

BGer 2C 406/2020 vom 10. Februar 2021

Bundesgericht, 2021-02-10, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_406_2020

FR: TF 2C 406/2020 du 10 février 2021

IT: TF 2C 406/2020 del 10 febbraio 2021

Regeste

Impôts cantonal et communal et impôt fédéral direct année 2014 | Finances publiques & droit fiscal

Erwägungen

E. 1

La Commission de recours a rendu une seule décision valant tant pour l'ICC que pour l'IFD, ce qui est en principe admissible, dès lors qu'il ressort clairement de ladite décision et du recours que le litige porte sur les deux catégories d'impôts (arrêt 2C_444/2018 du 31 mai 2019 consid. 1).

E. 2

Le Tribunal fédéral examine d'office sa compétence (art. 29 al. 1 LTF) et contrôle librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 141 II 113 consid. 1 p. 116).

E. 2.1

La décision attaquée porte sur le calcul du revenu imposable de la contribuable pour l'année fiscale 2014, tant en matière d'ICC que d'IFD. La cause relève ainsi du droit public (art. 82 let. a LTF) et ne tombe pas sous le coup des exceptions de l' art. 83 LTF . La voie du recours en matière de droit public est donc ouverte (cf. également les art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11] et 73 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]), la décision entreprise étant une décision finale (art. 90 LTF) rendue en dernière instance cantonale par une autorité judiciaire supérieure (art. 86 al. 1 let . d et al. 2 LTF).

E. 2.2

Au surplus, déposé en temps utile, compte tenu des fêtes (art. 46 al. 1 let. a et 100 al. 1 LTF), et dans les formes requises (art. 42 LTF) par la contribuable destinataire de l'acte attaqué qui a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification, de sorte qu'il faut lui reconnaître la qualité pour recourir (art. 89 al. 1 LTF), le présent recours est recevable, sous réserve de ce qui suit.

E. 2.3

En raison de l'effet dévolutif complet du recours déposé auprès de la Commission de recours (cf. ATF 136 II 101 consid. 1.2 p. 104), la conclusion tendant à l'annulation de la décision du Service cantonal du 23 octobre 2018 est irrecevable.

E. 2.4

En sus de la conclusion irrecevable mentionnée ci-dessus (consid. 2.3), la recourante, bien qu'assistée d'un avocat au moment du dépôt du recours, conclut uniquement à l'annulation de la décision attaquée. Des conclusions purement cassatoires ne sont en principe pas suffisantes (art. 107 al. 2 LTF ; arrêt 2C_401/2018 du 17 septembre 2018 consid. 1.3). Dès lors que l'on comprend, à la lecture du mémoire, qu'en demandant l'annulation de la décision entreprise la recourante conclut implicitement au renvoi de la cause au Service cantonal pour nouvelle taxation dans le sens de ses griefs, il convient de ne pas se montrer trop formaliste et d'entrer en matière sur le recours (cf. ATF 137 II 313 consid. 1.3 p. 317; arrêt 2C_284/2016 du 20 janvier 2017 consid. 1.3, non publié in ATF 143 II 57).

E. 3.1

Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits constatés par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l' art. 105 al. 2 LTF . Selon l' art. 97 al. 1 LTF , le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire - ou en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (ATF 142 II 355 consid. 6 p. 358; 139 II 373 consid. 1.6 p. 377). Conformément à l' art. 106 al. 2 LTF , la partie recourante doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions seraient réalisées. A défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait qui diverge de celui qui est contenu dans l'acte attaqué (ATF 137 II 353 consid. 5.1 p. 356; arrêt 2C_793/2018 du 13 mars 2019 consid. 2).

E. 3.2

En l'occurrence, la recourante invoque une constatation manifestement inexacte des faits au sujet du moment auquel elle a entrepris des démarches en vue de commencer une activité indépendante et des projets qu'elle avait à ce moment-là. Cette critique sera examinée ci-dessous (infra consid. 4). Pour le reste, dans la mesure où l'intéressée présente une argumentation partiellement appellatoire, en complétant librement l'état de fait retenu dans la décision entreprise, sans cependant expliquer précisément en quoi l'autorité précédente aurait établi les faits de manière arbitraire (recours, p. 2 à 10), le Tribunal fédéral ne peut pas en tenir compte.

