

VD_OMNI FI.2019.0125 vom 28. Mai 2021

VD Tribunal cantonal, 2021-05-28, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2019.0125

FR: VD_OMNI FI.2019.0125 du 28 mai 2021

IT: VD_OMNI FI.2019.0125 del 28 maggio 2021

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Début 2011, le recourant a vendu les actions de la société B. SA à C. SA pour le prix de 100'000 fr. Peu après, C. SA a absorbé B. SA avec effet au 1er janvier 2011. Les capitaux propres négatifs de B. SA ont été compensés par les capitaux propres de C. SA. Les fonds propres de B. SA étant négatifs au 31 décembre 2010, le prix de 100'000 fr. perçu par le recourant doit être considéré comme une prestation appréciable en argent, compte tenu du fait que la transaction concernait deux sociétés dont le recourant était l'unique actionnaire et en l'absence d'autres éléments amenés par le recourant. C'est à juste titre que l'autorité intimée a considéré que la vente des actions de la société B. SA à C. SA, puis la fusion de ces deux sociétés, devait être appréhendée comme une opération unique et être analysée comme une fusion d'assainissement entre deux sociétés soeurs. La présente affaire ne constitue pas un cas dont le traitement fiscal est discuté par la doctrine, dès lors que l'une des sociétés était économiquement liquidée. La fusion ne visait pas réellement un assainissement mais avait pour but de permettre l'obtention par le recourant d'une prestation appréciable en argent. Admission très partielle du recours dans le sens que c'est à tort que l'autorité intimée s'est fondée sur la perte au bilan de 1'606'857 fr., pour calculer le montant de la prestation appréciable en argent obtenue par le recourant dans cette deuxième partie de l'opération de fusion. Il faut tenir compte du fait qu'une partie des pertes est absorbée par le capital-actions de 100'000 fr. de B. SA. Le montant de la prestation appréciable en argent pour la deuxième partie de l'opération doit ainsi être fixé au montant de la perte de fusion, soit à 1'506'857 fr. Par arrêt du 20 décembre 2021 (2C_524/2021), le TF a rejeté dans la mesure de sa recevabilité le recours déposé contre l'arrêt cantonal.

Erwägungen

E. 1

Interjeté en temps utile (cf. art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11] et art. 95 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36], applicable par renvoi de l'art. 199 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux [LI; BLV 642.11]), le recours satisfait par ailleurs aux autres conditions formelles de recevabilité (cf. en particulier art. 140 al. 2 LIFD et 79 al. 1 LPA-VD, applicable par analogie par renvoi de l'art. 99 LPA-VD), de sorte qu'il y a lieu d'entrer en matière sur le fond.

E. 2

Le litige porte en l'occurrence sur des reprises opérées sur le revenu du recourant, tant en ce qui concerne l'ICC que l'IFD. 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. en autres arrêts FI.2018.0074 du 22 novembre 2018 consid. 2, FI.2016.0037 du 16 décembre 2016 consid. 2 et FI.2015.0069 du 11 juillet 2016 consid. 2).

E. 3

La période fiscale 2011 a fait l'objet d'une taxation définitive et exécutoire. La reprise est donc soumise aux conditions du rappel d'impôt, qui seul autorise la réouverture par l'autorité fiscale d'une taxation entrée en force. a) D'après les art. 151 al. 1 LIFD et 53 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), ainsi que l'art. 207 al. 1 LI, 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 ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts. Le rappel d'impôt est le pendant, en faveur du fisc, de la révision en faveur du contribuable (cf. arrêt TF 2C_640/2010 du 11 décembre 2010 consid. 4.3). Cette procédure porte sur la perception d'impôts qui n'ont pas pu être prélevés par l'administration cantonale au cours de la taxation ordinaire. 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 (ATF 144 II 359 consid. 4.5.1 p. 364s; arrêts TF 2C_676/2016 du 5 décembre 2017 consid. 4.1, 2C_662/2014 du 25 avril 2015 consid. 6.3, in RDAF 2015 II 267, 2C_724/2010 du 27 juillet 2011 consid. 8.1, in RDAF 2012 II 37). L'autorité fiscale peut, en principe, considérer que la déclaration d'impôt est exacte et complète et elle n'est pas tenue, à défaut d'indices correspondants, de rechercher des informations complémentaires. En raison de la maxime inquisitoire, l'autorité doit cependant procéder à une analyse plus approfondie, lorsqu'il ressort manifestement du dossier que les faits déterminants sont incomplets ou peu clairs. Lorsque l'autorité fiscale aurait dû se rendre compte de l'état de fait incomplet ou inexact, le rapport de causalité adéquate entre la déclaration lacunaire et la taxation insuffisante ou incomplète est interrompu et les conditions pour procéder ultérieurement à un rappel

