

VD_OMNI FI.1995.0021 vom 9. September 1998

VD Tribunal cantonal, 1998-09-09, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1995.0021

FR: VD_OMNI FI.1995.0021 du 9 septembre 1998

IT: VD_OMNI FI.1995.0021 del 9 settembre 1998

Regeste

c/ACI | Démolition projetée d'un immeuble, propriété de la Commune, d'où la fermeture de l'hôtel-restaurant exploité par T. Signorell (bail à ferme). Paiement à ce dernier d'un montant constituant un bénéfice en capital apparu dans les cptes de liquidation du commerce. In casu, le bénéfice extraordi. imposable spéc. correspond au remb., par la Commune, des investissements immob. et des plus-values mob. sur 10 ans, dont à déduire la rétrocession des intérêts sur capitaux empruntés et les frais de liquidation.

Erwägungen

E. 2

Les bénéfices en capital et les augmentations de valeur frappés par l'impôt annuel n'entrent pas dans le calcul de l'impôt sur le revenu ordinaire." L'art. 21 al. 1 AIFD, dispose en outre que l'impôt fédéral direct se calcule en particulier : "... d) Sur les bénéfices en capital obtenus, dans l'exploitation d'une entreprise astreinte à tenir des livres, par l'aliénation ou la réalisation de biens, tels que les bénéfices sur immeubles, la plus-value provenant de l'aliénation de titres, les bénéfices de liquidation en cas de remise ou d'aliénation d'une entreprise, etc.; (...) f) Sur les augmentations de la valeur de choses et de droit qui se sont produites et ont été comptabilisées dans l'exploitation d'une entreprise astreinte à tenir des livres." L'art. 29 LI dispose que : "Un impôt unique et distinct de l'impôt ordinaire sur le revenu est perçu : (...) b) à la fin de l'assujettissement ou en cas de taxation intermédiaire sur les bénéfices mentionnés à l'article 20, lettre c, qui ont été obtenus durant la période de calcul et la période de taxation; (...) L'impôt est dû au moment de l'acquisition de la prestation ou du bénéfice.(...) " Les bénéfices mentionnés à l'article 20 al. 2 lit. c LI, qui réserve l'article 29 LI, sont définis comme " les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation et du transfert dans la fortune privée d'éléments de la fortune commerciale, ainsi que les bénéfices de réévaluation ; les articles 55 c et 55 d s'appliquent par analogie.(...) " b) D'après l'art. 21 al. 1 lit. d AIFD, tombent ainsi en particulier dans le calcul de l'impôt, les bénéfices en capital qui sont obtenus dans l'exploitation d'une entreprise astreinte à tenir des livres, par l'aliénation ou la réalisation des biens, tels que les bénéfices sur immeubles, les bénéfices de liquidation en cas de remise ou d'aliénation d'une entreprise (cf. ATF 115 1b 265 consid. 1; arrêt Administration fédérale des contributions c. S. du 21 novembre 1991, in Revue fiscale 47/1992 p. 556). Il est également admis que le transfert de la fortune commerciale dans la fortune privée donne lieu à une réalisation imposable (ATF 112 1b 82 consid. 3 = Archives 57 p. 209; Archives 49 p. 61). Les conditions d'une imposition des bénéfices en capital sont donc l'existence d'une fortune commerciale, l'obligation de tenir des livres et l'existence d'un acte de réalisation (v. sur ce point ATF du 20 avril 1993, AFC c/ Tribunal administratif du canton de Vaud et S.). Il est du reste permis de relever qu'en cas de décès du contribuable, les héritiers sont tenus de