E. 3.3

La recourante, dans un chapitre intitulé "appréciation inexacte des faits" (recours, p. 11 ss), formule également des griefs qui concernent des questions de droit et non pas des questions de fait. Il en va ainsi notamment des critiques relatives à l'application de l'art. 5 al. 1 let. b de la loi fédérale du 17 décembre 1993 sur le libre passage dans la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (LFLP; RS 831.42) et à la notion d'activité lucrative indépendante. Ces griefs seront donc traités avec le fond de la cause (cf. infra consid. 5).

E. 4

S'agissant de l'appréciation des preuves et des constatations de fait, il y a arbitraire lorsque l'autorité ne prend pas en compte, sans raison sérieuse, un élément de preuve propre à modifier la décision, lorsqu'elle se trompe manifestement sur son sens et sa portée, ou encore lorsque, en se fondant sur les éléments recueillis, elle en tire des constatations insoutenables (ATF 140 III 264 consid. 2.3 p. 266).

E. 4.1

La recourante affirme qu'il serait arbitraire de retenir qu'elle avait entrepris des démarches en vue de commencer une activité indépendante à la fin de l'année 2014. A son avis, il ressortirait en effet clairement des pièces au dossier que ces démarches avaient débuté une année auparavant, soit à fin 2013 déjà (recours, p. 15). Contrairement à l'opinion de l'intéressée (qui reproduit un extrait de la décision attaquée ne correspondant pas sur ce point à l'original), la Commission de recours a considéré qu'elle avait bel et bien entrepris les démarches susmentionnées "à la fin de l'année 2013" (décision entreprise, p. 11). Le grief ne peut donc qu'être rejeté, étant précisé que la question de savoir si l'activité déployée par la contribuable correspond à l'exercice effectif d'une activité lucrative indépendante, qui est une question de droit, sera examinée avec le fond de la cause (cf. infra consid. 5).

E. 4.2

L'intéressée affirme également qu'il serait manifestement inexact de considérer qu'elle avait eu "dès le début la volonté d'exercer une activité par le truchement d'une société anonyme" (recours, p. 15).

E. 4.2.1

Déterminer ce qu'une personne a su, envisagé, voulu ou accepté relève des constatations de fait (cf. ATF 141 IV 369 consid. 6.3 p. 375; arrêt 6B_859/2018 du 3 octobre 2018 consid. 2.1). C'est donc à juste titre que la recourante critique les faits retenus à ce sujet par l'autorité précédente sous l'angle de l'arbitraire.

E. 4.2.2

La Commission de recours a relevé que la société anonyme créée en mars 2014 avait immédiatement repris le site internet développé par la recourante entre fin 2013 et mars 2014. L'autorité précédente a également observé que l'activité déployée par la contribuable pendant cette période avait trait uniquement à la promotion du site en question (décision entreprise, p. 10). En outre, les charges alléguées par la recourante en tant qu'indépendante avaient été reprises dans le bilan 2014 de la Société. Sur la base de ces éléments, la Commission de recours a retenu que, quand la recourante avait entrepris, en novembre 2013, les démarches nécessaires au retrait de la prestation en capital litigieuse, elle avait d'emblée la volonté de créer une société anonyme pour gérer son activité commerciale.

E. 4.2.3

Compte tenu de ce qui précède, on ne voit pas en quoi le raisonnement de la Commission de recours serait arbitraire. La recourante ne l'expose du reste pas non plus, se bornant notamment à affirmer qu'elle n'aurait pas fait imprimer en son nom "du papier à en-têtes, des cartes de visite et des dépliants en février 2014 pour des montants de fr. 1'728 et fr. 1'587.60 [...] si elle allait créer un mois plus tard une SA" (recours, p. 15). Indépendamment de cet élément - qui n'a en l'occurrence qu'une portée très limitée au vu en particulier des montants concernés -, il n'est toutefois pas insoutenable de retenir, sur la base de l'enchaînement rapide des faits (création et promotion du site internet par la recourante entre fin 2013 et mars 2014, fondation de la Société en mars 2014, reprise par celle-ci, le même mois, du site, des activités y relatives et des charges alléguées par la contribuable en tant qu'indépendante, cessation de toute activité indépendante par l'intéressée le 31 mars 2014 et engagement subséquent de celle-ci au sein de la Société), ainsi que des allégations de la contribuable elle-même (qui a affirmé que le projet de création de la Société remontait en

