

VD_OMNI FI.2019.0129 vom 27. November 2019

VD Tribunal cantonal, 2019-11-27, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2019.0129

FR: VD_OMNI FI.2019.0129 du 27 novembre 2019

IT: VD_OMNI FI.2019.0129 del 27 novembre 2019

Regeste

A. _____, B. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Le recourant a apporté la totalité des actions d'une Sàrl qu'il détenait dans sa fortune privée à une société anonyme dont il était également l'unique actionnaire, réalisant ainsi un cas de transposition. L'ACI a par ailleurs arrêté correctement le revenu de la fortune mobilière imposable, en déduisant de la valeur de reprise des actions, la valeur nominale de la participation transférée et le montant comptabilisé à la réserve générale. Le fait générateur d'impôt n'étant pas l'éventuel accroissement de fortune mais le passage des actions transférées de la fortune privée à la fortune commerciale, il n'est pas déterminant que le recourant ne se soit pas enrichi du revenu imposable. Recours rejeté.

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 du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative – LPA-VD; BLV 173.36 –, applicable par renvoi de l'art. 199 de la loi 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

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 p. 262, 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 p. 262/263). b) En l'espèce, les questions à trancher sont les mêmes pour les deux catégories d'impôt, les cas de transposition étant réglés de manière similaire par le droit cantonal et fédéral. Le Tribunal 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. arrêt FI.2016.0037 du 16 décembre 2016 consid. 2).

E. 3

Les recourants contestent que l'apport des actions de la société C. _____ à la société G. _____ constitue un cas de réalisation systématique. 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; 7 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]; 19 al. 1 LI). Est également 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 (art. 20 al. 1 let. c LIFD; 23 al. 1 let. c 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). En relation avec l'art. 20 al. 1 let. c LIFD, la jurisprudence a développé la théorie dite de la transposition selon laquelle, lorsqu'un actionnaire cède à une société anonyme lui appartenant des participations à une valeur supérieure à leur valeur nominale en se faisant créditer le montant sur un compte d'actionnaire ou en tant qu'apport en nature contre remise de nouvelles actions dont la valeur nominale correspond à la valeur intrinsèque des actions cédées, un tel transfert d'actions ne doit pas être considéré comme une aliénation par laquelle l'actionnaire obtiendrait un gain en capital privé. Par cette opération en effet, l'actionnaire n'abandonne pas son pouvoir de disposition du point de vue économique; il le garde sous la forme de sa participation dans la société qui a acquis les participations. Comme le remboursement du capital social (à sa valeur nominale) ou celui d'un prêt ne constitue pas un revenu imposable de l'actionnaire, la charge fiscale latente sur les répartitions de bénéfices est éliminée. Il y a alors une "transposition". La société cessionnaire accorde par conséquent à l'actionnaire une prestation appréciable en argent imposable selon l'art. 20 al. 1 lettre c LIFD (arrêts TF 2P.140/2004 du 9 décembre 2004 in RF 60/2005 p. 429 ainsi que 2A.331/2003 du 11 juin 2004 consid. 3.1; arrêt 2A.53/2000 in Archives 70, p. 289; ATF 115 Ib 238; 101 Ib). Les art. 20a al. 1 LIFD et 23a al. 1 LI, entrés en vigueur le 1^{er} janvier 2007, prévoient désormais expressément, à leur lettre b, ce qui suit: "Sont également considérés comme rendement de la fortune mobilière au sens de l'art. 20, al. 1, let. c, le produit du transfert d'une participation d'au moins 5 % au capital-actions ou au capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative représentant un transfert de la fortune privée à la fortune commerciale d'une entreprise de personnes ou d'une personne morale dans laquelle le vendeur ou la personne qui effectue l'apport détient une participation d'au moins 50 % au capital après le transfert, dans la mesure où le total de la contre-prestation reçue est supérieur à la valeur nominale de la participation transférée; il en va de même lorsque plusieurs participants effectuent le transfert en commun." Par l'adoption d'une norme légale définissant la transposition, le Conseil fédéral voulait améliorer la prévisibilité du système d'imposition (Message concernant la loi fédérale sur l'amélioration des conditions fiscales applicables aux activités entrepreneuriales et aux investissements [Loi sur la réforme de l'imposition des entreprises II], FF 2005 4865). Le Conseil Fédéral a proposé de régler juridiquement le cas de la transposition de manière à éliminer l'absence de sécurité du droit dans le domaine de la fortune mobilière en ce qui concerne la délimitation entre gain en capital exonéré et revenu de la fortune imposable (Message, op. cit., FF 2005 4804). La restriction d'une imposition en cas d'abus a été atteinte avec la détermination du critère objectif du taux de 50% des actions de la société