d'impôt font défaut (cf. ATF 144 II 359 consid. 4.5.1 p. 364 s.; arrêts TF 2C_676/2016 du 5 décembre 2017 consid. 4.1, 2C_632/2012 du 28 juin 2013 consid. 3.4, 2C_1225/2012 du 7 juin 2013 consid. 3.1, 2C_104/2008 du 20 juin 2008 consid. 3.3 et les références citées). Il incombe au contribuable de démontrer que l'autorité de taxation aurait, le cas échéant, dû connaître l'élément nouveau qu'elle invoque à l'appui du rappel (Hugo Casanova / Claude-Emmanuel Dubey, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Noël/Aubry Girardin [éds], 2^{ème} éd., Bâle 2017, n° 6 ad art. 153 LIFD). Aux termes des art. 152 LIFD et 208 LI, le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt s'éteint dix ans après la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou pour laquelle la taxation entrée en force était incomplète (al. 1). Le droit de procéder au rappel de l'impôt s'éteint quinze ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte (al. 3). Les art. 153 LIFD et 209 LI précisent que le contribuable est avisé par écrit de l'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt (al. 1). Cette exigence a pour but de permettre au contribuable de préparer à temps ses contre-arguments et ses preuves (Peter Locher, Kommentar zum DBG, III. Teil, Bâle/Therwil 2015, n° 4 ad art. 153 LIFD). Au surplus, les dispositions concernant les principes généraux de procédure, les procédures de taxation et de recours s'appliquent par analogie (al. 3). b) A titre préliminaire, on relève que, contrairement à la règle prescrite à l'art. 153 al. 1 LIFD et 209 al. 1 LI, le recourant n'a pas été avisé de l'ouverture d'une procédure de rappel d'impôt portant sur l'année 2011 et que l'Office d'impôt a directement notifié une taxation rectificative. Le recourant ne s'en plaint pas et ne fait pas valoir que son droit d'être entendu aurait été violé. Il ne soutient en particulier pas avoir été empêché d'une façon ou d'une autre de s'exprimer et de fournir les preuves permettant de démontrer que les conditions du rappel d'impôt ne sont pas réalisées. Force est par conséquent de retenir que le vice initial dont était entachée la procédure, dont l'ouverture n'a pas été annoncée au recourant, a été guéri. Même si la décision de rappel d'impôt n'a été rendue que plus d'un an après la communication de l'AFC, il n'en demeure pas moins qu'elle a été rendue dans les délais prescrits par l'art. 152 LIFD et 208 LI. Le recourant soutient en substance que l'autorité de taxation aurait dû constater que les actions de la société B. _____ SA n'étaient plus mentionnées dans l'état des titres. Cette circonstance aurait dû l'alerter et donner lieu à des recherches supplémentaires. Le recourant ne saurait toutefois être suivi. L'autorité intimée n'avait en effet pas de raison d'investiguer de manière plus approfondie les raisons pour lesquelles les actions de B. _____ SA ne figuraient plus dans l'état des titres du recourant. S'agissant d'un élément de son patrimoine mobilier appartenant à sa fortune privée, une vente des actions ne déclenchait en effet en principe pas d'imposition (art. 16 al. 3 LIFD; art. 7 al. 4 let. b LHID). Ni la société B. _____ SA, ni la société C. _____ SA n'ayant en outre leur siège dans le Canton de Vaud, l'autorité de taxation ne pouvait pas avoir connaissance de la fusion survenue entre ces deux sociétés en 2011. Il n'y a à ce propos pas lieu de considérer, comme l'avance le recourant, que l'autorité de taxation aurait dû consulter spontanément les extraits de registre du commerce relatifs aux sociétés dont il détenait des titres. L'autorité de taxation ne disposait d'aucun indice lui permettant de retenir que la vente était intervenue en faveur d'une société dont le recourant était également l'actionnaire unique, et encore moins que cette vente serait intervenue à un prix de faveur. Il ne lui appartenait ainsi pas d'effectuer des recherches complémentaires, notamment par la consultation du registre du commerce au sujet des sociétés détenues par le recourant. Il n'est pour le surplus pas contesté que la communication de l'AFC du 29 septembre 2016 est postérieure à la décision de taxation définitive relative à la période fiscale 2011, de sorte que les conditions pour procéder à un

