

BGer 2C 728/2015 vom 1. April 2016

Bundesgericht, 2016-04-01, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_728_2015

FR: TF 2C 728/2015 du 1 avril 2016

IT: TF 2C 728/2015 del 1 aprile 2016

Regeste

Impôt communaux et cantonaux 2002 Impôt fédéral direct 2002 | Finances publiques & droit fiscal

Erwägungen

E. 1

La décision attaquée concerne l'ICC et l'IFD 2002 du recourant. La Commission de recours a rendu une seule décision pour les deux catégories d'impôts, 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 au recourant d'avoir 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 à d'autres cantons dans lesquels deux décisions sont rendues, la Cour de céans a toutefois ouvert deux dossiers, l'un concernant les impôts cantonal et communal (2C_728/2015), l'autre l'impôt fédéral direct (2C_729/2015). Comme l'état de fait et les griefs qu'invoque le recourant sont identiques, les causes seront néanmoins jointes et il sera statué dans un seul arrêt (cf. art. 71 LTF et 24 PCF [RS 273]; arrêt 2C_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 1, non publié in ATF 140 I 68 mais in RDAF 2014 II 40).

E. 2

Le Tribunal fédéral examine d'office et librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 139 III 133 consid. 1 p. 133).

E. 2.1

Le recourant, qui a déposé dans le même acte un "recours" et un "recours constitutionnel subsidiaire", n'a pas qualifié le premier de ces recours. Cette imprécision ne saurait lui nuire, pour autant que l'acte remplisse les exigences légales de la voie de recours qui est ouverte (ATF 136 II 489 consid. 2.1 p. 491).

E. 2.2

La décision attaquée relève du droit public et ne tombe sous aucune des exceptions prévues à l' art. 83 LTF , de sorte que la voie du recours en matière de droit public est ouverte sur la base de l' art. 82 let. a LTF . L'art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) confirme du reste l'existence de cette voie de droit pour l'IFD. S'agissant de l'ICC, la prescription du droit de percevoir l'impôt, ainsi que l'imposition du bénéfice en capital réalisé sur des éléments de la fortune commerciale étant des matières harmonisées aux art. 8 et 47 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), la voie

du recours en matière de droit public est aussi réservée par l' art. 73 al. 1 LHID (cf. arrêt 2C_370/2014 du 9 février 2015 consid. 2.1).

E. 2.3

Déposé en temps utile, compte tenu des fêtes (art. 46 al. 1 let. b et 100 al. 1 LTF), et dans les formes prescrites (art. 42 LTF), le recours est dirigé contre 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). Par ailleurs, le recourant a participé à la procédure devant l'instance précédente, est particulièrement atteint par la décision entreprise en tant que contribuable et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification. Il a ainsi qualité pour recourir (art. 89 al. 1 LTF). Le présent recours est donc recevable comme recours en matière de droit public, sous réserve de ce qui suit (cf. consid. 2.4 ci-dessous), ce qui entraîne l'irrecevabilité du recours constitutionnel subsidiaire formé en parallèle (art. 113 LTF a contrario).

E. 2.4

Aucun fait nouveau ni preuve nouvelle ne peut être présenté à moins de résulter de la décision de l'autorité précédente (art. 99 al. 1 LTF). Partant, les pièces produites par l'intéressé et son fiduciaire dans la procédure devant la Cour de céans, dans la mesure où elles ne ressortent pas déjà du dossier cantonal, sont irrecevables.

E. 3.1

D'après l' art. 106 al. 1 LTF , le Tribunal fédéral applique le droit d'office. Il examine en principe librement l'application du droit fédéral, ainsi que la conformité du droit cantonal harmonisé et de son application par les instances cantonales aux dispositions de la LHID. Conformément à l' art. 106 al. 2 LTF et en dérogation à l' art. 106 al. 1 LTF , le Tribunal fédéral ne connaît toutefois de la violation des droits fondamentaux que si un tel moyen a été invoqué et motivé par le recourant, à savoir exposé de manière claire et détaillée (arrêt 2C_708/2015 du 7 mars 2016 consid. 2.1).

