

VD_OMNI FI.2013.0027 vom 6. Mai 2014

VD Tribunal cantonal, 2014-05-06, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2013.0027

FR: VD_OMNI FI.2013.0027 du 6 mai 2014

IT: VD_OMNI FI.2013.0027 del 6 maggio 2014

Regeste

A. X. _____/Administration cantonale des impôts | Dentiste qui cède son cabinet, situé dans le canton de Vaud, pour en ouvrir un autre environ deux ans plus tard, dans le canton de Fribourg. Confirmation du refus de l'ACI de considérer comme remploi, le réinvestissement du bénéfice de la vente du cabinet dans le nouveau cabinet créé, dans un autre canton. Notion de remploi (consid. 3-5). L'activité professionnelle déployée par le recourant avant l'ouverture de son nouveau cabinet, en tant que dentiste indépendant auprès de confrères installés dans le canton de Fribourg, ne s'inscrit pas dans la continuité de son activité professionnelle indépendante déployée jusqu'alors. Il en va de même de l'activité qu'il déploie désormais dans son nouveau cabinet, s'agissant de deux exploitations différentes, dans leur localisation et leur organisation. C'est par ailleurs essentiellement pour des raisons familiales que le recourant a souhaité déménager dans le canton de Fribourg. On ne se trouve ainsi pas en présence d'une même exploitation (consid. 6). Recours rejeté.

Erwägungen

E. 1

Le litige porte sur l'impôt cantonal et communal dû par le recourant pour la période 2009, s'agissant de l'affectation du montant de 132'300 fr. correspondant, pour le recourant, au bénéfice réalisé en exécution de la convention. Le recourant soutient que les conditions du remploi, au sens de l'art. 34 LI, seraient remplies. L'ACI conteste ce point et considère que le montant en question doit être compris dans le revenu provenant de l'activité lucrative indépendante du recourant. La matière est régie par la LI exclusivement. Toutefois, s'agissant d'une question relevant du droit harmonisé, le Tribunal prendra en compte les normes analogues du droit fédéral, soit l'art. 8 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), ainsi que les art. 18 et 30 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11).

E. 2

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 sont imposables (art. 18 al. 1 LIFD; 8 al. 1 LHID; 21 al. 1 LI). Font partie des revenus provenant de l'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 (art. 18 al. 2 LIFD; 8 al. 1 LHID; 21 al. 2 LI). En l'espèce, il n'est pas contesté que le bénéfice tiré par le recourant de la convention, pour un montant arrêté à 132'300 fr., doit en principe être considéré comme du revenu imposable.

E. 3

a) De manière générale, le remploi désigne l'opération consistant, pour le contribuable, à vendre un actif et affecter le produit de cette vente à l'acquisition d'un bien de remplacement. b) La notion de remploi a été développée sous l'empire du droit qui prévalait avant l'adoption de la LHID et de la LIFD, soit notamment l'Arrêté du Conseil fédéral concernant la perception d'un impôt pour la défense nationale, du 9 décembre 1940 (AIN, RO 1940 2021), devenu, dès le 1^{er} janvier 1983, l'Arrêté sur la perception de l'impôt fédéral direct (AIFD). L'AIN et l'AIFD ne contenaient pas de dispositions spécifiques sur le remploi, qui résultait toutefois de la pratique administrative et de la jurisprudence. Selon celles-ci, une franchise d'impôt fédéral direct pouvait être accordée, pour autant que quatre conditions fussent remplies. Premièrement, le remplacement devait intervenir dans le cadre d'une même entreprise, le remploi ayant pour but de permettre la continuation de l'exploitation; il perdait sa raison d'être lorsqu'une entreprise était liquidée et que le produit de la liquidation était utilisé pour créer une autre entreprise, semblable ou différente; à défaut, l'exploitant pourrait indéfiniment liquider son entreprise et en créer ou en reprendre une autre sans jamais payer l'impôt sur les réserves latentes ainsi réalisées. Deuxièmement, l'ancien et le nouvel actifs devaient avoir exactement les mêmes fonctions techniques et économiques dans le cadre de l'exploitation. Troisièmement, le remplacement devait apparaître comme une nécessité. Quatrièmement, il devait se faire dans un délai raisonnable, évalué à deux ans (ATF 108 Ib 325 consid. 5 p. 328-332; ATF du 23 septembre 1960, reproduit in: RDAF 1962 p. 189ss, consid. 4 p. 196; ATF du 15 novembre 1985, reproduit in: StE 1986 B23.5 Nr. 2, consid. 2a; Jean-Marc Rivier, Réinvestissement en franchise d'impôt des bénéficiaires en capital obtenus par une entreprise astreinte à tenir une comptabilité, RDAF 1962 p. 289ss, 294). Le Tribunal fiscal du canton de Soleure avait refusé le remploi dans le cas d'un restaurateur qui avait vendu un établissement public, sis dans une localité déterminée, pour en racheter et en rouvrir un autre, sis dans une autre localité (arrêt du 13 juin 1988, reproduit in: Revue fiscale 44 p. 613ss).