s'acquitter de l'impôt (dans ce sens : Archives 34, 153; RDAF 1967, 200; voir au surplus H. Masshardt et F. Gendre, 1980, no 4 et 9 ad art. 43 AIFD, qui précisent que même les bénéficiaires en capital réalisés durant la période déterminante mais à un moment où la liquidation n'était pas encore envisagée, entrent dans le calcul de cet impôt). c) On considère généralement que la réglementation de l'impôt spécial cantonal et communal coïncide, pour ce qui est de l'objet de l'impôt, avec celle prévue en matière d'impôt fédéral direct, sous réserve de la condition relative à l'obligation de tenir des livres, qui n'est prévue que dans ce dernier domaine, mais non en matière d'impôt cantonal et communal (voir l'arrêt du Tribunal fédéral du 18 décembre 1996 confirmant l'arrêt du Tribunal administratif FI 95/0014 du 22 mai 1996 en la cause P.B ; voir également à ce propos Danielle Yersin, Les gains en capital considérés comme revenus d'une activité lucrative, Archives 59, 137, spécialement p.139 et 159). On remarquera également que le législateur cantonal de 1956 s'est fixé comme objectif important de simplifier les procédures de taxation en adoptant des principes semblables à ceux de l'impôt fédéral direct (BGC août 1956, 701); il apparaît d'ailleurs effectivement que le régime découlant de la LI s'avère fréquemment très proche de celui de l'AIFD (voir à ce propos RDAF 1992, 363; l'exposé des motifs de la loi du 28 novembre 1962 fait d'ailleurs allusion à la jurisprudence fédérale, in BGC novembre 1962, 254; s'agissant de l'art. 21 al. 1 lit. d AIFD, il se distingue de l'art. 20 al. 2 lit. c LI essentiellement par le fait qu'il s'applique aux entreprises astreintes à tenir des livres : dans ce sens, Danielle Yersin, op. cit. p. 159). Cela n'exclut pas, bien sûr, des divergences entre ces deux textes, en raison notamment de leur formulation différente. d) Quoi qu'il en soit, la présente cause soulève des questions très similaires en matière d'impôt fédéral direct, d'une part, et en matière d'impôt cantonal et communal, d'autre part. En effet, les hypothèses visées tant par l'article 43 AIFD que par l'article 29 al. 1 lit. b LI concernent la fin de l'assujettissement à l'impôt, de même que la taxation intermédiaire. Il ne fait nul doute que la présente espèce entre dans le champ d'application de ces dispositions, étant donné que M. X. _____ a cessé l'exploitation de l'hôtel-restaurant à la fin du mois de septembre 1989 et qu'il a procédé à la liquidation du commerce. Comme cela a déjà été évoqué ci-dessus, parmi les conditions posées à l'imposition des bénéficiaires en capital, dont l'existence d'une fortune commerciale et l'obligation de tenir des livres (en matière d'impôt fédéral direct seulement), - conditions dont la réalisation n'est pas contestée en l'espèce -, outre la condition de l'existence-même d'un gain imposable, celle de l'existence d'un acte d'aliénation ou de réalisation doit être examinée en l'espèce. 3. a) Les griefs soulevés par la hoirie recourante ont trait, d'une part, à l'objet de l'impôt en tant que tel et, d'autre part, au moment auquel le versement de l'indemnité est intervenu. La hoirie recourante soutient en effet que le montant reçu de la commune entrant dans le cadre des charges d'exploitation, il constitue un revenu ordinaire, le moment de son versement correspondant, par pure coïncidence, à celui de la fin de l'exploitation de l'hôtel-restaurant. b) La jurisprudence a exposé la ratio legis de l'art. 43 AIFD, de même que de l'art. 53 al. 2 de ce même texte, qui prévoit également un impôt annuel entier lié à la liquidation des personnes morales, sur les bénéficiaires en capital et les augmentations de valeur réalisés pendant la période de calcul et la période de taxation. Il s'agit notamment d'éviter que, par le jeu de la fin de l'assujettissement et partant d'une imposition pro rata temporis, la dissolution de réserves latentes peu avant la liquidation échappe en tout ou partie à l'impôt; le régime de l'impôt spécial est ainsi destiné à pallier les effets de la brèche de calcul et joue en quelque sorte le rôle d'un décompte final avec le fisc. Ainsi le Tribunal fédéral a-t-il même jugé, dans le cadre de l'art. 53 al. 2 AIFD, que les bénéficiaires immobiliers, obtenus par