E. 3.2

Le Tribunal fédéral se fonde sur les faits constatés par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), à moins que ceux-ci n'aient été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire (ATF 136 II 304 consid. 2.4 p. 313 s.) - ou en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF (art. 105 al. 2 LTF), et pour autant que la correction du vice soit susceptible d'influer sur le sort de la cause (cf. art. 97 al. 1 LTF). La partie recourante qui entend s'écarter des constatations de l'autorité précédente doit expliquer de manière circonstanciée en quoi les conditions d'une exception prévue par l' art. 105 al. 2 LTF seraient réalisées. A défaut d'une telle motivation, il n'est pas possible de prendre en considération un état de fait qui diverge de celui contenu dans la décision attaquée, ni des faits qui n'y sont pas contenus (ATF 133 IV 286 consid. 6.2 p. 288). En l'occurrence, dans un long chapitre intitulé "Faits", le recourant présente une argumentation appellatoire, en opposant sa propre version des faits à celle de la Commission de recours, sans cependant invoquer ni l'arbitraire, ni une constatation manifestement inexacte des faits, de sorte que le Tribunal fédéral ne peut pas en tenir compte. Il statuera donc uniquement sur la base des faits tels qu'ils ressortent de la décision attaquée. I. Impôt fédéral direct

E. 4

Dans un recours très confus, le contribuable invoque en premier lieu la prescription du droit de taxer. Le recourant ne conteste apparemment pas que le passage des immeubles litigieux de la fortune commerciale à la fortune privée constituait une aliénation dont le bénéfice devait être imposé. Il se plaint uniquement du moment retenu par l'instance précédente pour ce passage. A ce sujet, l'autorité de taxation - suivie sur ce point par la Commission de recours - a considéré que le transfert des parcelles nos yyyyyet zzzz dans la fortune privée du contribuable avait eu lieu en 2002, lors de la remise de l'exploitation du garage à un tiers par C.X. _____, laquelle constituait une réalisation au sens de l' art. 18 al. 2 LIFD . De l'avis du contribuable, en revanche, ledit transfert aurait eu lieu à une date largement antérieure, ce qui empêcherait l'imposition du bénéfice en provenant, en raison de la prescription du droit de taxer de cinq ans prévue par l' art. 120 LIFD .

E. 4.1

En vertu de l' art. 18 al. 1 et 2 LIFD , 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 est assimilé à une aliénation. Selon l' art. 120 al. 1 et 4 LIFD , le droit de procéder à la taxation se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale; la prescription du droit de procéder à la taxation est acquise dans tous les cas quinze ans après la fin de la période fiscale.

E. 4.2

Selon la jurisprudence, le moment déterminant pour le passage de la fortune commerciale dans la fortune privée selon l' art. 18 al. 2 LIFD est celui où le contribuable manifeste de manière claire et précise, expressément ou par actes concluants, vis-à-vis des autorités fiscales sa volonté de transférer l'élément dans sa fortune privée (cf. arrêts 2C_977/2013 du 1 er mai 2014 consid. 3.1; 2C_948/2010 du 31 octobre 2011 consid. 4.1.2; 2C_276/2010 du 19 octobre 2010 consid. 3.3). Lorsqu'un contribuable cesse son activité lucrative indépendante et en informe les autorités fiscales, le bénéfice en capital réalisé lors du passage d'éléments de sa fortune commerciale dans sa fortune privée doit en principe être imposé, à condition que ledit contribuable n'ait pas expressément indiqué son intention d'aliéner ultérieurement ces éléments dans le cadre de la liquidation de son entreprise (aliénation différée) ou de donner celle-ci provisoirement à bail, notamment jusqu'à sa vente à un tiers ou jusqu'à son transfert à ses héritiers (cf. ATF 126 II 473 consid. 3b p. 475 s.; 125 II 113 consid. 6c/aa p. 125 s.; arrêt 2C_977/2013 du 1 er mai 2014 consid. 3.1). La cession de sa propre entreprise et l'affermage de l'exploitation ne présentent pas dans tous les cas le caractère d'une réalisation au sens de l' art. 18 al. 2 LIFD . D'une manière générale, l'affermage ne peut être assimilé à une réalisation que s'il apparaît, selon toutes prévisions, comme irrévocable et si la reprise de l'exploitation par son propriétaire semble exclue. Il ne doit donc pas représenter une mesure purement provisoire même pas lorsqu'une telle mesure est prévue uniquement jusqu'à ce qu'un acheteur soit trouvé pour l'affaire ou que la remise à un héritier puisse être opérée. En cas de vente à un tiers, l'aliénation fait encore partie de la conduite de l'entreprise, alors même qu'elle intervient à un moment où elle n'a plus de liens directs avec l'activité commerciale proprement dite. La liquidation peut souvent durer un certain temps, jusqu'à ce qu'une occasion favorable se