acquéreuse, auquel a été ajoutée lors des débats parlementaires la condition du taux de 5% des actions de la société transférante (arrêt TF 2C_168/2017 du 26 octobre 2017 consid. 2.3). b) En l'occurrence, A. _____ ne conteste pas qu'il détenait l'intégralité du capital social de la société C. _____ dans sa fortune privée. Il a transféré ces participations à une société anonyme dont il était également l'unique actionnaire, réalisant ainsi l'hypothèse visée par les art. 20a al. 1 let. b LIFD et 23a al. 1 let. b LI. Il reste ainsi à déterminer quel est le produit du transfert, dont doit être retranché la valeur nominale de la participation transférée, pour calculer le revenu qu'a dégagé A. _____ du transfert de ses actions. Le contrat d'apport mentionne à cet égard une valeur de reprise des actions par la société G. _____ de 1'900'000 fr. Aucun élément du dossier ne permet d'établir que cette valeur serait erronée. Elle correspond, en proportion, au prix payé quelques mois plus tôt par A. _____ pour acquérir de son associé la moitié des parts de C. _____. Il s'agit également du prix qu'un tiers était disposé à acquitter pour l'acquisition desdites participations. La valeur de 1'900'000 fr. constitue ainsi bien le "produit du transfert" au sens des art. 20a al. 1 LIFD et 23a al. 1 LI. N'est pas déterminant dans ce contexte le fait que A. _____ ait simultanément obtenu de la société G. _____ la reprise des dettes privées qu'il avait conclues auprès de deux tiers pour faire préalablement l'acquisition de la moitié des actions de C. _____. De la valeur de 1'900'000 fr., doit être retranchée la valeur nominale de la participation transférée. c) aa) Depuis l'introduction du principe de l'apport en capital, la notion de valeur nominale selon l'art. 20a al. 1 let. b LIFD doit être interprétée plus largement pour ce qui est de la détermination du rendement imposable de la fortune selon l'article 20, alinéa 1, lettre c, LIFD. Est considéré comme rendement de la fortune mobilière au sens de l'article 20 a, alinéa 1, lettre b, LIFD le produit de la vente excédant la valeur nominale (libérée) et la part proportionnelle des réserves issues d'apports de capital de la société ou de la société coopérative dont les droits de participation ont été transférés (circulaire de l'AFC n°29a du 9 septembre 2015, ch. 4.2.5). Les directives précisent ensuite ce qui suit (ch. 4.2.5): "Lorsqu'une participation est transférée à une valeur excédant la valeur nominale et/ou la part proportionnelle des réserves issues d'apports de capital et que cet excédent est porté au compte du capital nominal ou à celui des réserves de la société de capitaux ou de la société coopérative reprenante, les conséquences fiscales dépendront de la façon dont l'excédent est comptabilisé: - Si l'excédent est comptabilisé au crédit du capital nominal et/ou des réserves issues d'apports de capital, l'augmentation du capital nominal et des réserves issues d'apports de capital est imposable pour la personne qui apporte les capitaux à titre de revenu de la fortune mobilière en vertu de l'article 20a, alinéa 1, lettre b, en relation avec l'article 20, alinéa 3, LIFD (les apports de capital sont assimilés au capital-actions ou au capital social). Pour ce qui est du calcul du rendement imposable, nous renvoyons aux exemples de l'annexe à la présente circulaire. - Si l'excédent est comptabilisé au crédit des «autres réserves», la charge latente sur les bénéficiaires à distribuer subsiste et le transfert n'a pas d'incidence fiscale." bb) En l'occurrence, la valeur nominale de la participation transférée est de 220'000 fr. A ce montant doit être ajoutée la valeur de 730'000 fr. qui a été comptabilisée à la réserve générale (cf. circulaire de l'AFC n°29a du 9 septembre 2015, ch. 4.2.5). Le solde de 950'000 fr. (soit 1'900'000 – [220'000 + 730'000]) doit dès lors être considéré comme étant un revenu de la fortune mobilière imposable dans le chef de A. _____. Cette solution est justifiée d'un point de vue économique, dès lors que, même si A. _____ ne s'est pas vu créditer cette somme, il bénéficie d'une reprise, par la société, d'une dette personnelle à concurrence du montant de 950'000 francs. C'est ainsi à juste titre que l'autorité intimée a

considéré que le transfert des actions de C. _____ à G. _____ constituait un cas de réalisation systématique, justifiant l'imposition d'un rendement de 950'000 fr. à titre de revenu de la fortune mobilière.

E. 4

Les recourants font valoir en substance que A. _____ ne se serait pas enrichi de 950'000 fr. dès lors qu'il a dû contracter cette dette auprès de tiers, aucun établissement bancaire ne voulant lui prêter personnellement cette somme. Ils invoquent en outre une double imposition économique dès lors que G. _____ est imposée sur le bénéfice avant remboursement de la dette qu'elle a reprise lors de sa constitution. Ce faisant, comme le relève l'autorité intimée, les recourants perdent ainsi de vue que le fait générateur de l'impôt n'est pas en l'occurrence un éventuel accroissement de leur fortune mais le passage des actions transférées de la fortune privée de A. _____ à la fortune commerciale de G. _____. Comme exposé ci-dessus, la valeur nominale de la participation transférée doit être arrêtée à 950'000 fr. Dans ce contexte, la manière dont A. _____ a financé l'acquisition des parts de C. _____ – qui n'est au surplus pas démontrée – n'est pas déterminante. Pour les mêmes motifs, il n'y a pas lieu de tenir compte du fait que G. _____ doit rembourser sur ses propres deniers les dettes qu'elle a reprises de A. _____. Le grief tiré de la double imposition n'a en outre pas lieu d'être dès lors que G. _____ et les recourants sont des contribuables distincts. Pour le surplus, si, comme ils paraissent le soutenir, les recourants s'exposent à des difficultés financières importantes en cas de paiement de l'impôt, il leur appartient cas échéant de déposer une demande de remise auprès des autorités compétentes (art. 231 LI et art. 167 LIFD). Les griefs des recourants doivent dès lors être rejetés et la décision attaquée confirmée.

E. 5

Il suit de ce qui précède que le recours doit être rejeté et la décision attaquée confirmée. Les frais sont mis à la charge des recourants, qui succombent. Il n'est pas alloué de dépens.

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