une société immobilière lors de la vente par parcelles d'un ensemble de terrains, étaient imposables de ce chef, quand bien même ils constituaient des rendements commerciaux ordinaires (Archives 25, 247 = RDAF 1957, 188; voir W. Ryser/B. Rolli, Précis, 3ème éd. Berne, 1994 p. 349 citant Archives 39,198 et l'appréciation critique de E. Känzig, Wehrsteuer, II, no 18 ad. art. 53 AIFD). Dans un arrêt ultérieur (Archives 34, 159 = ATF 91 I 108), le Tribunal fédéral a retenu une solution similaire dans le cadre de l'art. 43 AIFD, s'agissant de deux contribuables qui avaient transformé leur société simple, active dans le commerce d'immeubles, en une société anonyme. Dans ce cadre, il a retenu que les conditions posées par l'art. 21 al. 1 lit. d AIFD étaient réalisées s'agissant des gains immobiliers obtenus durant la période de calcul et la période de taxation. L'arrêt relève qu'une double imposition est exclue, dès lors que les gains pris en compte dans le cadre de l'art. 43 AIFD ne peuvent être pris en considération dans le calcul de l'imposition ordinaire à forme des art. 42 et 41 al. 4 AIFD. Le Tribunal administratif a également donné lieu à une jurisprudence allant dans ce sens (voir les arrêts FI 95/0014 du 22 mai 1996 en la cause P. B. et FI 94/0131 du 19 février 1996 en la cause héritiers de C. T.). A vrai dire, le bref exposé de jurisprudence qui précède doit être complété par la mention de l'arrêt paru à la Revue fiscale 1992, 556 (spécialement consid. 6). Selon cet arrêt, seuls de véritables bénéfiques en capital ou augmentations de valeur sont soumis à cet impôt spécial, non pas les bénéfiques ordinaires d'exploitation, réalisés dans la gestion courante de l'entreprise, cette disposition ne visant que les gains extraordinaires. Sous réserve de Danielle Yersin, la doctrine paraît plutôt critique à l'égard de la jurisprudence du Tribunal fédéral (le dernier arrêt précité mis à part). Pour les auteurs, en effet, les revenus ordinaires d'exploitation, même lorsqu'ils découlent de la vente d'immeubles, ne sauraient être considérés comme des bénéfiques en capital au sens des art. 43 et 21 al. 1 lit. d AIFD; à leurs yeux, l'impôt spécial ne peut avoir pour objet que des revenus extraordinaires (dans ce sens Känzig, op. cit. I, no 222 ad. art. 21 AIFD; v. aussi Francis Cagianut / Ernst Höhn, Unternehmenssteuerrecht, 3e éd. § 20 no 22, qui renvoient à la définition des revenus extraordinaires au § 5 no 36). Le tribunal relève qu'il n'est toutefois pas décisif de trancher cette question de principe en l'espèce, dans la mesure où le montant litigieux apparaît d'emblée comme un revenu extraordinaire voué, de par sa nature juridique, à être frappé tant par l'impôt fédéral annuel que par l'impôt cantonal et communal spécial. c) Dans le cas d'espèce, le tribunal constate en premier lieu, à l'instar de la hoirie recourante, qu'il ne s'agit pas d'une indemnité de départ ou visant à compenser la renonciation à l'exploitation de l'hôtel-restaurant, une telle indemnité ayant du reste été exclue par les parties lors de la conclusion du contrat (art. 15 du contrat). Il résulte en revanche du dossier que le montant versé par la commune correspond au remboursement des investissements immobiliers et mobiliers, limités à 10 ans de rétroactif, assumés par X. _____, ainsi qu'à la rétrocession des intérêts sur capitaux empruntés, déduction faite de la valeur de l'inventaire cédé par la commune en vue de sa liquidation par l'exploitant de l'hôtel-restaurant. Cette indemnité, qui a fait l'objet de l'accord des parties, est prévue tant dans le contrat que dans les dispositions légales sur le bail à ferme que les parties ont expressément réservées pour le surplus (art. 13 et 22 du contrat; voir les art. 298 al. 3 ancien CO en vigueur lors de la conclusion du contrat et l'art. 299 al. 2 nouveau CO, le premier donnant droit, en fin de bail, à une récompense pour les améliorations qui dépassent les soins que le fermier devait à la chose et le second consacrant un droit à une indemnité pour les améliorations résultant des soins dépassant une administration diligente de la chose, des rénovations et des modifications auxquelles le bailleur a donné son consentement écrit; voir également les art. 299 al. 3 ancien et 299 lit. b