tout cas au mois de février 2014 [cf. arrêt attaqué, p. 10]), que celle-ci avait d'emblée la volonté d'exercer son activité commerciale par le truchement d'une société anonyme. Cette conclusion apparaît d'autant moins arbitraire qu'il ressort de l'enchaînement des faits figurant dans l'arrêt entrepris que l'intéressée a créé la Société dès qu'elle a perçu le capital de prévoyance litigieux (cf. arrêt entrepris, p. 11).

E. 4.3

Le grief tiré de l'établissement arbitraire des faits doit partant être écarté. Le Tribunal fédéral se fondera donc exclusivement sur les faits tels qu'ils ressortent de la décision attaquée. I. Impôt fédéral direct

E. 5

Le litige porte sur le point de savoir si c'est à bon droit que la Commission de recours a confirmé le refus du Service cantonal de soumettre la prestation en capital perçue par la contribuable le 4 mars 2014 à l'imposition séparée prévue par l' art. 38 LIFD .

E. 5.1

L' art. 22 LIFD règle le traitement fiscal des revenus provenant de la prévoyance. Sont ainsi imposables "tous les revenus provenant [...] d'institutions de prévoyance professionnelle ou fournis selon des formes reconnues de prévoyance individuelle liée, y compris les prestations en capital [...]" (art. 22 al. 1 LIFD ; cf. arrêt 2C_248/2015 du 2 octobre 2015 consid. 3.1). Dans le cas où les prestations provenant de la prévoyance (art. 22 LIFD) sont versées à titre de prestations en capital, l' art. 38 LIFD s'applique. Selon l' art. 38 al. 1 LIFD , ces prestations en capital bénéficient d'une imposition séparée et sont dans tous les cas soumises à un impôt annuel entier. Il s'agit d'une imposition particulièrement privilégiée, l'impôt fédéral étant calculé sur la base de taux représentant le cinquième des barèmes inscrits à l' art. 36 LIFD (cf. art. 38 al. 2 LIFD). Par ailleurs, les prestations en capital étant imposées séparément des autres éléments du revenu, il en résulte une neutralisation de l'effet progressif de l'impôt (cf. arrêt 2C_248/2015 du 2 octobre 2015 consid. 3.2).

E. 5.2

D'après l'art. 5 al. 1 let. b de la loi fédérale du 17 décembre 1993 sur le libre passage dans la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (LFLP; RS 831.42), l'assuré peut exiger le paiement en espèces de la prestation de sortie lorsqu'il s'établit à son compte et qu'il n'est plus soumis à la prévoyance professionnelle obligatoire (cf. ATF 139 V 367 consid. 2.2 p. 369; arrêt 2C_248/2015 du 2 octobre 2015 consid. 5.3). Lorsque les conditions légales autorisant le paiement en espèces sont réalisées , la prestation en capital est imposée séparément et est soumise à l'imposition spéciale prévue par l' art. 38 LIFD (cf. arrêt 2C_204/2016 du 9 décembre 2016 consid. 3.2 [au sujet de l' art. 11 al. 3 LHID , pratiquement identique à l' art. 38 al. 1 LIFD]; voir aussi arrêt 2C_248/2015 du 2 octobre 2015 consid. 3.3). En revanche, si tel n'est pas le cas, notamment si le contribuable qui a perçu une prestation en capital pour s'établir à son compte n'entreprend finalement aucune activité lucrative indépendante effective, l'objectif de prévoyance n'est pas respecté et l'application de l' art. 38 LIFD est exclue (cf. arrêts 2C_248/2015 du 2 octobre 2015 consid. 3.4.1 et 2C_156/2010 du 7 juin 2011 consid. 4; GLADYS LAFFELY MAILLARD, in NOËL/AUBRY GIRARDIN [éd.], Commentaire romand - Impôt fédéral direct, 2e éd., 2017, n. 5a ad art. 38 LIFD p. 890). Dans ce cas, le montant perçu est donc soumis à l'imposition ordinaire conformément à l' art. 16 LIFD (cf. arrêt 2C_156/2010 du 7 juin 2011 consid. 4.3 in fine). Selon la jurisprudence, le bénéficiaire peut toutefois restituer la

