

NE_GERICHTE CDP.2023.212 vom 20. Februar 2024

NE Tribunal cantonal, 2024-02-20, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2023.212

FR: NE_GERICHTE CDP.2023.212 du 20 février 2024

IT: NE_GERICHTE CDP.2023.212 del 20 febbraio 2024

Erwägungen

E. 1

En matière fiscale, lorsque le contenu des dispositions légales concernées est identique au niveau fédéral et cantonal, comme c'est le cas en l'occurrence pour l'imposition privilégiée des bénéficiaires de liquidation, il est loisible au contribuable de déposer un seul recours avec une motivation commune pour l'IFD et pour l'ICC (ATF 135 II 260 cons. 1.3.2 et 1.3.3). Pour les mêmes motifs, l'autorité administrative respectivement judiciaire est autorisée à se prononcer sous la forme d'une décision unique, pour autant toutefois que la motivation permette de saisir clairement qu'il est question de deux catégories d'impôts (ATF 135 II 260 cons. 1.3.1). En l'occurrence, l'intimé a rendu une seule décision sur réclamation valant tant pour l'IFD que pour l'ICC, ce qui est admissible. Dans ces circonstances, on ne peut reprocher aux recourants d'avoir formulé les mêmes griefs et pris des conclusions valant pour les deux catégories d'impôts dans leur recours devant la Cour de céans, laquelle statuera également dans un seul arrêt. Interjeté pour le surplus dans les formes et délai légaux, le recours est recevable.

E. 2

LCdir). La taxation incombe à l'autorité, laquelle contrôle la déclaration d'impôt et procède aux investigations nécessaires (art. 130 al. 1 LIFD ; 199 al. 1 LCdir). Selon la jurisprudence relative aux dispositions susdites de la LIFD – qui correspondent dans leur contenu matériel aux articles précités de la LCdir – la maxime inquisitoire prévaut en procédure de taxation et l'autorité de taxation doit apprécier les preuves avec soin et conscience. Sous cette réserve, elle forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire. Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait tout autre possibilité; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (arrêt du TF du 21.04.2010 [2C_574/2009] cons. 4.2 et les références citées). Il peut arriver que, même après l'instruction menée par l'autorité, un fait déterminant pour la taxation reste incertain. Ce sont alors les règles générales du fardeau de la preuve qui s'appliquent pour déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un tel fait. En matière fiscale , ce principe veut que l'autorité fiscale établisse les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (Oberson , Droit fiscal suisse, 4 éd., 2012, p. 513 ; arrêts du TF des 21.04.2010 [2C_574/2009] cons. 4.2 et 26.05.2009 [2C_47/2009] , in RDAF 2009 II 408 cons. 5 et les références citées). Le contribuable ne doit pas supporter les conséquences d'un manque de preuves, à moins qu'une violation de ses devoirs de collaboration ne puisse

lui être reprochée (arrêt du TF du 17.01.2014 [2C_589/2013] cons. 7.2 et les références citées). En présence d'indices concluants permettant d'établir l'existence de faits justifiant une imposition, il incombe alors au contribuable de remettre en cause le point de vue de l'administration (RDAF 1967, p. 142). Il en va de même lorsque la présentation des faits par l'autorité est vraisemblable selon l'expérience de la vie (Archives 64, p. 493 = RDAF 1996, p. 423, spécialement, p. 427). Dans ces situations, le fardeau de la preuve des allégations contraires à celles de l'administration repose alors sur le contribuable (Oberson , op. cit., p. 513-514); l a seule allégation ne suffit pas (arrêts du TF des 21.03.2006 [2A.269/2005] cons. 4 et les références citées et 10.03.2006 [2A.109/2005] cons. 2.3 et 4.5). Ces règles s'appliquent également à la procédure devant les autorités de recours en matière fiscale , comme l'a confirmé le Tribunal fédéral (arrêts du TF des 21.04.2010 [2C_574/2009] cons. 4.2 et 26.05.2009 [2C_47/2009] in RDAF 2009 II 408 cons. 5 et les références citées) .

