennent gain de cause avec l'aide d'un représentant, ont par ailleurs droit à des dépens, à charge de l'autorité intimée.

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