

VD_OMNI FI.2022.0095 vom 13. Juni 2023

VD Tribunal cantonal, 2023-06-13, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2022.0095

FR: VD_OMNI FI.2022.0095 du 13 juin 2023

IT: VD_OMNI FI.2022.0095 del 13 giugno 2023

Regeste

A, _____, B. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Imposition d'indemnités convenues pour l'exploitation d'une gravière. Les recourants concluaient, au stade du recours, à un amortissement extraordinaire de 30% sur une nouvelle construction dans leur exploitation agricole. L'amortissement doit en règle générale correspondre à la dépréciation réelle du bien activé au bilan. Il en va d'autant plus d'un amortissement extraordinaire comme celui revendiqué en l'espèce par les recourants. En outre, les recourants n'indiquent pas en quoi ils rempliraient les conditions posées dans la circulaire ACI sur les amortissements. Ils n'expliquent pas en quoi ils auraient accru de manière notable leur capacité de production pour justifier de l'application de cette règle exceptionnelle. Dans ces circonstances, c'est à juste titre que la déduction pour amortissement extraordinaire a été refusée aux recourants. Le fait que l'ACI avait admis dans une proposition de règlement un tel amortissement, proposition qui n'a pas été acceptée par les recourants, n'est pas de nature à lier l'autorité fiscale dans la suite de la procédure. Recours partiellement admis au motif que la provision AVS n'a pas été déduite. Or, il y a lieu d'admettre qu'une provision pour les cotisations AVS doit pouvoir être déduite des revenus imposés en lien avec la convention signée avec l'exploitation de la gravière. Le recours doit en conséquence être très partiellement admis sur ce point en ce sens que le montant imposable est réduit d'une provision de 9,5% au titre de provision AVS.

Erwägungen

E. 1

A teneur de l'art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), le contribuable peut s'opposer à la décision sur réclamation de l'autorité de taxation en s'adressant, dans les 30 jours à compter de la notification de la décision attaquée, à une commission de recours indépendante des autorités fiscales. Aux termes de l'art. 199 de la loi cantonale du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; BLV 642.11), le recours au Tribunal cantonal s'exerce conformément à la loi sur la procédure administrative. Le recours ayant été en l'espèce interjeté dans la forme prescrite (cf. art. 140 al. 2 LIFD et 79 de la loi cantonale du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36]) et le délai de trente jours (cf. art. 140 al. 1 LIFD et 95 LPA-VD) étant respecté, il y a lieu d'entrer en matière.

E. 2

a) Les tribunaux cantonaux, lorsqu'ils se prononcent sur une question relevant tant de l'impôt fédéral direct (IFD) que de l'impôt cantonal et communal (ICC), comme en l'occurrence, doivent en principe rendre deux décisions - qui peuvent toutefois figurer dans le même arrêt, l'une pour l'impôt fédéral direct et l'autre pour l'impôt cantonal et communal, avec des motivations séparées et des dispositifs distincts, ou du moins un

dispositif distinguant expressément les deux impôts. Cette exigence se justifie par le fait qu'il s'agit d'impôts distincts, qui reviennent à des collectivités différentes et font l'objet de procédures et de taxations séparées (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1, et les références citées). Il y a lieu cependant de relativiser cette jurisprudence lorsque la question juridique à trancher par l'autorité cantonale de dernière instance est réglée de la même façon en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé et peut, partant, être soumise à un raisonnement identique. Dans un tel cas, il est admissible de statuer sur le litige par un seul arrêt, sans que le dispositif ne distingue entre les deux catégories d'impôt ; encore faut-il que la motivation de l'arrêt permette de saisir clairement que l'arrêt vaut aussi bien pour un impôt que pour l'autre (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). b) En l'espèce, les questions à trancher sont les mêmes pour les deux catégories d'impôt. La problématique de l'imposition des revenus est réglée de manière identique en droit fédéral, en droit harmonisé et en droit cantonal. La cour statuera dès lors en un seul arrêt, sans distinguer entre l'impôt fédéral direct, d'une part, et l'impôt cantonal et communal, d'autre part, comme la jurisprudence qui vient d'être rappelée lui permet de le faire (cf. arrêts FI.2016.0013 du 14 novembre 2017 consid. 3; FI.2015.0069 du 11 juillet 2016 consid. 2; FI.2013.0033 du 8 janvier 2014 consid. 2 et les arrêts citées).

