

VD_OMNI FI.2007.0153 vom 15. Juli 2008

VD Tribunal cantonal, 2008-07-15, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2007.0153

FR: VD_OMNI FI.2007.0153 du 15 juillet 2008

IT: VD_OMNI FI.2007.0153 del 15 luglio 2008

Regeste

A. _____, B. _____ c/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | La déclaration de volonté de constituer une fortune commerciale doit être faite au moment de l'acquisition de la participation, sous peine de déchéance de ce droit, mais en pratique au plus tard dans la déclaration d'impôt de l'année en question.

Erwägungen

E. 1

Le recours, daté du 6 décembre 2007, contre la décision sur réclamation du 6 novembre 2007 a été écrit et motivé dans un délai de trente jours, par un mandataire au bénéfice d'une procuration conformément aux art. 200 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (ci-après: LI) et 140 de la loi fédérale du 14 décembre 1999 sur l'impôt fédéral direct (LIFD). Il est donc recevable en la forme.

E. 2

L'art. 21 al. 2 LI et l'art. 18 al. 2 LIFD ont la même teneur qui est la suivante: "Tous les bénéficiaires 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 ou dans une entreprise ou un établissement stable sis à l'étranger est assimilé à une aliénation. La fortune commerciale comprend tous les éléments de fortune qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante; il en va de même pour les participations d'au moins 20% au capital-actions ou au capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative, dans la mesure où le détenteur les déclare comme fortune commerciale au moment de leur acquisition." Cette option ζ qui découle du programme de stabilisation ζ est en fait liée à la limitation de la déductibilité des intérêts passifs sur la fortune privée introduite en même temps (art. 33 al. 1 let. a LIFD; 9 al. 2 let. a LHID). La loi laisse ainsi la possibilité aux personnes physiques qui acquièrent des participations déterminantes au moyen de fonds étrangers, de déduire sans aucune restriction les intérêts passifs η afférant dans la mesure où l'option en faveur de la qualification de fortune commerciale est exercée. Il en découle au surplus l'imposition des gains en capital sur cette fortune (art. 18 al. 2 LIFD) comme la possibilité de déduire les pertes η afférentes (art. 27 al. 2 b LIFD; Xavier Oberson, droit fiscal suisse, 3^{ème} édition, p. 92). L'art. 5 de la circulaire no 1 de l'AFC du 19 juillet 2000 concernant les participations affectées volontairement à la fortune commerciale a la teneur suivante : "En ce qui concerne les personnes physiques sans activité indépendante, les participations d'au moins 20% au capital-actions d'une société de capitaux ou au capital social d'une société coopérative peuvent être affectées à la fortune commerciale au moment de leur acquisition (art. 18 al. 2 LIFD). Les intérêts dus pour le financement de ces participations demeurent entièrement

déductibles (art. 27, al. 2 let. d LIFD). Au sens de la loi, l'acquisition doit être comprise comme un transfert de la propriété à titre onéreux. Seul ce genre d'acquisition peut nécessiter un financement par un emprunt et donner lieu à des intérêts passifs. La valeur fiscale déterminante pour l'impôt sur le revenu d'une participation affectée volontairement à la fortune commerciale correspond au prix d'achat au moment de l'acquisition. Ceci vaut également en cas d'acquisition à titre partiellement onéreux (acte juridique à caractère mixte)." " La décision d'affecter une participation à la fortune commerciale n'est possible qu'au moment de son acquisition. Le passage du principe de la valeur nominale à celui de la valeur comptable a par conséquent déjà lieu et comme en cas d'aliénation d'une participation provenant de la fortune privée à une société de personnes ou à une société de capitaux et au moment de l'acquisition. L'acquéreur doit remettre la déclaration de l'affectation d'une participation à la fortune commerciale aux autorités fiscales avec sa première déclaration d'impôts suivant l'acquisition de la participation." Le détenteur d'une participation qu'il souhaite commercialiser doit la déclarer comme constituant un élément de fortune commerciale au moment de son acquisition, sous peine de déchéance de ce droit. En pratique, c'est dans la déclaration d'impôt de l'année en question que cette information devra être reportée. On veut éviter que le contribuable ne commercialise sa participation qu'au moment où cela lui profiterait fiscalement, par exemple en cas de perte de valeur importante. La nouvelle n'a d'ailleurs pas prévu de droit transitoire, qui ouvrirait dans un certain délai le choix de la commercialisation aux participations déjà acquises lors de son entrée en vigueur, soit depuis le 1^{er} janvier 2001 (Yersin et Noël Commentaires IFD p. 262).

E. 3

Toujours selon la circulaire no 1 de l'AFC du 19 juillet 2000 en son chiffre 5, l'art. 18 al. 2 LIFD vise les cas où l'acquéreur contracte des dettes pour financer l'achat d'une participation. L'acquisition doit dès lors intervenir à titre onéreux car c'est seulement dans cette hypothèse que le contribuable doit s'endetter pour acquérir sa participation. L'acquisition par succession ou donations n'ouvrent pas le droit à l'option de commercialisation (Yersin et Noël, commentaires LIFD p. 263 et les références citées).