rappel d'impôt sont réunies.

E. 4

Il convient d'examiner ensuite si l'autorité intimée était fondée à reprendre à titre de revenu, dans le chef du recourant, les prestations appréciables consenties par les sociétés dont il était l'actionnaire unique. Selon les art. 20 al. 1 let. c LIFD et 23 al. 1 let. c LI, est imposable le rendement de la fortune mobilière, en particulier les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et tous autres avantages appréciables en argent provenant de participations de tout genre. Selon la jurisprudence constante, est une prestation appréciable en argent toute attribution faite par la société, sans contre-prestation équivalente, à ses actionnaires ou à toute personne la ou les touchant de près et qu'elle n'aurait pas faite dans les mêmes circonstances à des tiers non participants; encore faut-il que le caractère insolite de cette prestation soit reconnaissable par les organes de la société (cf. ATF 143 IV 228 consid.

E. 4.1

p. 231, 140 II 88 consid. 4.1 p. 92 s., 138 II 57 consid. 2.2 p. 59 s.). 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; arrêt TF 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 TF 2C_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2, in Archives 84 254 et RDAF 2016 II 110 et les références citées). S'agissant du fardeau de la preuve, les autorités fiscales doivent apporter la preuve que la société a fourni une prestation et qu'elle n'a pas obtenu de contre-prestation ou alors seulement une contre-prestation insuffisante. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale fournissent suffisamment d'indices révélant l'existence d'une telle disproportion, il appartient alors au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations contraires (ATF 138 II 57 consid. 7.1 p. 66, 133 II 153 consid. 4.3 p. 158 précité; arrêt TF 2C_927/2013 du 21 mai 2014 consid. 5.4, in RDAF 2014 II 463). Une distribution dissimulée de dividende dans le chapitre fiscal de la société ne constitue pas nécessairement un avantage appréciable en argent pour l'actionnaire. Il n'existe pas de véritable automatisme de taxation. Le versement de la prestation appréciable en argent par la société ne constitue qu'un indice important dont il faut tenir compte dans l'imposition du détenteur de parts. En effet, l'autorité de la chose jugée formelle et matérielle opposable à la société ne l'est pas à l'encontre du détenteur de parts, puisque dite autorité ne s'étend pas à l'établissement des faits ou aux considérants en droit. En dérogation aux règles habituelles concernant le fardeau de la preuve, c'est au détenteur de parts, lorsqu'il est en même temps organe de la société, de contester dans les détails la nature et le montant de la prestation appréciable en argent alléguée par l'administration fiscale (arrêt TF 2C_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2.3.4).

E. 5

L'autorité intimée soutient en premier lieu que les actions de B. _____ SA auraient été cédées à un prix surfait à C. _____ SA. Les fonds propres de B. _____ SA étant

négatifs au 31 décembre 2010, le prix de 100'000 fr. perçu par le recourant devrait être considéré comme une prestation appréciable en argent consentie par C. _____ SA. Le recourant soutient en substance qu'il apparaissait acceptable et raisonnable d'estimer la valeur des actions à la valeur nominale, dans la mesure où la société n'aurait jamais vendu les actions à une valeur nulle. Il prétend que d'autres éléments, dont le goodwill, doivent être pris en considération lors de la détermination de la valeur de la société. Compte tenu du bilan de la société B. _____ SA, qui présentait des fonds propres négatifs au 31 décembre 2010, et du fait que la transaction litigieuse concernait deux sociétés dont le recourant était l'unique actionnaire, l'autorité intimée disposait de suffisamment d'indices pour considérer que la contre-prestation de C. _____ SA était excessive. Il appartenait dans ces circonstances au recourant d'établir, de toute autre manière, que la situation présentée au bilan de la société B. _____ SA ne correspondait pas à la réalité et démontrer ainsi que sa valeur vénale correspondait à 100'000 fr. au moins. De simples allégations selon lesquelles la société B. _____ SA disposait d'un goodwill important ne sauraient être suffisantes. Il convient dès lors de confirmer la reprise litigieuse dans le chef du recourant, en sa qualité d'actionnaire unique de C. _____ SA.