présente sur le plan commercial. Il importe donc de tenir compte de toutes ces circonstances lors de l'imposition du bénéfice de liquidation. Au vu de cette interprétation, l'imposition d'un gain de liquidation à l'occasion du transfert d'éléments commerciaux dans la fortune privée ne doit avoir lieu que s'il est établi de manière indiscutable qu'il y a effectivement liquidation, car une telle imposition peut conduire à une charge fiscale lourde pour le propriétaire sur le plan économique, en particulier dans les cas d'affermage de l'exploitation. En conséquence, les autorités fiscales font preuve de retenue dans leur appréciation, sans que cela doive toutefois tourner au désavantage du fisc si le contribuable affirme plus tard que la réalisation du gain serait déjà intervenue précédemment et n'aurait pas été imposée à temps. Il n'est pas davantage exclu qu'en cours de contrat, l'affermage prenne le caractère d'une mesure définitive et qu'il soit ainsi nécessaire d'établir un décompte final à ce moment-là (cf. ATF 126 II 473 consid. 3d p. 476 ss; arrêt 2A.108/1994 du 8 décembre 1995 consid. 3a, relatif à l'ancien art. 21 al. 1 let. d AIFD, dont la teneur est sur ce point comparable à celle de l' art. 18 al. 2 LIFD). Cette jurisprudence a récemment été codifiée à l' art. 18a al. 2 LIFD , en vigueur depuis le 1er janvier 2011, qui prévoit que l'affermage d'une exploitation commerciale n'est considéré comme un transfert dans la fortune privée qu'à la demande du contribuable (cf. arrêt 2C_977/2013 du 1er mai 2014 consid. 4.3). L'appartenance d'un bien à la fortune commerciale ou privée n'est pas modifiée par une dévolution successorale. Les actifs de la fortune commerciale du de cujus demeurent commerciaux auprès de ses héritiers. Ces derniers peuvent décider de les affecter à la fortune commerciale de leur propre activité indépendante ou de les conserver en leur qualité de biens commerciaux même s'ils n'exercent pas eux-mêmes une activité indépendante; ils peuvent également choisir de les transférer dans leur fortune privée par une déclaration expresse de volonté à l'adresse du fisc ou encore les aliéner (cf. ATF 134 V 250 consid. 5.2 p. 256; arrêts 2C_1081/2013 du 2 juin 2014 consid. 5.4; 2C_349/2009 du 16 novembre 2009 consid. 4.1.2; 2A.105/2007 du 3 septembre 2007 consid. 3.4, in RDAF 2007 II 299). Ce n'est qu'au moment où ils décident du transfert dans la fortune privée ou de l'aliénation que le bénéfice en capital en provenant constitue un revenu imposable au sens de l' art. 18 al. 2 LIFD . Ce système d'imposition permet aux héritiers de décider du moment de l'imposition du bénéfice en capital (arrêts 2C_1081/2013 du 2 juin 2014 consid. 5.4; 2C_977/2013 du 1er mai 2014 consid. 3.1; 2C_996/2012 du 19 avril 2013 consid. 6.2; 2C_349/2009 du 16 novembre 2009 consid. 4.1.2; 2A.105/2007 du 3 septembre 2007 consid. 3.4, in RDAF 2007 II 299).

E. 4.3

En l'espèce, dans l'arrêt 2A.108/1994 du 8 décembre 1995 précité, le Tribunal fédéral avait déjà constaté que les affermages successifs de l'entreprise à A.X._____ (en 1978) puis à C.X._____ (en 1983) n'avaient pas occasionné le passage des immeubles litigieux dans la fortune privée de B.X._____. En outre, comme cela vient d'être exposé (cf. supra consid. 4.2), l'appartenance d'un bien à la fortune commerciale ou privée n'est pas modifiée par une dévolution successorale. Partant, ni l'avancement d'hoirie effectué en faveur de A.X._____ le 16 juillet 1991 (qui concerne au demeurant la parcelle no xxxxxexclue du présent litige), ni le décès de B.X._____ en 1996, ni les partages successoraux partiels du 20 juin 2000 et du 6 décembre 2000 n'ont provoqué le transfert des immeubles en question dans la fortune privée. Pour rendre effectif ledit transfert, le propriétaire aurait dû adresser au fisc une déclaration expresse de volonté en ce sens. Or, il ressort explicitement des faits constatés dans la décision entreprise, qui lient la Cour de céans (art. 105 al. 1 LTF), qu'une telle déclaration n'a jamais été adressée au fisc, que ce soit par B.X._____ ou