E. 4

En l'espèce, et selon la lettre adressée par Multi fiduciaire Léman, mandataire du recourant, le 18 septembre 2001 à l'Office d'impôt du district de Vevey, A. X. _____ a acquis les 70% de D. _____ SA le 23 juin 2000 non pas en contractant une dette, mais par le biais d'une donation de sa mère, Mme E. X. _____, résidente en France. La modification, en particulier de l'art. 18 al. 2 LIFD résulte du programme de stabilisation 1998 et est reliée aux modifications des art. 27 al. 2 lit. d et 33 al. 1 lit. a, issu du même programme, qui ont introduits une limite à la déductibilité des intérêts privés mais confirmer la pleine déductibilité des intérêts de dettes commerciales. Dans ce contexte la donation familiale intervenue préalablement à l'acquisition fait que l'on se trouve en présence d'une modification d'un élément de fortune et non pas d'un transfert de la propriété à titre onéreux avec financement par un emprunt générant des intérêts passifs au sens de la circulaire no 1 de l'AFC du 19 juillet 2000. A défaut d'un endettement pour l'acquisition, même partielle, le recourant ne pouvait déclarer comme élément de fortune commerciale la participation acquise. Pour cette raison déjà son recours devrait être rejeté.

E. 5

A. X. _____ a acquis les 70 actions de D. _____ SA le 23 juin 2000 et a déposé sa déclaration d'impôt 2001-2002 le 20 juin 2001. A ce moment là, il n'a pas demandé que les actions soient déclarées comme élément de fortune commerciale; au contraire, il les a déclarées pour un montant de CHF 116'200.- à titre de fortune privée. Dans les lignes adressées par sa précédente mandataire Multi fiduciaire Léman SA à l'Office d'impôt du district de Vevey le 18 septembre 2001, il n'a pas été non plus demandé que sa participation soit considérée comme un élément de fortune commerciale, quand bien même cette dernière fournissait des explications concernant les circonstances de l'acquisition de dite participation. L'Office d'impôt de Vevey a adressé au recourant sa taxation définitive pour la période fiscale 2001 à 2002 en date du 23 octobre 2001. Ce n'est qu'après la réception de cette taxation, soit le 30 octobre 2001 que le recourant a écrit à l'Office d'impôt de Vevey en demandant que les 70 actions de D. _____ SA achetées en juin 2000 soient considérées comme commerciales au sens des art. 21 al. 2 LI et 18 al. 2 LIFD. Dans le même courrier, il annonçait le nom de son nouveau mandataire. Comme on l'a vu ci-dessus, aussi bien la circulaire no 1 de l'AFC du 19 juillet 2000 que les auteurs (Yersin à Noël p. 262; Peter Agner Commentaire IFD complément 2001 p. 37) confirment que la déclaration de volonté de constituer une fortune commerciale doit être faite au moment de l'acquisition de la participation, sous peine de déchéance de ce droit, mais en pratique au plus tard dans la déclaration d'impôt de l'année en question. Ce formalisme tient au fait que l'on veut éviter que le contribuable ne commercialise sa participation qu'au moment où cela lui profiterait fiscalement par exemple en cas de perte de valeur importante. Cette interprétation est renforcée par le fait que les nouvelles dispositions en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2001 n'ont par ailleurs pas prévu de droit transitoire qui aurait ouvert dans un certain délai le choix de la commercialisation aux participations déjà acquises lors de son entrée en vigueur. La date topique est donc celle du moment de l'acquisition de la participation, mais pour des raisons pratiques elle est reportée au moment du dépôt de la déclaration d'impôt de l'année en question. Le recourant voudrait prolonger ce délai jusqu'à l'entrée en force de la décision de taxation concernée. Une telle interprétation est non seulement contraire au formalisme et à la fenêtre étroite voulue par le législateur mais elle ouvrirait, comme le fait remarquer l'autorité intimée, la porte aux abus que le texte légal a précisément voulu éviter. En effet, s'il fallait attendre que la décision entre en force, le contribuable pourrait retarder son choix à sa guise, par le biais d'une réclamation contre la décision de taxation et ainsi choisir la solution la plus favorable fiscalement pour lui au grès de l'évolution de sa participation. En regard de ce qui précède, force est de constater que le recourant a omis de qualifier de commerciale sa participation litigieuse au moment du dépôt de sa déclaration d'impôt en juin 2001 et que partant il est déchu de son droit et ne peut plus revenir postérieurement sur son choix.

E. 6

De manière superfétatoire, on fera encore remarquer que le recourant n'a pas déposé une réclamation contre la taxation 2001-2002 qui est entrée en force et qui retient la participation dans D. _____ SA comme un élément de fortune privée. Faute d'avoir contesté cet élément alors même qu'il avait un nouveau mandataire, l'attribution des actions D. _____ SA à la fortune privée est devenue définitive et ne peut être modifiée à l'occasion d'une taxation ultérieure.

E. 7

Les considérants qui précèdent conduisent le tribunal à rejeter le recours et à confirmer la décision attaquée. Les recourants succombant, un émolument de CHF 1'000.- est mis à leur charge.

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