E. 4

Le législateur a édicté des règles spécifiques au remploi, lors de l'adoption de la LHID et de la LIFD. Les cantons ont adapté leur législation dans le sens du droit harmonisé. a) Dans sa teneur initiale, l'art. 34 LI était libellé comme suit: « 1. Lorsque des biens immobilisés nécessaires à l'exploitation sont remplacés, les réserves latentes de ces biens peuvent être reportées, dans un délai raisonnable, sur les éléments acquis en remploi qui remplissent la même fonction; le report de réserves latentes sur des éléments situés hors de Suisse est exclu. 2. Lorsque le remploi n'intervient pas pendant le même exercice, une provision correspondant aux réserves latentes peut être constituée. Cette provision doit être dissoute et utilisée pour l'amortissement de l'élément acquis en remploi ou portée au crédit du compte de résultats dans un délai raisonnable. 3. Seuls les biens immobilisés qui servent directement à l'exploitation sont considérés comme nécessaires à celle-ci; n'en font pas partie, notamment, les biens qui ne sont utiles à l'entreprise que par leur valeur de placement ou de rendement ». L'art. 30 LIFD avait une teneur identique. L'art. 8 al. 4 LHID correspondait aux art. 34 al. 1 LI et 30 al. 1 LIFD. Il est à relever également que pour l'imposition du bénéfice des personnes morales, l'institution du remploi était réglé de manière analogue (cf. art. 101 al. 1 et 2 LI, correspondant à l'art. 30 al. 1 et 2 LI; 64 al. 1, 2 et 3 LIFD, correspondant aux art. 30 al. 1, 2 et 3 LIFD; 24 al. 4 LHID). b) Au regard de ces normes, les biens nécessaires à l'exploitation sont ceux qui sont mis durablement au service de celle-ci. Il s'agit d'immeubles, de bâtiments, de machines et d'installations, ainsi que des brevets, des licences, des concessions, des participations, et non pas de liquidités ou de

prétentions exigibles. La qualification d'un bien comme nécessaire à l'exploitation dépend non pas de sa nature, mais de son rôle dans le fonctionnement de l'exploitation: il faut que le bien serve à la capacité de l'exploitation et que sa réalisation diminue cette capacité. Subséquemment, le réinvestissement de liquidités provenant de la vente d'un actif non nécessaire à l'exploitation - même en vue de l'acquisition de biens nécessaires à l'exploitation - n'entre pas dans le champ des dispositions régissant le emploi. Pour que celui-ci soit admis, il faut que le bien acquis en remplacement remplisse en outre la même fonction (technique ou économique) que l'actif vendu. Lorsque le bien est aliéné aux fins de emploi, les réserves latentes y relatives sont réalisées; pour le même exercice, une charge est comptabilisée, qui compense le produit réalisé (cf. arrêt FI.2010.0034 du 27 janvier 2011, consid. 4, concernant les art. 101 LI et 64 LIFD, et les références citées; Markus Reich/Marina Züger, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (ed), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2a, 2^{ème} éd., Bâle, 2008, n°1-15 ad art. 30 LIFD; Markus Reich, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (ed), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/1, 2^{ème} éd., Bâle, 2008, n°66-86 ad art. 8 LHID; Robert Danon, in: Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2008, n°9-15 ad art. 64 LIFD; Hans-Ulrich Meuter, Ersatzbeschaffung, ZStP 2001 p. 167ss, 263ss). c) L'une des conditions particulières pour que le emploi soit admis est que le bien acquis en remplacement doit permettre à l'entreprise de continuer l'exploitation en la maintenant pour l'essentiel inchangée (Reich/Züger, op. cit., n°12 ad art. 30 LIFD; Meuter, op. cit., p. 173/174). Cela a pour conséquence qu'il n'y a pas lieu à emploi lorsqu'une exploitation, considérée dans son ensemble, est remplacée par une autre exploitation, même de même type, le produit de la liquidation étant utilisé pour créer une nouvelle exploitation (Reich/Züger, op. cit., n°12 ad art. 30 LIFD). En d'autres termes, un rapport de connexité doit exister entre les actifs qui font l'objet du emploi et l'exploitation concernée, laquelle doit être maintenue (Danon, op. cit., n°15 ad art. 64 LIFD). Sous l'empire du droit harmonisé, le Tribunal administratif de St-Gall a eu à connaître du cas d'une dentiste exerçant à titre indépendant, qui avait remis son cabinet médical sis dans le canton de St-Gall. Elle avait constitué, avec le produit de la vente, une provision en vue d'ouvrir ultérieurement un nouveau cabinet, ce qu'elle avait fait, deux ans plus tard, dans le canton de Lucerne. La juridiction cantonale a refusé le emploi, au motif principal que la contribuable avait temporairement interrompu son activité lucrative indépendante, de sorte que le gain en capital réalisé à la suite de la remise du cabinet médical était entré dans sa fortune privée (arrêt du 9 novembre 2006, reproduit in: StE 2007 B23.5 Nr. 5).