par A.X._____. Il ressort de ce qui précède que, contrairement à l'avis du recourant, en 2002 les parcelles litigieuses faisaient encore partie de sa fortune commerciale.

E. 4.4

Reste à vérifier si c'est à juste titre que la Commission de recours a retenu que la remise de l'exploitation du garage à un tiers par C.X._____ en 2002 avait occasionné le transfert des parcelles en question dans la fortune privée de A.X._____. Il ressort de la décision attaquée que C.X._____ a exploité l'entreprise individuelle "Garage F._____" jusqu'au 1^{er} mars 2002 et que celle-ci a été radiée du registre du commerce le 11 mars 2002. En outre, cette même année il a vendu l'exploitation à une société anonyme. Jusqu'à ce moment-là, l'acquisition des immeubles litigieux par C.X._____ (par exemple à la suite d'un avancement d'hoirie) et la continuation de l'activité commerciale de celui-ci sur lesdits immeubles était donc encore possible. En revanche, après la vente de l'exploitation et la cessation de toute activité de la part de C.X._____, une telle hypothèse n'apparaissait plus concevable. C'est donc à juste titre que la Commission de recours a considéré que la remise de l'exploitation du garage à un tiers, opérée en 2002, constituait une mesure irrévocable qui excluait une reprise successive de l'exploitation par son propriétaire, ce qui avait provoqué le transfert des immeubles concernés dans la fortune privée de A.X._____ et l'imposition du bénéfice y relatif.

E. 4.5

Le fait générateur de l'imposition ayant eu lieu en 2002, la prescription du droit de procéder à la taxation aurait été atteinte le 31 décembre 2007 (art. 120 al. 1 LIFD). Notifiée en 2006, la taxation litigieuse n'était donc pas prescrite. Quant à la prescription absolue de l' art. 120 al. 4 LIFD , elle sera acquise le 31 décembre 2017 et ne l'est par conséquent pas encore à ce jour. Il ressort de ce qui précède que le grief concernant la prescription du droit de taxer doit être rejeté.

E. 5

Le recourant invoque ensuite l'absence de "légitimation passive". Dans la mesure où on peut comprendre son raisonnement, il semble soutenir que la taxation litigieuse aurait dû être adressée à l'hoirie de feu son père et non pas à lui-même. Ce point de vue ne peut pas être suivi. Il ressort en effet de la décision entreprise qu'en 2002, au moment du passage des parcelles litigieuses de la fortune commerciale dans la fortune privée (cf. supra consid. 4.4), le contribuable était le seul propriétaire de celles-ci. C'est donc à juste titre que la Commission de recours a confirmé l'imposition du bénéfice y relatif auprès de l'intéressé.

E. 6

Le recourant se prévaut d'une violation du principe de la prépondérance. A son avis, une application correcte de ce principe aurait dû amener la Commission de recours à constater le "caractère privé prédominant" des immeubles en question.

E. 6.1

Selon la méthode de la prépondérance, la fortune commerciale comprend tous les éléments de fortune mixtes (c'est-à-dire, dont l'utilisation est en partie commerciale et en partie privée) qui servent entièrement ou de manière prépondérante à l'exercice de l'activité lucrative indépendante. En revanche, les objets qui ne servent pas de manière prépondérante à l'activité commerciale appartiennent intégralement à la fortune privée même s'ils sont en partie utilisés à des fins commerciales. A cet effet, il faut mettre en relation, en règle

générale, tous les rendements qui se rapportent à la partie de l'immeuble servant à l'exploitation, avec le rendement total de l'immeuble (arrêt 2C_47/2009 du 26 mai 2009 consid. 3.3). Pour préciser la délimitation, il est éventuellement possible de faire appel à d'autres critères, tels que la superficie, le volume intérieur ou l'octroi d'amortissements dans des cas limites (cf. arrêt 2A.252/2000 du 7 novembre 2000 consid. 3a/bb; voir aussi la notice annexée à la Circulaire no 2 de l'Administration fédérale des contributions du 12 novembre 1992).