prestation à l'institution de prévoyance et éviter ainsi l'imposition de la prestation en capital au titre du revenu ordinaire (cf. arrêts 2C_204/2016 du 9 décembre 2016 consid. 3.5 et 2C_156/2010 du 7 juin 2011 consid. 4.3 in fine ; GLADYS LAFFELY MAILLARD, op. cit., n. 5a ad art. 38 LIFD p. 890).

E. 5.3

D'une manière générale, le concept d'activité lucrative indépendante englobe toute activité par laquelle un entrepreneur participe à la vie économique à ses propres risques, avec l'engagement de travail et de capital, selon une organisation librement choisie, dans le but d'obtenir un gain. Sont notamment des indices démontrant l'existence d'une telle activité: l'emploi de personnel, l'importance des investissements, une clientèle multiple et changeante et l'existence de locaux commerciaux propres. Une activité lucrative indépendante peut être exercée à titre principal ou accessoire et être durable ou temporaire (cf. arrêt 2C_204/2016 du 9 décembre 2016 consid. 3.3 et les références). Pour déterminer si l'on se trouve en présence d'une activité lucrative indépendante, il convient toujours de se fonder sur l'ensemble des circonstances du cas (cf. ATF 138 II 251 consid. 2.4.2 p. 257). Lors de l'examen de l'existence d'une activité lucrative indépendante ou du début d'une telle activité, les autorités fiscales ne sont pas liées par les conclusions des institutions de prévoyance professionnelle, car celles-ci ne sont investies d'aucun pouvoir décisionnel (cf. arrêts 2C_204/2016 du 9 décembre 2016 consid. 3.3; 2C_248/2015 du 2 octobre 2015 consid. 3.3; 2C_156/2010 du 7 juin 2011 consid. 3.3).

E. 5.4

En l'occurrence, il ressort des faits constatés dans la décision attaquée que la recourante, entre fin 2013 et mars 2014, a entrepris des démarches en vue de se lancer dans une activité dans le domaine de la rencontre en ligne et de l'organisation de voyages. L'intéressée a notamment déposé des marques auprès de l'Institut fédéral de la propriété intellectuelle, créé des sites internet, réalisé des brochures et des cartes de visite et contacté des clients et des partenaires potentiels. Cependant, la Commission de recours a également constaté - sans arbitraire (cf. supra consid. 4.2) - que la recourante avait effectué ces démarches en ayant d'emblée l'intention d'exercer son activité commerciale par le truchement d'une société anonyme et d'être engagée au sein de celle-ci en tant que salariée. Contrairement à ce qu'elle prétend, la contribuable n'a donc exercé aucune activité indépendante entre le 1er janvier 2014 (cf. recours, p. 14) et la fondation de la Société le 26 mars 2014, mais elle a uniquement entrepris des démarches en vue de la création de la Société en question, en ayant d'emblée le but d'exercer son activité commerciale en tant que salariée de celle-ci. La recourante a du reste fondé la Société 22 jours après avoir reçu le capital de prévoyance litigieux et elle a ensuite très rapidement été engagée au sein de celle-ci, ce qui démontre qu'elle n'a pas retiré le capital en question pour s'établir à son compte mais pour l'investir dans la société anonyme nouvellement créée. Ainsi, en l'absence de l'exercice effectif d'une activité lucrative indépendante, il n'existait aucun motif de paiement en espèces (cf. art. 5 al. 1 let. b LFLP) de la prestation de prévoyance. Le retrait du capital de prévoyance du 4 mars 2014 n'a par conséquent pas été effectué afin que la recourante s'établisse à son compte, ce qui exclut en l'espèce l'application de l' art. 38 LIFD . La prestation en capital litigieuse doit dès lors être soumise à l'imposition ordinaire et ajoutée aux autres revenus de la contribuable (cf. arrêt 2C_204/2016 du 9 décembre 2016 consid. 3.5 [au sujet de l' art. 11 al. 3 LHID , pratiquement identique à l' art. 38 al. 1 LIFD]; voir aussi arrêt 2C_156/2010 du 7 juin 2011 consid. 4.3 in fine). Il convient encore de souligner que, le 9 février 2016, le

