

BGer 2C 370/2014 vom 9. Februar 2015

Bundesgericht, 2015-02-09, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_370_2014

FR: TF 2C 370/2014 du 9 février 2015

IT: TF 2C 370/2014 del 9 febbraio 2015

Regeste

Impôts cantonaux et communaux et impôt fédéral direct 2010 | Finances publiques & droit fiscal

Erwägungen

E. 1

La Commission de recours a rendu un seul arrêt valant pour les deux catégories d'impôts (ICC et IFD), ce qui est admissible, dès lors que la question juridique à trancher est réglée de la même façon en droit fédéral et dans le droit cantonal harmonisé (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262 s.). Dans ces circonstances, on ne peut reprocher à la recourante d'avoir formé les mêmes griefs et pris des conclusions valant pour les deux catégories d'impôts dans son recours devant le Tribunal fédéral (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.3 p. 264). Par souci d'unification par rapport aux cantons dans lesquels deux décisions sont rendues, la Cour de céans a toutefois ouvert deux dossiers, l'un concernant l'ICC (2C_370/2014), l'autre l'IFD (2C_371/2014). Comme l'état de fait est identique et que les questions juridiques se recoupent, les deux causes seront néanmoins jointes et il sera statué dans un seul arrêt (cf. art. 71 LTF et 24 de la loi de procédure civile fédérale du 4 décembre 1947 [PCF; RS 273]).

E. 2

Le Tribunal fédéral examine d'office sa compétence (art. 29 al. 1 LTF). Il contrôle librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 139 V 42 consid. 1 p. 44).

E. 2.1

Le recours est dirigé contre une décision finale (art. 90 LTF), rendue en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (art. 86 al. 1 let . d et al. 2 LTF) dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) ne tombant pas sous le coup de l'une des exceptions prévues à l' art. 83 LTF . La voie du recours en matière de droit public est partant ouverte. Les lois fiscales applicables confirment cette voie de droit: pour l'IFD, à l' art. 146 LIFD et, pour l'ICC, à l' art. 73 al. 1 LHID , dès lors que le recours concerne l'imposition de bénéfices en capital réalisés sur des éléments de la fortune commerciale, soit une matière harmonisée figurant à l' art. 8 LHID . Le recours a en outre été déposé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes requises (art. 42 LTF) par la contribuable destinataire de l'acte attaqué, de sorte qu'il est en principe recevable, sous réserve de ce qui suit.

E. 2.2

Selon la jurisprudence, l'objet de la contestation qui peut être portée devant le Tribunal fédéral est déterminé par la décision attaquée (arrêts 2C_319/2009 du 26 janvier 2010 consid. 2.2, non publié in ATF 136 II 241 ; 2D_144/2008 du 23 mars 2009 consid. 3 et 2C_669/2008 du 8 décembre 2008 consid. 4.1 et les références citées) et par les conclusions

des parties (art. 107 al. 1 LTF). En l'espèce, la décision attaquée portant exclusivement sur la période fiscale 2010, le litige ne saurait s'étendre à une autre période fiscale que celle-ci. Le système valaisan d'imposition des gains immobiliers est un système dualiste (cf. Bernhard Zwahlen, in Zweifel/Athanas [éd.], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2e éd. 2002, n° 4 ad art. 12 LHID ; art. 12 al. 3 i.f. LF/VS qui réserve expressément l'imposition distincte des gains immobiliers par rapport à l'imposition du revenu). Cela signifie qu'il frappe les gains immobiliers privés d'un impôt spécial et les gains commerciaux de l'impôt général ordinaire sur le revenu (cf. arrêts 2C_834/2012 du 19 avril 2013 consid. 5.2; 2C_164/2009 du 13 août 2009 consid. 5.2, in RDAF 2009 II 531; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 4e éd. 2012, n. 21 p. 295 et n. 35 p. 299). Comme la décision attaquée ne traite aucunement d'un impôt spécial sur les gains, l'objet du présent litige ne saurait être étendu à cette question. Pour cette raison, la conclusion de la recourante relative à une imposition d'un éventuel gain immobilier doit être déclarée irrecevable.

E. 2.3

Dans la mesure où la recourante demande le renvoi de la cause au Service cantonal pour nouvelle décision ses conclusions ont un caractère réformatoire. Le Tribunal fédéral a jugé que de telles conclusions étaient recevables également en ce qui concerne le droit cantonal harmonisé, car l' art. 73 al. 3 LHID , qui prévoit qu'en cas d'acceptation du recours, le Tribunal fédéral annule la décision attaquée et renvoie l'affaire pour nouvelle décision à l'autorité inférieure, doit céder le pas devant l' art. 107 al. 2 LTF qui confère au Tribunal fédéral un pouvoir général de réforme quel que soit le recours interjeté devant lui (ATF 134 II 207 consid. 1 p. 209; arrêt 2C_291/2013 du 26 novembre 2013 consid. 2.4, non publié in ATF 140 II 88).