E. 3

a) Selon l'article 37b al. 1 LIFD relatif aux bénéfiques de liquidation, l e total des réserves latentes réalisées au cours des deux derniers exercices commerciaux est imposable séparément des autres revenus si le contribuable âgé de 55 ans révolus cesse définitivement d'exercer son activité lucrative indépendante ou s'il est incapable de poursuivre cette activité pour cause d'invalidité (...). Cette disposition correspond à celle contenue à l'article 11 al. 5 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (ci-après : LHID), ainsi qu'à l'article 41b LCdir , qui est donc conforme au droit harmonisé. Pour l'IFD, les normes d'exécution sont contenues dans l'ordonnance du Conseil fédéral sur l'imposition des bénéfiques de liquidation en cas de cessation définitive de l'activité lucrative indépendante, du 17 février 2010, entrée en vigueur le 1 er janvier 2011 (OIBL; RS 642.114). Aux termes de l'article 1 al. 3 OIBL, cette ordonnance ne s'applique pas aux revenus de l'activité lucrative indépendante et aux autres revenus qui ne proviennent pas de la liquidation (let. a). La LHID et la LCdir n'ont pas, sur ce point, fait l'objet de dispositions d'exécution. L'OIBL a fait l'objet d'une circulaire de l'AFC (circulaire no 28 Imposition des bénéfiques de liquidation en cas de cessation définitive de l'activité lucrative indépendante du 03.11.2010). b) Introduit dans le cadre de la loi sur la réforme de l'imposition des entreprises (RIE II; RO 2008 2893), l'article 37b LIFD a pour but d'alléger l'imposition des bénéfiques réalisés sur les réserves latentes en cas de fin d'activité indépendante. La cessation d'une activité indépendante a en effet pour conséquence la liquidation de tous les actifs et passifs de l'entreprise, ce qui entraîne la réalisation et partant l'imposition de toutes les réserves latentes. Or, le fait de les imposer avec les autres revenus a été jugé pénalisant pour l'indépendant en raison de la progressivité des taux. Un allègement de l'imposition en cas de fin d'activité a ainsi été voulu, afin de pallier l'absence de prévoyance professionnelle, l'indépendant n'étant pas, contrairement au salarié, obligatoirement affilié à une institution de prévoyance (FF 2005 4559 s. ch. 4.5.1; Baumgartner , in Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Art. 1-82, 2008, no 2 ad art. 37b DBG; Lang , in Aufschubs-tatbestände und Liquidationsgewinne gemäss Unternehmens steuerreformgesetz II, in IFF Forum für Steuerrecht 2008, p. 115, p. 117; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter , Handkommentar zum DBG, 2016, no 1 ad art. 37b DBG; Simonek/Gächter/Müller , Unternehmensrecht I, 2013, p. 381). Pour le Conseil fédéral, il s'agissait aussi d'atténuer les différences entre les cantons dualistes et les cantons monistes dès lors que, dans les premiers, le produit de liquidation des gains immobiliers est inclus dans l'impôt sur le revenu et partant influe sur le taux d'imposition et que, dans les seconds, ce produit est