E. 5

a) A la suite de l'adoption de la loi fédérale du 23 mars 2007 sur la réforme des entreprises II, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2009, l'al. 1 de ces différentes dispositions a été modifié, dans une même mesure; les al. 2 et 3 sont restés inchangés. Dans sa version du 9 septembre 2008, en vigueur dès le 30 décembre 2008, l'art. 34 LI a désormais la teneur suivante: « 1. Lorsque des biens immobilisés nécessaires à l'exploitation sont remplacés, les réserves latentes de ces biens peuvent être reportées sur les biens immobilisés acquis en emploi, si ces biens sont également nécessaires à l'exploitation et se trouvent en Suisse. L'imposition en cas de remplacement d'immeubles par des biens mobiliers est réservée. 2. Lorsque le emploi n'intervient pas pendant le même exercice, une provision correspondant aux réserves latentes peut être constituée. Cette provision doit être dissoute et utilisée pour l'amortissement de l'élément acquis en emploi ou portée au crédit du compte de résultats dans un délai raisonnable. 3. Seuls les biens immobilisés qui servent directement à

l'exploitation sont considérés comme nécessaires à celle-ci; n'en font pas partie, notamment, les biens qui ne sont utiles à l'entreprise que par leur valeur de placement ou de rendement». L'art. 30 LIFD a une teneur identique. L'art. 8 al. 4 LHID correspond aux art. 34 al. 1 LI et 30 al. 1 LIFD. Les modifications apportées par la novelle du 23 mars 2007 valent également, de manière analogue, pour le remploi relatif à l'imposition du bénéficiaire des personnes morales (cf. art. 101 al. 1 et 2 LI, correspondant à l'art. 30 al. 1 et 2 LI; 64 al. 1, 2 et 3 LIFD, correspondant aux art. 30 al. 1, 2 et 3 LIFD; 24 al. 4 LHID). b) Les modifications de 2007 et 2008 ont consisté à remplacer, à l'al. 1, le membre de phrase «sur les éléments acquis en remploi qui exercent la même fonction» par «biens immobilisés acquis en remploi, si ces biens sont également nécessaires à l'exploitation». L'exigence de la situation en Suisse a été reformulée. A été ajoutée la dernière phrase de l'alinéa en question. La portée de la première modification, seule en jeu dans la présente affaire, est controversée. Elle ne ressort en tout cas pas clairement du texte légal, sous deux angles: le remplacement des «élément acquis en remploi» par «biens immobilisés acquis en remploi», premièrement; le remplacement de la notion d'éléments «qui exercent la même fonction» par celle de «biens (sous-entendu : immobilisés) également nécessaires à l'exploitation». c) La loi s'interprète pour elle-même, c'est-à-dire selon sa lettre, son esprit et son but, ainsi que selon les valeurs sur lesquelles elle repose, conformément à la méthode téléologique. Le juge s'appuiera sur la ratio legis, qu'il déterminera non pas d'après ses propres conceptions subjectives, mais à la