E. 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). bb) En l'occurrence, la question se pose de savoir si l'acquisition des participations de B. _____ SA par C. _____ SA, puis l'absorption quelques mois plus tard de B. _____ SA par C. _____ SA, doivent être envisagées comme deux opérations distinctes dans quel cas la dernière opération constitue une fusion d'assainissement par absorption d'une filiale, ou si on est en réalité, sur la base d'une appréciation économique des faits, en présence d'une seule opération, qui revient dès lors à une fusion d'assainissement entre deux sociétés soeurs. Si l'on reprend les conditions de l'évasion fiscale, on constate tout d'abord que l'opération juridique réalisée en l'espèce apparaît comme insolite, dès lors qu'elle a consisté à faire tout d'abord acheter les actions d'une société anonyme surendettée par une entreprise bénéficiaire puis à faire absorber, quelques mois après, la première société par la seconde, sans qu'aucun avantage n'en résulte pour la société bénéficiaire ni à l'une ni à l'autre étape. Selon le recourant, l'objectif de la vente des actions, préalablement à la fusion des deux sociétés, était de réorganiser ses participations, de simplifier l'assainissement et de simplifier les comptes courants intragroupe. Il n'a cependant fourni aucune explication précise ni aucun exemple concret à cet égard, pas plus qu'une quelconque pièce qui pourrait illustrer ses dires. On ne voit ainsi

pas en quoi cette démarche en deux étapes était plus simple ou adéquate qu'une fusion des deux sociétés en une unique opération. Sur cette base, il y a lieu d'admettre que ce choix a été opéré uniquement dans le seul but d'économiser les impôts qui auraient été dus si les rapports de droit avaient aménagés de manière appropriée (intention abusive; élément subjectif, deuxième condition de l'évasion fiscale). Enfin, il convient de constater que le procédé choisi conduirait effectivement à une économie d'impôt notable s'il était accepté par les autorités fiscales (avantage fiscal; élément effectif), puisqu'il lui permet d'éviter l'imposition d'un rendement de participation de 1'506'857 fr. C'est ainsi à juste titre que l'autorité intimée a considéré que la vente, par le recourant, de ses actions dans la société B. _____ SA, société présentant un bilan déficitaire, à une société qu'il dominait également, puis la fusion de ces deux sociétés, devait être appréhendée comme une opération unique et être analysée comme une fusion d'assainissement entre deux sociétés soeurs. b) Alors que la fusion d'assainissement, lorsqu'elle se concrétise par l'absorption d'une société fille, n'entraîne pas de conséquences fiscales pour l'actionnaire ou pour l'associé (circulaire de l'AFC n° 32 " Assainissement de sociétés de capitaux et de sociétés coopératives " du 23 décembre 2010, ch. 4.3.1.2 let. a), il n'en va pas de même de la fusion d'assainissement entre deux sociétés soeurs. Dans ce cas de figure, dans un arrêt déjà relativement ancien du 15 août 2000, le Tribunal fédéral avait jugé que les actionnaires qui, dans le cadre d'une fusion par absorption, font apport des actions qu'ils possèdent dans une société à une autre société surendettée qu'ils dominent, réalisent, par le biais de cet assainissement, une prestation appréciable en argent. La fusion d'une société nécessitant un assainissement avec une autre société, au dépens des réserves et des bénéfices reportés de cette dernière, ne s'expliquerait que parce que les deux sociétés sont dominées dans des proportions identiques par les mêmes actionnaires et que ces derniers, par l'assainissement qui en a découlé, en ont profité dans la même proportion. Une telle mesure de restructuration s'accompagne également d'une réduction de la charge fiscale latente sur la distribution de bénéfices et réserves (arrêt TF 2A.53/2000 du 15 août 2000, in Archives 70, 289 = StE 2001, B 24.4 n° 57, résumé et traduit in RDAF 2001 II 240). Cette jurisprudence a été reprise dans les circulaires de l'AFC n° 5 " Restructurations " du 1 er juin 2004 (cf. ch. 4.1.4.3.2) et n° 32 précitée (cf. ch. 4.3.1.2 let. b). La pratique de l'AFC y intègre la situation inverse, soit lorsque la société présentant le bilan déficitaire est absorbée par celle qui est saine. La circulaire n° 32 précise qu'il y a un bilan déficitaire dans la mesure où les pertes comptabilisées excèdent les réserves ouvertes et latentes. Lorsque ces conditions sont réalisées, le détenteur des parts obtient une prestation appréciable en argent d'après l'art. 20 al. 1 let. c LIFD ou d'après l'art. 20 al. 1bis LIFD, dans la mesure où les réserves, qui ne constituent pas des réserves issues d'apports de capital, sont éliminées dans le cadre de la fusion (cf. circulaire n° 32 ch. 4.3.1.2). La théorie du triangle modifiée (renonciation provisoire à une imposition auprès des titulaires de parts) ne s'applique ainsi pas dans ce cas de figure. C'est la raison pour laquelle, dans le chef de l'associé, un décompte relatif aux autres réserves disparues, qui ne constituent pas des réserves issues d'apports de capital, est effectué. Cette jurisprudence et la pratique de l'AFC sont critiquées par la doctrine, qui considère qu'elle ne tient pas suffisamment compte des circonstances inhérentes à chaque situation (cf. notamment Pierre-Marie Glauser, La fusion d'assainissement, aspects juridiques et fiscaux, in : L'expert-comptable suisse 11/04, p. 1000 ss; Pierre-Marie Glauser / Xavier Oberson, in Commentaire romand, op. cit., n° 21 ad art. 61 LIFD et les autres auteurs cités). La doctrine relève que, la fusion d'assainissement étant expressément prévue par la loi sur les fusions, il semble évident qu'elle est couverte par les dispositions