E. 6.2

Le 17 octobre 2012, la Commission de recours a procédé à une vision locale des parcelles nos yyyyyet zzzz. A cette occasion elle a constaté que "la parcelle no yyyyy servait dans sa quasi-totalité de places de parc pour les véhicules du garage exploité sur la parcelle no zzzz " et que "s'agissant de cette dernière parcelle, il a été observé qu'une partie prépondérante était utilisée pour l'exploitation du garage" (décision attaquée, p. 25). L'autorité précédente a ainsi retenu que "la parcelle no yyyyy revêtait essentiellement un caractère commercial et que la parcelle no zzzz, au regard des surfaces et des volumes des bâtiments, revêtait également principalement un caractère commercial" (décision attaquée, p. 29). Il n'y a pas lieu de s'écarter de cette appréciation, que le recourant - en affirmant vaguement avoir produit les "pièces, documents, convention, expertise, photographies qui prouvent le caractère privé prédominant" et en relevant que "les chiffres avancés [...] sont clairs et ne méritent aucune interprétation" - ne remet pas en question de manière conforme aux exigences de motivation de l' art. 106 al. 2 LTF (cf. supra consid. 3.1). Le grief concernant la principe de la prépondérance doit donc être rejeté.

E. 7

Le recourant invoque ensuite une violation de la "garantie d'un traitement indépendant et impartial" (art. 30 al. 1 Cst.) et de la "garantie d'un procès équitable (art. 6 CEDH) " en se référant à un "soupçon [d']absence d'impartialité". Tel qu'il est formulé, ce grief ne répond pas aux exigences de motivation accrues de l' art. 106 al. 2 LTF (cf. supra consid. 3.1), de sorte qu'il est irrecevable.

E. 8

Le recourant se prévaut d'une violation du principe de la bonne foi.

E. 8.1

Déoulant 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 (cf. arrêts 2C_879/2015 du 29 février 2016 consid. 10.1 et 2C_888/2014 du 7 juin 2015 consid. 7.2). 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 citées).

E. 8.2

En l'occurrence, le recourant n'expose pas avec précision en quoi les conditions du principe de la bonne foi seraient réalisées, de sorte que le grief est irrecevable (cf. supra consid. 3.1).

E. 9

Il ressort des considérants qui précèdent que la Commission de recours n'a pas violé le droit fédéral en confirmant le principe de l'imposition, pour l'année fiscale 2002, du bénéfice relatif au passage des immeubles litigieux dans la fortune privée du recourant. Pour le surplus, le recourant ne conteste pas le calcul effectué par l'autorité précédente, de sorte qu'il n'y a pas lieu d'examiner ce point (art. 42 al. 2 LTF). Le recours en matière de droit public doit donc être rejeté, dans la mesure de sa recevabilité, s'agissant de l'impôt fédéral direct 2002. II. Impôts cantonal et communal

E. 10

Dans le cadre du droit fiscal harmonisé qui régit l'imposition directe aux niveaux cantonal et communal, les notions de fortune commerciale et de transfert de la fortune commerciale à la fortune privée correspondent aux concepts employés par la LIFD (cf. arrêt 2C_370/2014 du 9 février 2015 consid. 8). En particulier, l'art. 14 al. 2 de la loi fiscale valaisanne du 10 mars 1976 (LF/VS; RS/VS 642.1) correspond à l' art. 18 al. 2 LIFD (cf. également art. 8 al. 1 et 2 LHID). Il en va de même des règles concernant la prescription du droit de taxer, l' art. 47 al. 1 LHID , repris par l'art. 129 LF/VS, étant le pendant de l' art. 120 LIFD (cf. arrêt 2C_999/2014 du 15 janvier 2015 consid. 4.2). 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. Partant, le recours en matière de droit public doit également être rejeté, dans la mesure de sa recevabilité, s'agissant des impôts cantonaux et communaux pour la période 2002.

E. 11

En résumé, le recours en matière de droit public doit être rejeté, dans la mesure de sa recevabilité, tant en ce qui concerne l'ICC que l'IFD 2002, et le recours constitutionnel subsidiaire doit être déclaré irrecevable. Dans ces circonstances, le recourant qui succombe 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.