E. 3

Le litige n'a plus pour objet que le refus de l'amortissement immédiat revendiqué par les recourants sur l'exercice 2018. En effet, avec l'autorité intimée et conformément aux conclusions des recourants, il y a lieu d'admettre qu'une provision pour les cotisations AVS doit pouvoir être déduite des revenus imposés en lien avec la convention signée avec C._____. Le recours doit en conséquence être très partiellement admis sur ce point en ce sens que le montant imposable est réduit d'une provision de 9,5% au titre de provision AVS conformément à la proposition de l'autorité intimée dans sa réponse au recours.

E. 4

Il convient de déterminer si, comme le soutiennent les recourants, un amortissement peut être déduit de résultat de l'activité lucrative indépendante. a) 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 (art. 18 al. 1 LIFD et 21 al. 1 LI). Les amortissements sont admis en déduction du bénéfice imposable pour autant que, s'agissant de personnes physiques, le contribuable exerce une activité indépendante, et que le bien amorti appartienne à sa fortune commerciale (art. 27 al. 1 et al. 2 let. a et art. 28 LIFD). Ils doivent être justifiés par l'usage commercial et correspondre à une dépréciation réelle des actifs (ATF 132 I 175 consid. 2.2 p. 178). L'amortissement ordinaire devrait correspondre à la dépréciation réelle du bien, qui peut varier d'un exercice à l'autre. Toutefois, la méthode consistant à répartir l'amortissement en fonction de la durée probable de vie de l'actif peut être utilisée pour des raisons de simplification (cf. art. 28 al. 2 LIFD). L'amortissement mathématique peut se présenter sous deux formes: l'amortissement linéaire se calcule sur la valeur d'acquisition ou sur le prix de revient, de sorte que le montant de l'amortissement est constant d'année en année; l'amortissement dégressif est basé sur la valeur comptable résiduelle. Le montant de l'amortissement sera ainsi plus élevé au cours des premières années d'utilisation (ATF 132 I 175 consid. 2.2 p. 178). En principe, les taux d'amortissement admis sur le plan fiscal sont fixés par les autorités fiscales; tel est le cas pour l'impôt fédéral direct (cf. Administration fédérale des contributions, Notice A 1995 relative aux amortissements sur les valeurs immobilisées des entreprises commerciales). En matière d'amortissement d'un bien à double