fiscales sur la neutralité des restructurations (cf. Glauser, op. cit. , p. 1008). En effet, un assainissement intervient pour permettre la continuité de l'exploitation de la société en difficulté financière et dans l'espoir de la voir retrouver une capacité bénéficiaire. En l'absence de fusion d'assainissement, les bénéfices futurs viennent compenser la perte au bilan et reconstituer le capital-actions. Ils ne sont ainsi, jusqu'à concurrence des pertes reportées, imposés ni au niveau de l'impôt anticipé, ni à celui de l'impôt sur le revenu. La fusion d'assainissement ne fait qu'accélérer ce processus: au lieu de pouvoir absorber des profits futurs, les pertes absorbent des réserves de la société saine. Ce faisant, les pertes disparaissent, laissant ainsi apparaître au bilan de la société issue de la fusion les bénéfices réalisés ultérieurement et les soumettant de ce fait à l'impôt (Glauser, op. cit. , p. 1009). Il n'est donc pas exact de prétendre que la fusion fait disparaître de la substance fiscale. Bien au contraire, l'application de la jurisprudence du Tribunal fédéral et de la pratique de l'administration introduirait une double imposition (Glauser, op. cit. , p. 1009). Cela étant, même la doctrine critique admet qu'il convient de réserver les cas d'évasion fiscale. Si la fusion n'a pas pour but d'effectuer un véritable assainissement, mais au contraire poursuit comme seul objectif de récupérer des pertes encore utilisables fiscalement, les conséquences décrites dans la circulaire restructurations au chiffre 4.1.4.3.2 se justifient. Tel serait par exemple le cas si l'une des deux sociétés participant à l'opération était, au moment de la fusion, économiquement liquidée. Le fisc serait dans ce cas en droit de considérer que la société dont l'activité a cessé est liquidée de fait. Il s'ensuivrait que ses réserves latentes seraient imposables et que ses actifs nets comptables seraient réputés distribués à l'actionnaire. Les pertes ne seraient en outre plus utilisables par la société reprenante (Glauser, op. cit. , p. 1009). c) En l'occurrence, il convient de constater, en l'état du dossier, que B. _____ SA était économiquement liquidée au moment de la fusion. Les documents produits à l'appui du recours se limitant aux chiffres du bilan au 31 décembre 2010 de B. _____ SA, le tribunal a invité le recourant à transmettre tout document de nature à démontrer que la société B. _____ SA était économiquement active en date du 1^{er} janvier 2011 (par exemple extraits de comptes détaillés, contrats, descriptif des activités accompagné de pièces probantes). Or le recourant a répondu qu'une société holding, par nature, n'avait pas d'employés, ni n'exerçait aucune activité commerciale, et qu'il ne voyait pas quel type de documents remettre. Le tribunal relève à cet égard que, selon easymonitoring, le but de B. _____ était " Acquisition, gestion continue et aliénation de participations dans des entreprises suisses et étrangères en tous genres, en particulier dans les domaines de la construction et de l'immobilier (cf statuts) ". On ne voit pas pour quelle raison le recourant n'aurait pas pu fournir de renseignement en rapport avec le but susmentionné, si ce n'est en raison de l'inexistence de l'activité de dite holding au 1^{er} janvier 2011. Ceci a pour conséquence que la présente affaire ne constitue dans tous les cas pas un cas de fusion par assainissement entre sociétés soeurs dont le traitement fiscal est discuté par la doctrine. En effet, comme exposé ci-dessus, Glauser réserve expressément l'hypothèse dans laquelle la fusion n'a pas pour but d'effectuer un véritable assainissement, mais au contraire poursuit comme seul objectif de récupérer des pertes encore utilisables fiscalement, et mentionne à titre d'exemple le cas dans lequel l'une des deux sociétés participant à l'opération serait, au moment de la fusion, économiquement liquidée. Il n'est ainsi pas utile d'apprécier le bien-fondé des critiques formulées à l'encontre de la pratique susmentionnée et à laquelle l'autorité intimée semble se rallier. Il suffit en l'espèce de constater que les faits du cas d'espèce montrent que l'on est en présence d'un cas de fusion entre sociétés soeurs entraînant des conséquences fiscales dans le chapitre du recourant, dès