Service cantonal a proposé à l'intéressée de restituer à son institution de prévoyance le montant perçu le 4 mars 2014. La recourante a donc eu l'occasion de rembourser la prestation en capital indûment perçue (cf. supra consid. 5.2 in fine), mais n'a pas fait usage de cette possibilité.

E. 5.5

Au vu de ce qui précède, c'est à juste titre que la Commission de recours a considéré que l'art. 38 LIFD ne trouvait pas application en l'occurrence et a confirmé le refus du Service cantonal d'imposer séparément la prestation en capital perçue par la contribuable le 4 mars 2014.

E. 6

La recourante se prévaut d'une violation du principe de la bonne foi. Elle relève que le Service cantonal lui a notifié, en septembre 2016, une décision de taxation provisoire dans laquelle le capital de prévoyance retiré le 4 mars 2014 était imposé séparément en tant que prestation en capital. La contribuable affirme que, sur la base de cette décision, elle a "pris des dispositions financières qu'il n'est plus possible de rapporter", croyant de bonne foi "que la situation était réglée" (recours, p. 20; cf. aussi la réplique du 25 juin 2020, p. 2).

E. 6.1

Découlant directement de l'art. 9 Cst. et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi protège le citoyen dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités, lorsqu'il a réglé sa conduite d'après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de l'administration (arrêt 2C_109/2018 du 7 août 2018 consid. 5.1). Le principe de la bonne foi protège ainsi les administrés en cas de renseignement erroné fourni par l'autorité (sur les conditions de la bonne foi, cf. notamment ATF 137 II 182 consid. 3.6.2 p. 193 et les références).

E. 6.2

En l'occurrence, la contribuable semble voir, dans la décision de taxation provisoire rendue par le Service cantonal le 1er septembre 2016, l'assurance que la prestation de prévoyance serait imposée séparément selon l'art. 38 LIFD. Il est toutefois évident que, de par sa nature même, une décision de taxation provisoire ne peut en aucun cas être interprétée comme une assurance de la part du fisc sur la manière dont un revenu sera imposé dans la décision de taxation définitive. Au demeurant, dans la décision du 1er septembre 2016 figurait clairement la mention "provisoire en attente décision juriste pour retrait 2ème pilier" (pièce 77 du dossier fiscal cantonal; cf. art. 105 al. 2 LTF). Dans ces conditions, une violation du principe de la bonne foi est exclue.

E. 7

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours dans la mesure où il est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct pour la période fiscale 2014. II. Impôt cantonal et communal

E. 8

La jurisprudence rendue en matière d'impôt fédéral direct au sujet de l'imposition des prestations en capital provenant de la prévoyance est également déterminante en ce qui concerne les impôts cantonal et communal, car les art. 7 al. 1 et 11 al. 3 LHID (qui correspondent aux art. 18 al. 1 et 33b al. 1 de la loi fiscale valaisanne du 10 mars 1976

[LF/VS; RS/VS 642.1]) sont sur ce point analogues aux art. 22 et 38 al. 1 LIFD . Il peut ainsi être renvoyé, s'agissant des impôts cantonal et communal, à la motivation développée en matière d'impôt fédéral direct. Le recours doit par conséquent aussi être rejeté dans la mesure où il est recevable s'agissant des impôts cantonal et communal pour la période fiscale 2014. III. Conclusion; frais et dépens

E. 9

En résumé, le recours doit être rejeté dans la mesure où il est recevable tant en ce qui concerne l'IFD que l'ICC 2014. Succombant, la recourante doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). Il n'y a pas lieu d'allouer des dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

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