affectation, il n'y a pas fractionnement de la déduction, mais application du principe de la prépondérance (TF 2A.500/2002 du 24 mars 2003 consid. 2.2; sur le principe de la prépondérance cf. ci-après consid. 3b). Un bien utilisé de façon prépondérante à des fins commerciales fera l'objet d'un amortissement complet, couvrant donc la part d'utilisation privée de celui-ci (cf. concernant un véhicule appartenant à la fortune commerciale, l'arrêt du Tribunal cantonal argovien du 21 octobre 2009, in Aargauische Gerichts- und Verwaltungssentscheide [AGVE] 2009 n° 26 p. 123). Dans le cas inverse d'une prépondérance privée, aucun amortissement ne sera admis, même pour la part d'utilisation commerciale (Yves Noël, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Noël/Aubry Girardin [éds], 2 e éd., Bâle 2017, n° 30 ad art. 27). b) S'agissant plus spécifiquement d'une entreprise agricole comme en l'espèce, la Notice AFC A/2001, "Amortissements sur les valeurs immobilisées des exploitations agricoles et sylvicoles" indique sous chiffre 5 que l'amortissement immédiat est un procédé spécial d'amortissement, qui s'écarte des procédés usuels et qui est, sous certaines conditions, autorisé et appliqué régulièrement et systématiquement d'après la loi cantonale. Dans sa circulaire "amortissements et provisions" de janvier 2002 (ch. 5.1), l'ACI indique ce qui suit: "L'amortissement immédiat va au-delà de la notion pure de l'amortissement en ce sens que l'entreprise enregistre une moins value comptable sur un actif immédiatement après son acquisition qui ne correspond pas à une diminution effective du bien. Sur demande adressée auprès de la division de la taxation de l'ACI, l'amortissement immédiat est accordé sur de nouveaux immeubles, des investissements d'expansion d'immeubles existant ainsi que sur des machines acquises en relation avec ces dépenses. Ces immeubles doivent être affectés à la propre exploitation d'entreprises industrielles ou commerciales. Ils peuvent être admis dans chacune des trois alternatives suivantes: 1. Arrivée d'une nouvelle entreprise dans le canton. 2. Accroissement notable des moyens de production par le biais d'importants investissements immobiliers et mobiliers. 3. Déplacement de l'activité d'une entreprise à l'intérieur du canton (par exemple : transfert du lieu de production, ouverture d'un établissement stable). [...] L'amortissement immédiat est d'au maximum de 30% des coûts totaux d'investissement. Il doit en principe être opéré durant l'exercice comptable au cours duquel s'achève l'investissement. L'octroi d'une telle mesure est indépendante de la faculté accordée à l'entreprise de procéder à un amortissement ordinaire au cours du même exercice. Celui-ci doit toutefois être calculé sur la valeur comptable après déduction de l'amortissement immédiat." c) En matière fiscale, les règles générales relatives à la répartition du fardeau de la preuve ancrées à l'art. 8 CC, destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, impliquent que l'autorité fiscale doit établir 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. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, l'existence d'une prestation appréciable en argent peut être présumée et il appartient alors au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (cf. ATF 146 II 6 consid. 4.2 et les références; 144 II 427 consid. 8.3.1; 140 II 248 consid. 3.5; 133 II 153 consid. 4.3; arrêt TF 2C_824/2021 du 12 octobre 2022 consid. 4.4).

E. 5

a) Les recourants n'indiquent pas pour quel motif ils revendiquent un amortissement immédiat, ni en quoi un tel amortissement pourrait être considéré comme justifié par l'usage