lumière des intentions du législateur. Le but de l'interprétation est de rendre une décision juste d'un point de vue objectif, compte tenu de la structure normative, et doit aboutir à un résultat satisfaisant fondé sur la ratio legis. Si la prise en compte d'éléments historiques n'est pas déterminante pour l'interprétation, cette dernière doit néanmoins s'appuyer en principe sur la volonté du législateur et sur les jugements de valeur qui la sous-tendent de manière reconnaissable, tant il est vrai que l'interprétation des normes légales selon leur finalité ne peut se justifier par elle-même, mais doit au contraire être déduite des intentions du législateur qu'il s'agit d'établir à l'aide des méthodes d'interprétation habituelles (ATF 139 II 78 consid. 2.4 p. 83, 173 consid. 2.1 p. 175; 139 V 358 consid. 3.1 p. 361, 367 consid. 3.4 p. 370/371, et les arrêts cités). d) Les art. 30 al. 1 et 64 al. 1 LIFD, ainsi que l'art. 8 al. 4 LHID, dans leur version du 23 mars 2007, trouvent leur source dans le Message du 22 juin 2005, concernant la loi fédérale sur l'amélioration des conditions fiscales applicables aux activités entrepreneuriales et aux investissements – loi sur la réforme des entreprises II. Les textes proposés de ces normes par le Conseil fédéral ont été reprises sans modification par l'Assemblée fédérale (FF 2005 p. 4469ss, 4614, 4615, 4617). Le commentaire de l'art. 30 al. 1 LIFD, auquel se réfère celui des art. 64 LIFD et 8 al. 4 LHID, dit ceci (p. 4581/4582): « La notion de remploi doit être élargie. En cas de remplacement d'un objet faisant partie de l'actif immobilisé nécessaire à l'exploitation, les réserves latentes doivent pouvoir être reportées sur d'autres objets faisant partie de l'actif immobilisé. En revanche, il faut renoncer aux exigences de la même fonction dans l'exploitation et de l'équivalence de l'objet de remplacement (...). Le report de l'imposition n'est pas accordé pour les biens acquis en remplacement faisant partie de l'actif circulant ou pour les participations sans rapport fonctionnel avec l'entreprise ». Il ressort ainsi des travaux préparatoires que le législateur a voulu, en modifiant les normes régissant le remploi, assouplir la condition de l'identité de fonction des biens vendus et remplacés. Les réserves latentes doivent pouvoir être reportées sur d'autres objets, à condition qu'ils fassent partie de l'actif immobilisé et soient nécessaires pour l'exploitation. Selon la doctrine citée par le recourant (Stefan Kuhn/Peter Sebestyén/Cypriano Gadola,

Steuerliche Ersatzbeschaffung in neuem Kleid, Revue fiscale 2009 p. 538ss), la nouvelle teneur de l'art. 30 al. 1 LIFD (et de l'art 8 al. 4 LHID) marquerait une rupture de la théorie de l'identité des objets, en faveur de la théorie dite du réinvestissement, favorisant ainsi la réorientation de l'activité des entreprises (p. 540).