E. 2.4

En revanche, dans la mesure où la recourante demande l'annulation de la décision du Service cantonal, ses conclusions ne sont pas recevables en raison de l'effet dévolutif complet du recours déposé auprès de la Commission de recours (ATF 136 II 539 consid. 1.2 p. 543, 136 II 470 consid. 1.3 p. 474).

E. 3

Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF) sans être lié ni par les motifs de l'autorité précédente, ni par les moyens des parties; il peut donc admettre le recours en se fondant sur d'autres arguments que ceux invoqués par la recourante, comme il peut le rejeter en opérant une substitution de motifs (ATF 133 III 545 consid. 2.2).

E. 4

Le Tribunal fédéral statue sur la base des faits établis par l'autorité précédente (cf. art. 105 al. 1 LTF). Le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte ou en violation du droit au sens de l'art. 95, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (art. 97 al. 1 LTF), ce que la partie recourante doit démontrer d'une manière circonstanciée, conformément aux exigences de motivation de l' art. 106 al. 2 LTF (cf. ATF 133 II 249 consid. 1.4.3 p. 254 s.). La notion de "manifestement inexacte" correspond à celle d'arbitraire au sens de l' art. 9 Cst. (ATF 136 II 447 consid. 2.1 p. 450). En l'occurrence, dans un chapitre intitulé "Faits", la recourante se borne à présenter les faits avec "quelques légères modifications" par rapport à

ceux retenus par l'instance précédente. Elle n'expose cependant pas en quoi les conditions de l' art. 97 al. 1 LTF seraient réunies. Elle se contente de substituer ses visions et appréciation des faits à celles retenues par la Commission de recours. Un tel mode de faire étant inadmissible, le Tribunal fédéral vérifiera la correcte application du droit sur la seule base des faits retenus par l'instance précédente.

E. 5

S'agissant aussi bien de l'IFD que de l'ICC, la recourante se plaint d'avoir été imposée au titre de l'impôt sur le revenu en raison d'un bénéfice en capital résultant de la vente d'actions. A son avis, c'est à tort que l'instance précédente a confirmé la décision du Service cantonal et considéré la participation reçue en juin 2003 comme faisant partie de sa fortune commerciale et pas de sa fortune privée. Elle reproche à la Commission de recours de ne pas avoir pris en compte, ou d'avoir mal estimé, certains éléments déterminants pour statuer sur le rattachement de cette participation à sa fortune commerciale. Selon elle, le fait que la part sociale reçue n'ait pas été en relation étroite avec son activité lucrative indépendante de l'époque et le fait qu'elle n'ait pas eu de volonté d'améliorer son résultat commercial grâce à ce droit de participation auraient dû conduire l'instance précédente à ne pas confirmer la décision du Service cantonal. Le litige porte donc sur la question de savoir si l'aliénation des actions de la société Z. _____ SA en 2010 constitue un bénéfice en capital imposable ou un gain en capital exonéré. I. Impôt fédéral direct

E. 6.1

En application des principes généraux prévus aux art. 16 al. 1 et 18 al. 1 LIFD, sont imposables tous les revenus, uniques ou périodiques, provenant d'une activité lucrative indépendante. En font notamment partie tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale. Selon l' art. 16 al. 3 LIFD, les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée ne sont toutefois pas imposables. Par conséquent, un gain en capital n'est soumis à l'IFD que lorsque la participation en cause fait partie de la fortune commerciale du contribuable, non pas lorsqu'elle se rapporte à sa fortune privée (cf. ATF 133 II 420 consid. 3.1 p. 421 s.; 125 II 113 consid. 4a p. 119 s. et consid. 6a p. 124; arrêts 2C_802/2012 du 8 janvier 2013 consid. 2.1 in RF 68/2013 p. 222 et StE 2013 B 23.2 n° 42; 2C_868/2008 du 23 octobre 2009 consid. 2.2 in RF 65/2010 p. 205 et StE 2010 B 23.1 n° 68).

E. 6.2

D'après l' art. 18 al. 2 LIFD, 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. Selon la jurisprudence, lorsqu'un commerçant d'immeubles cesse son activité lucrative indépendante sans déclarer à l'autorité fiscale qu'il entend procéder à un décompte fiscal (au sens de l' art. 47 LIFD) sur les réserves latentes afférentes aux éléments faisant partie de la fortune commerciale, ceux-ci demeurent dans la fortune commerciale; ils ne sont pas transférés dans la fortune privée par le simple écoulement du temps. Il est donc nécessaire que le contribuable fasse clairement savoir aux autorités fiscales, que ce soit expressément ou par acte concluant, qu'il a la volonté de retirer la valeur patrimoniale en cause de sa fortune commerciale (arrêts 2C_2/2013 du 9 juillet 2013 consid. 2.4, in Archives 82 p. 74 et StE 2013 B 23.2 n° 44; 2C_276/2010 du 19 octobre 2010 consid. 3.3; cf. également à ce propos: ATF 126 II 473 consid. 3b p. 475 s.; 125 II 113 consid. 6c p. 125