commercial. Or, s'agissant d'un élément visant à réduire l'imposition, le fardeau de la preuve leur incombait. Pour ce motif déjà, le recours ne peut pas être admis sur ce point. b) Les recourants semblent motiver également leur recours sur le fait qu'un tel amortissement immédiat de 30% avait été admis par l'autorité intimée dans le cadre de la proposition de règlement du 2 novembre 2021. Ce faisant, ils se prévalent en somme de l'attitude contradictoire de l'autorité fiscale et demandent implicitement la protection de leur bonne foi. Or, la protection de la bonne foi suppose la réalisation de plusieurs conditions. Ainsi, selon la jurisprudence, un renseignement ou une décision erronés de l'administration peuvent obliger celle-ci à consentir à un administré un avantage contraire à la réglementation en vigueur, à condition que (1) l'autorité soit intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées, (2) qu'elle ait agi ou soit censée avoir agi dans les limites de ses compétences et (3) que l'administré n'ait pas pu se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement obtenu. Il faut encore (4) qu'il se soit fondé sur les assurances ou le comportement dont il se prévaut pour prendre des dispositions auxquelles il ne saurait renoncer sans subir de préjudice et (5) que la réglementation n'ait pas changé depuis le moment où l'assurance a été donnée (ATF 143 V 95 consid. 3.6.2; 141 V 530 consid. 6.2). Le principe de la bonne foi régit aussi les rapports entre les autorités fiscales et les contribuables. Le droit fiscal est toutefois dominé par le principe de la légalité. Dès lors, le principe de la bonne foi ne saurait avoir qu'une influence limitée, s'il vient à entrer en conflit avec le principe de la légalité (cf. art. 5 et 9 Cst.; ATF 137 II 182 consid. 3.6.2; 131 II 627 consid. 6.1; 118 Ib 312 consid. 3b). Le contribuable ne peut bénéficier d'un traitement dérogeant à la loi que si les conditions mentionnées ci-dessus - qui doivent être interprétées de manière stricte - sont remplies de manière claire et sans équivoque (StE 2013 A 21.14 23, 2C_603/2012 consid. 4 et l'arrêt cité). Or, on cherche en vain dans le cas d'espèce l'existence d'une promesse effective dans le sens précité. La proposition de règlement indiquait clairement que la solution proposée ne serait retenue que si elle était admise par les recourants. Il n'est pas contesté que ces derniers ne se sont pas manifestés, alors même qu'ils étaient assistés par un mandataire professionnel. Dans le cas particulier, les recourants n'établissent nullement qu'ils aient reçu de l'autorité fiscale l'assurance d'obtenir une déduction pour amortissement immédiat. Il n'y a donc aucun renseignement ni promesse susceptible de fonder une protection selon le principe de la bonne foi en l'espèce. c) Par surabondance, on rappellera qu'un amortissement doit en règle générale correspondre à la dépréciation réelle du bien activé au bilan. Il en va d'autant plus d'un amortissement extraordinaire comme celui revendiqué en l'espèce par les recourants. Si l'on se réfère à la circulaire administrative de l'autorité intimée - qui en tant que directive ne constitue cependant pas du droit fédéral ou cantonal, ne crée aucun droit ni aucune obligation et ne lie donc pas le juge (arrêt 2C_1082/2013 du 14 janvier 2015 consid. 5.3.1, in RF 70/2015 p. 432, et les arrêts cités) – force est de constater que le canton de Vaud admet dans certaines hypothèses qu'une entreprise puisse déduire un amortissement immédiat à hauteur de 30%. Cette possibilité est cependant conditionnée à trois hypothèses précisément définies. Or, interpellés par le juge instructeur par avis 31 mars 2023 pour savoir sur quelle hypothèse de la circulaire précitée, les recourants se fondaient pour avoir droit à un amortissement immédiat, ces derniers ont simplement maintenu leurs conclusions sans autre précision. Compte tenu de ce que l'entreprise agricole des recourants ni n'est arrivée dans le canton en 2018 (hypothèse 1) ni n'y a déplacé son centre de production (hypothèse 3), seule reste envisageable l'hypothèse d'un "accroissement notable des moyens de production par le biais d'importants investissements immobiliers et mobiliers". Or, les

recourants ni n'allèguent encore moins ne démontrent qu'ils rempliraient ces conditions en 2018. Ils n'expliquent pas en quoi ils auraient accru de manière notable leur capacité de production pour justifier de l'application de cette règle exceptionnelle. Dans ces circonstances, c'est à juste titre que la déduction pour amortissement extraordinaire a été refusée aux recourants. Mal fondés sur ce point, les griefs des recourants doivent être rejetés.

E. 6

Il résulte des considérants qui précèdent que le recours doit être partiellement admis et la décision sur réclamation attaquée annulée en tant que les revenus en lien avec les indemnités forfaitaires versées par l'entreprise C. _____ et réalisés en 2015 et 2018 n'ont pas été réduits d'une provision pour AVS de 9.5%, conformément au consid. 3 du présent arrêt; la décision sur réclamation attaquée est confirmée pour le surplus. Le recours étant pour l'essentiel rejeté, un émolument réduit à 2'500 fr. est mis à la charge des recourants (cf. art. 49 LPA-VD; art. 1 et 2 du tarif des frais judiciaires et des dépens en matière administrative, du 28 avril 2015 - TFJDA; BLV 173.36.5.1). Compte tenu de l'admission partielle du recours, en lien avec un grief, certes nouvellement invoqué devant la Cour de cassation, mais relatif à une appréciation juridique qui devait être traitée d'office par l'autorité intimée, il y a lieu d'allouer une indemnité à titre de dépens, réduite également, à raison de l'admission partielle du recours (art. 55 al. 1 LPA-VD et 10 TFJDA; cf. ég. pour comparaison CDAP FI.2019.0056 du 23 octobre 2020 consid. 8; FI.2019.0161 du 16 octobre 2020 consid. 6; FI.2019.0080 du 21 juillet 2020 consid. 4) et fixée à hauteur de 500 francs. [le dispositif de l'arrêt est porté en page suivante]

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