al. 3 nouveau CO qui prévoient une indemnité pour la plus-value sur les objets portés à l'inventaire provenant des impenses et du travail du fermier). Le Tribunal observe en second lieu, contrairement à ce que semble soutenir l'autorité intimée, qu'il n'est pas suffisant pour qualifier l'indemnité de bénéfice en capital soumis ou non à l'impôt spécial, de souligner la manière dont X._____ aurait dû comptabiliser ses investissements, en particulier en les activant. En effet, du point de vue du droit fiscal, seule est déterminante la constatation selon laquelle X._____ a perçu non pas un revenu ordinaire, mais bien un revenu extraordinaire consistant en la contre-valeur des plus-values apportées à l'immeuble et au mobilier le garnissant, cette indemnité prenant ainsi également en compte l'amélioration du rendement du commerce qui est imputable au fermier. En d'autres termes, il apparaît que le bénéfice ainsi réalisé résulte de la différence entre la contre-valeur obtenue et sa valeur comptable (voir sur ce point J.-M. Rivier, Introduction à la fiscalité d'entreprise, Lausanne, 1990, p 220). Le fait que la comptabilité ne présente pas de valeur pour cette créance supposée n'influe aucunement, sur le plan juridique, sur la soumission dudit montant à l'impôt, ni sur la quotité de celui-ci, puisque que les comptes de liquidation le font apparaître comme tel. En tous les cas en effet, l'indemnité n'apparaît pas comme un bénéfice pouvant être qualifié de revenu ordinaire lié à l'exploitation de l'hôtel-restaurant, mais bien comme un bénéfice extraordinaire dont la quotité a été révélée au fisc lors de la liquidation du commerce. Cette indemnité, ajoutée aux plus-values sur le mobilier et le matériel d'exploitation et déduction faite des frais de liquidation, représente le bénéfice de liquidation imposable spécialement tant au niveau fédéral, cantonal que communal. d) S'agissant du moment de la réalisation du bénéfice imposable, la jurisprudence et la doctrine ont précisé que les bénéfices constatés lors de la liquidation, donc ceux qui interviennent lors de la cessation de l'assujettissement, concernent en particulier les entreprises individuelles, en ce sens que tout bénéfice qui n'apparaît que dans les comptes de liquidation est frappé par l'impôt, soit parce qu'il s'agit d'un bénéfice extraordinaire réalisé durant la période de calcul (ou durant la période de taxation), soit parce qu'il s'agit d'un bénéfice de liquidation proprement dit, apparaissant du fait de la liquidation (voir J.-M. Rivier, op. cit., p. 227s.). Il résulte de la ratio legis de la législation sur l'impôt annuel et l'impôt spécial évoquée ci-dessus qu'il s'impose qu'un tel bénéfice en capital, qui n'est jamais apparu au fisc durant l'exploitation de l'entreprise et qui est ainsi voué à échapper à l'impôt, soit imposé comme tel lors de la cessation de l'assujettissement en cas de liquidation de l'entreprise, en particulier si ledit bénéfice entre dans la fortune privée du contribuable à cette occasion (voir RDAF 1962 p. 199; H. Masshardt/F. Gendre, Comm. IDN, 1980, no 94 ad art. 21 al.1 lit. d ; voir également E. Känzig, op. cit., I., no 5ss. ad art. 43 et W. Ryser/ B. Rolli, op. cit., p. 346ss.). En l'espèce, il est établi que le montant perçu par X._____ n'a pas été frappé par un impôt auparavant, ses investissements étant comptabilisés comme des charges d'exploitation, sans contreparties à l'actif. Il est ainsi indéniable qu'au moment de la liquidation de l'hôtel-restaurant, X._____ a vu sa fortune privée augmenter à la mesure du bénéfice en capital réalisé par son entreprise en raison du versement de l'indemnité litigieuse et en raison de la plus-value du mobilier et du matériel d'exploitation. L'argument de la hoirie recourante, qui soutient que le moment du versement résulterait d'une pure coïncidence, est de ce point de vue irrelevante. En effet, au vu de la nature de l'indemnité, le moment de son versement permet seulement de conclure que les conditions de l'imposition, à savoir la fin de l'assujettissement et la réalisation d'un bénéfice en capital durant la période de calcul ou de taxation, sont bel et bien remplies en l'espèce. e) Il y a ainsi lieu de considérer que l'indemnité versée par la commune de B._____ à M.

X. _____ constitue bien un élément matériel de la fortune commerciale, susceptible de dégager un bénéfice en capital au sens de la lettre c de l'art. 20 al. 2 LI et de la lettre d de l'art. 21 al. 1 AIFD. Dès lors que le bénéfice extraordinaire est apparu dans les comptes de liquidation, c'est à juste titre que l'Administration cantonale des impôts a confirmé l'imposition du bénéfice réalisé lors de la liquidation à hauteur de 113'400 fr.. Ce montant comprend la rétrocession des investissements litigieuse (217'000 fr.) et la plus-value sur mobilier, matériel d'exploitation (14'368 fr.), déduction faite de la rétrocession des intérêts sur capitaux empruntés (22'800 fr.) et des frais généraux de liquidation (95'099 fr.), d'où un total de 113'469 fr., arrondi à 113'400 francs. Force est de constater que la décision querellée doit être confirmée. 4. Le recours déposé en matière d'impôt fédéral direct et en matière d'impôt cantonal et communal doit ainsi être rejeté au frais de son auteur, qui supportera l'émolument du présent arrêt, fixé à 1'000 francs, montant compensé avec le dépôt de garantie opéré. Il n'y a en outre pas lieu à allocation de dépens (art.55 LJPA).

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