E. 6

a) Les objets que le recourant a vendu à B. Y. _____ étaient nécessaires à l'exploitation du cabinet dentaire de 2*****. Pour équiper le cabinet de 1*****, le recourant a dû acquérir des objets de remplacement. La provision de 132'300 fr. est destinée à cette fin. Ces conditions du remploi doivent être tenues pour remplies, que l'on applique la théorie de l'identité ou celle du réinvestissement (cf. consid. 4b et 5d ci-dessus). En effet, les objets vendus et acquis en remplacement sont de même type et servent aux mêmes fonctions. b) Reste la question de savoir si l'on se trouve en présence d'une même exploitation, exigence que la novelle de 2007/2008 n'a pas supprimée. aa) Le cabinet de 2***** a été remis à un tiers en 2009. Le cabinet de 1***** n'a été ouvert qu'en mai 2011. Durant cet intervalle, le recourant a exercé comme dentiste indépendant auprès de confrères installés dans le canton de Fribourg, en tant que responsable de cabinet. Dans le cadre de l'activité déployée entre 2009 et 2011, le recourant bénéficiait de l'infrastructure du cabinet d'autres dentistes et ne facturait pas lui-même ses prestations. Il était rémunéré à la commission, sur la base d'une clé de répartition par rapport aux prestations facturées aux patients, qui étaient établies au nom du cabinet où il pratiquait. Même si le recourant a poursuivi son activité de dentiste, les modalités de son exercice étaient très différentes, de sorte que l'on ne peut pas considérer qu'elle s'est inscrite dans la continuité de son activité professionnelle indépendante déployée jusqu'alors. De même, il n'y a pas non plus de continuité économique entre le cabinet de 2***** et celui de 1*****. Il s'agit là de deux exploitations différentes, dans leur localisation et leur organisation. Le recourant a certes indiqué que plusieurs patients l'avaient suivi à 1*****. Cette situation n'a toutefois pas été voulue par le recourant, qui s'est expressément engagé à ne pas faire de concurrence au repreneur de son cabinet, à 2*****. Par ailleurs, lorsqu'il a cessé son activité à 2*****, le recourant n'avait pas encore un projet clairement défini. S'il avait déjà en vue les locaux qu'il occupe depuis le mois de mai 2011, son projet de reprise était vague en 2009, les travaux de construction de l'immeuble destiné à accueillir son futur cabinet devant encore être mis à l'enquête publique. C'est essentiellement pour des raisons familiales, soit indépendantes de son activité professionnelle, que le recourant a souhaité déménager dans le canton de Fribourg dès la fin de l'année 2008, avant d'avoir trouvé un repreneur pour son cabinet dentaire. On se trouve ainsi dans une situation de fait analogue à celle qui a donné lieu au prononcé de l'arrêt rendu le 9 novembre 2006 par le Tribunal administratif de St-Gall (cf. consid. 4c ci-dessus). Pour des raisons indépendantes de sa volonté, liées à des motifs personnels et aux impondérables de la construction de nouveaux locaux, le recourant n'a pu ouvrir le cabinet de 1***** que près de deux ans après la fermeture de celui de 2*****. Cette situation peut être assimilée à celle du congé sabbatique ou du long voyage à l'étranger, visée dans l'arrêt saint-gallois précité. bb) Le recourant conteste avoir liquidé le cabinet de 2*****. Il fait valoir qu'il n'a pas vendu l'intégralité de ses actifs, mais seulement une partie des actifs immobilisés; il n'a jamais cessé de travailler comme médecin-dentiste indépendant, activité qu'il a toujours voulu continuer d'exercer. Le recourant se prévaut dans ce contexte de l'ATF du 27 avril 2012 (reproduit in: StE 2013 B.23.45 Nr.3). Cette affaire portait sur la question de la déduction des pertes commerciales, en lien avec la cessation de l'activité professionnelle (de médecin-dentiste indépendante) de

la contribuable. Le Tribunal fédéral a examiné l'affaire sous l'angle de l'art. 27 LIFD et de la disposition équivalente du droit cantonal. Il a retenu que quand bien même la contribuable avait définitivement cessé d'exercer son activité en 2004, la liquidation du cabinet n'avait été effective qu'en 2005. L'arrêt ne porte ainsi que sur le moment déterminant, du point de vue fiscal, de la cessation de l'activité lucrative indépendante et, par conséquent, du passage de la fortune commerciale à la fortune privée. Le Tribunal fédéral retient à cet égard que l'activité lucrative indépendante cesse au moment de la dernière opération de liquidation de cette activité, de sorte que les frais y relatifs sont déductibles, pour autant qu'ils soient justifiés par l'usage commercial ou professionnel (arrêt précité, consid. 6.3.5). Cet arrêt n'est d'aucun secours pour le recourant. En ce qui le concerne, il a remis le cabinet de 2***** en mai 2009 à B. Y._____, qui l'a rouvert à cette même période sous sa raison individuelle. Il n'est pas déterminant que le recourant ait conservé, d'après la convention de remise, une partie de ses actifs. Il s'agit en effet uniquement des instruments à mains, de ceux pouvant être montés sur des micromoteurs, ainsi que la décoration murale, soit des objets personnels. La conservation de ces seuls biens n'est pas déterminante par rapport à l'ensemble des objets remis, ainsi que par rapport à la cession du fichier client, qui constituait l'élément prépondérant de la convention du 5 février 2009. Au regard des principes qui viennent d'être rappelés, l'ACI pouvait, sans violer la loi, refuser le emploi et considérer le produit de la convention, tel qu'arrêté dans les comptes du recourant, comme un gain en capital imposable, et refuser le emploi.

E. 7

Le recours doit ainsi être rejeté et la décision attaquée confirmée. Les frais sont mis à la charge du recourant, qui succombe. Pour le surplus, il n'est pas alloué de dépens.

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