ss; Yves Noël, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2008, n° 78 ad art. 18 LIFD ; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2e éd. 2009, n° 58 ad art. 18 LIFD ; Danielle Yersin, La distinction entre l'activité indépendante et la gestion de la fortune privée, dans le domaine immobilier in Archives 67 p. 97, en particulier p. 114; Martin Arnold, Nichts Neues unter der Steuersonne, in Archives 67 p. 593, en particulier p. 609 et 611; Martin Arnold, Geschäfts- und Privatvermögen im schweizerischen Einkommensteuerrecht, in Archives 75 p. 265, en particulier p. 283 s., 286 et 292 ainsi que les références citées). Cette jurisprudence trouve également application pour les participations à une société immobilière (cf. arrêt 2A.105/2007 du 3 septembre 2007 consid. 3.3 in RDAF 2007 II 299).

E. 7.1

Il ressort des faits retenus par la Commission de recours, dont il n'y a pas lieu de s'écarter (cf. consid. 4 ci-dessus), que la recourante, dès 1989, exerçait une activité indépendante d'agent immobilier en raison individuelle. En 2003, la recourante a obtenu une participation dans la coopérative Z._____. En 2004, elle a transformé sa raison individuelle en Sàrl. En 2009, Z._____ a été transformée en SA. La recourante n'a jamais annoncé aux autorités fiscales la participation reçue en 2003.

E. 7.2

La recourante s'en prend au jugement de l'autorité précédente, selon lequel le droit de participation remis par la coopérative faisait partie de sa fortune commerciale. Pour elle, il s'agissait d'un cadeau qui ne procurait aucun avantage à son activité d'agent immobilier. En l'occurrence, savoir si la participation remise à la recourante en 2003 faisait partie ou non de sa fortune commerciale n'est pas déterminant puisque lors de l'aliénation de cette participation en 2010, seule période fiscale devant être traitée dans la présente procédure (cf. consid. 2.2 ci-dessus), cela n'était de toute façon plus le cas. En effet, à supposer que la participation ait dû être attribuée à la fortune commerciale de la raison individuelle en 2003, en transformant cette dernière en Sàrl en 2004, la recourante, par acte concluant, a signifié aux autorités fiscales qu'elle mettait un terme à son activité d'indépendante et que tout ce qui n'était pas repris dans la nouvelle société passait dans sa fortune privée. Cela est confirmé par l'avis y relatif figurant dans la Feuille officielle suisse du commerce (ci-après: FOOSC). Il ressort de cette dernière que les actifs et passifs de la raison individuelle Y._____, ont été repris par la société Y._____ Sàrl (FOOSC du ** ** 20**, réf. *****). Cette inscription démontre que la recourante a totalement mis fin à son activité lucrative indépendante et, partant, à sa fortune commerciale. Ainsi, la participation litigieuse, sans être reprise par la Sàrl faute de figurer au bilan, s'est retrouvée au plus tard en 2004 dans la fortune privée de la recourante. Le gain perçu en 2010 par cette dernière en raison de l'aliénation des actions de la société Z._____ SA est donc un gain en capital exempt d'impôt (art. 16 al. 3 LIFD). Le recours, en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct, doit être admis. II. Impôts cantonal et communal

E. 8

Dans le cadre du droit fiscal harmonisé qui régit l'imposition directe aux niveaux fédéral, cantonal et communal (cf. consid. 1 ci-dessus), les notions de fortune commerciale et de transfert de la fortune commerciale à la fortune privée correspondent aux concepts employés par la LIFD. En particulier, les art. 12 al. 3 et 14 al. 2 LF/VS correspondent aux art. 16 al. 3 et 18 al. 2 LIFD (cf. également art. 7 et 8 LHID). Par conséquent, les

considérations développées pour l'impôt fédéral direct s'appliquent également aux impôts cantonal et communal relatifs à la période fiscale sous examen. Il ne saurait ainsi être question de bénéfice en capital en matière d'ICC pour l'année 2010 et le recours, en tant qu'il concerne les impôts cantonal et communal, doit être admis.

E. 9

Dans ces conditions, le recours doit être admis, dans la mesure où il est recevable, et l'arrêt rendu le 20 novembre 2013 par la Commission de recours annulé. Les frais judiciaires sont mis à la charge du canton du Valais, dont l'intérêt patrimonial est en cause (art. 66 al. 1 et 4 LTF). Le canton du Valais doit en outre verser à la recourante une indemnité à titre de dépens (cf. art. 68 al. 1 LTF). La recourante ayant été considérée comme succombant entièrement devant l'autorité précédente, il y a lieu de renvoyer la cause à cette dernière pour qu'elle procède à une nouvelle répartition des frais et dépens de la procédure qui s'est déroulée devant elle (art. 67 LTF).

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