soumis à une imposition spéciale (FF 2005 4560 ch. 4.5.1; arrêt du TF du 08.12.2016 [2C_1015/2015] cons.5.2 et les références citées). c/aa) L'article 37b LIFD, tout comme l'article 41 LCdir, conditionnent de manière absolue l'octroi de l'imposition alléguée de la liquidation au fait que le contribuable – âgé au moins de 55 ans révolus – cesse définitivement d'exercer une activité lucrative indépendante ou devient incapable de poursuivre cette activité pour cause d'invalidité. Le législateur a en effet voulu modérer la charge fiscale des entrepreneurs, qu'ils exploitent leur entreprise sous forme de raison individuelle ou de société de personnes. Dans ce cadre, la durée de l'exercice de l'activité indépendante n'est pas déterminante (Gani, in : Noël/Aubry Girardin, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2017, ad art. 37b no 3). La reconnaissance de l'exercice d'une activité indépendante pose également la question du type d'activité indépendante permettant de bénéficier d'une imposition alléguée. D'une manière générale, il faut reconnaître que le secteur d'activité indépendante n'est pas déterminant, la disposition légale s'appliquant tant à l'agriculteur qu'au menuisier, mais également aux professions libérales. En revanche, selon un auteur, les contribuables dont l'activité dépasse la simple gestion de la fortune privée et qui sont considérés comme exerçant une activité lucrative indépendante accessoire (décrits comme des "quasi professionnels") ne devraient pas bénéficier de la liquidation facilitée en raison de l'absence d'exploitation. Cette question n'a pas, à ce jour, fait l'objet de jurisprudence. La circulaire AFC no 28 ne mentionne aucune détermination à cet égard (Gani, op. cit., ad art. 37b no 7). bb) Selon la circulaire AFC et la doctrine précitée, le contribuable indépendant qui met fin à son entreprise réalisera lors de l'exercice de liquidation deux types de revenus. D'une part, il réalisera un revenu ordinaire, soit un revenu (courant) de son exploitation qui n'est pas lié à la liquidation de son entreprise, mais est le produit de son chiffre d'affaire, et un revenu provenant des éventuelles réserves latentes contenues dans ses actifs et passifs – qui auront été respectivement sous-évalués ou surévalués – dont la dissolution générera un bénéfice de liquidation. Ces réserves latentes seront imposées de manière privilégiée. La notion de réserve latente constitue le point central de la disposition légale, car elle permet de distinguer entre les deux types de revenus, ordinaire et extraordinaire. Une définition abstraite de la notion de réserve latente aux fins d'interprétation de l'article 37b LIFD est difficile à concevoir. En effet, d'un point de vue comptable, la réserve latente est définie comme la différence qui existe entre les valeurs comptables et les valeurs maximales admises par le droit comptable (actifs) ou les montants nécessaires (dettes). D'une manière plus large, "les réserves latentes correspondent à la différence entre la valeur réelle d'un actif et la valeur inférieure à laquelle il est comptabilisé dans les comptes". En tant qu'exception au principe général d'imposition, une interprétation restrictive s'impose, mais on admet qu'il appartiendra à la casuistique de fixer les contours exacts de la notion. L'imposition distincte du bénéfice de liquidation ne peut pas concerner les revenus ordinaires réalisés par le contribuable indépendant. Ainsi, même durant les deux années précédant la cessation de son activité, les produits de son exploitation continueront d'être imposés de manière ordinaire (Gani, op. cit., ad art. 37b no 33; circulaire AFC no 28, Commentaire, art. 1 al. 3 let. a).

E. 4

La société simple est un contrat par lequel deux ou plusieurs personnes conviennent d'unir leurs efforts ou leurs ressources en vue d'atteindre un but commun et qui ne présente pas les caractéristiques distinctifs d'une autre société régie par la loi (art. 530 al. 1 et 2 CO). N'importe quel sujet de droit, qu'il s'agisse d'une personne physique ou d'une personne

morale, peut revêtir la qualité d'associé d'une société simple (Handschin , in Basler Kommentar, Obligationenrecht, vol. II, 2012, no 3 ad art. 530 CO; Tercier/Favre , Les contrats spéciaux, 2009 , ch. 7524 p. 1129). Les éléments caractéristiques du contrat de société simple sont, d'une part, l'existence d'un apport, c'est-à-dire une prestation que chaque associé doit faire au profit de la société et, d'autre part, le but commun (animus societatis) qui rassemble les efforts des associés (ATF 137 III 455 cons. 3.1 et l'arrêt cité). Construire un bâtiment en commun sur un bien-fonds constitue typiquement un but de société simple (ATF 137 III 455 ibidem, 134 III 597 cons. 3.2 p. 601).