lors que la fusion ne vise pas réellement un assainissement mais a pour unique but de permettre l'obtention par le recourant d'une prestation appréciable en argent découlant de cet assainissement. Il faut souligner à cet égard que c'est à tort que l'autorité intimée s'est fondée sur la perte au bilan de 1'606'857 fr., pour calculer le montant de la prestation appréciable en argent obtenue par le recourant dans cette deuxième partie de l'opération de fusion. En effet, il faut tenir compte du fait qu'une partie des pertes est absorbée par le capital-actions de 100'000 fr. de B._____ SA (première partie de l'opération, déjà imposée, cf. consid. 5 ci-avant). Le montant de la prestation appréciable en argent pour la deuxième partie de l'opération doit ainsi être fixé au montant de la perte de fusion, soit à 1'506'857 fr., et non à 1'606'857 fr.

E. 6

L'autorité intimée a également repris à titre de revenu imposable l'ensemble de la perte au bilan de B._____ SA, qui a été compensée par le bénéfice au bilan de C._____ SA. Même si, formellement, C._____ SA a absorbé sa filiale B._____ SA, dont elle venait d'acquérir les participations, l'autorité intimée considère que, d'un point de vue économique, les différentes opérations menées doivent être assimilées à une fusion d'assainissement entre sociétés soeurs. Le procédé utilisé par le recourant doit être examiné sous l'angle de l'évasion fiscale. a) aa 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.

E. 7

Le recours doit ainsi être très partiellement admis et la décision attaquée réformée en ce sens que le montant total de la prestation appréciable en argent est fixé à 1'606'857 fr. (100'000 fr. + 1'506'857 fr.). Vu le sort de la cause, un émolument judiciaire légèrement réduit est mis à la charge du recourant, qui succombe pour l'essentiel. Il y a également lieu de lui allouer une indemnité réduite de dépens, fixée à 500 fr. (art. 55 al. 1, 91 et 99 LPA-VD, 10 et 11 TFJDA).

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