E. 5

En l'occurrence, un consortium a été constitué pour la réalisation d'une promotion immobilière "****", à Z. comprenant la construction à terme de soixante logements. Pour ce faire, plusieurs personnes ont uni leurs efforts et leurs ressources, sous la forme d'une société simple au sein de laquelle A.X. a occupé, selon une publicité internet du projet, la fonction de chef de projet. Les activités du consortium se sont étendues sur quatre ans et durant cette période, les associés se sont versé des acomptes sur le bénéfice final probablement au fur et à mesure des ventes d'unités de logement. Le recourant soutient que le bénéfice des deux dernières années qui est de même nature que celui des années antérieures, est le résultat de dissolution de réserves latentes. Quand bien même le projet porte sur un chiffre d'affaire supérieure à 30 millions de francs et qu'une comptabilité doit avoir été tenue, seul un bilan figure au dossier. Sur le principe, il faut admettre que l'activité de commerçant d'immeuble – non contestée au cas d'espèce – peut entraîner la constitution de réserves latentes mais que cela n'est pas présumé. Au vu des éléments au dossier, et pour les raisons qui suivent, il sied de retenir – à l'instar de l'intimé – que le montant de 300'000 francs encaissé par le recourant en 2013 ne constitue pas un bénéfice de liquidation au sens indiqué ci-dessus (cons. 3b), mais des revenus ordinaires de l'activité lucrative indépendante. Or, conformément à l'article 1 al. 3 let. a OIBL, de tels revenus sortent du champ d'application de l'OIBL, ainsi que de l'article 37 LIFD. Au titre de l'harmonisation (verticale) entre Confédération et cantons, il doit en aller de même en relation avec l'article 41b LCdir . Quoiqu'en disent les recourants, la jurisprudence ne conduit pas à considérer le revenu en cause comme provenant de la réalisation de réserves latentes. Comme exposé ci-dessus pour la doctrine, les réserves latentes, au sens de l'article 37b LIFD comme de l'article 41b LCdir , portent essentiellement sur des actifs immobilisés, à l'exclusion d'actifs circulants tels que les stocks, les travaux en cours et les débiteurs. Aussi, en l'absence de comptabilité en la forme commerciale de la société simple, l'existence de réserves latentes ne peut pas être admise sans autre. A cet égard, le bilan sommaire relatif à l'année 2013 de la promotion immobilière figurant au dossier ne fait pas apparaître que la société ait investi dans une quelconque infrastructure pour la réalisation de ladite promotion; qu'elle ait par exemple détenu des brevets ou encore des participations dans d'autres sociétés, soit des actifs immobilisés. Hormis le compte de la construction détenu auprès de la banque C., les comptes courants des actionnaires et une retenue pour l'impôt sur le gain immobilier, le seul actif de la promotion immobilière est l'immeuble en construction. On doit raisonnablement admettre que la société simple a régulièrement activé ses frais courants de construction ou le produit des ventes sur ce poste, qui a été constamment réévalué, sans procéder à des amortissements. Il n'y a pas d'évidence que ces produits représentent autre chose que des résultats courants d'exploitation. Selon les règles générales du fardeau de la preuve, il appartenait au contribuable de prouver les faits pouvant diminuer sa dette d'impôt ou la supprimer et ne pouvait se contenter de simples allégations relatives à la constitution de

réserves latentes. Par ailleurs, il sied de relever que l'article 37b LIFD (art. 41b LCdir) tend à atténuer l'imposition du bénéfice de liquidation provenant de l'accumulation, sous forme de réserves latentes (en particulier sur des actifs immobilisés), de bénéfices durant de nombreuses années. Cette accumulation sur une longue période – ainsi que le but de prévoyance – justifie l'imposition à un taux réduit. Or, en l'occurrence, la durée relativement brève de la promotion, l'absence de production des comptes et le fait que le revenu soit constitué par le produit des ventes successives déterminé par des acomptes prévisionnels ne permet pas d'admettre la présence de réserves latentes au sens de l'article 37b LIFD et de l'article 41b LCdir . Il s'ensuit que les décisions de taxations définitives litigieuses ne prêtent pas le flanc à la critique. C'est dès lors à juste titre que l'intimé a considéré que les recourants ne remplissaient pas les conditions d'une imposition privilégiée du bénéfice de 300'000 francs réalisé au cours de l'année 2013.

E. 6

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours, qui concerne l'IFD et l'ICC pour la période fiscale 2013. Succombant, les recourants doivent supporter les frais judiciaires, compensés par leur avance de frais (art. 47 al. 1 LPJA). Ils ne peuvent prétendre à l'allocation de dépens (art. 48 al. 1 a contrario LPJA).

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