

# VD\_OMNI FI.2022.0149 vom 24. Mai 2023

VD Tribunal cantonal, 2023-05-24, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2022.0149](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2022.0149)

FR: VD\_OMNI FI.2022.0149 du 24 mai 2023

IT: VD\_OMNI FI.2022.0149 del 24 maggio 2023

## Regeste

A. \_\_\_\_\_, B. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Indemnité versée au recourant en échange du retrait de sa contestation de résiliation de bail et par laquelle ce dernier accepté de quitter les locaux commerciaux qu'il louait pour exploiter son cabinet médical. L'indemnité de 200'000 fr. ne peut pas être qualifiée d'indemnité compensant un tort moral et n'est donc pas exonérée d'impôt à ce titre, même après l'ATF 148 II 551. Elle n'est pas non plus imposable de manière spéciale au titre du bénéfice de liquidation (art. 37b LIFD et 48a LI) au motif qu'aucune réserve latente n'est dissoute. Même à considérer que l'indemnité visait à compenser une perte de revenu futur à raison de la fermeture rapide du cabinet médical, elle devrait alors être qualifiée de revenu (ordinaire) de l'activité indépendante et n'entraîne donc pas dans le bénéfice de liquidation. Rejet du recours.

## 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 du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RS 642.11), le recours au Tribunal cantonal s'exerce conformément à la loi sur la procédure administrative. Le présent recours ayant été 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 sur ses mérites.

### E. 2

Appelé à se prononcer, comme dans le cas d'espèce, sur une question relevant tant de l'IFD que de l'ICC, le tribunal doit en principe rendre deux décisions; ces dernières peuvent toutefois figurer dans un seul acte, avec des motivations et des dispositifs distincts ou à tout le moins un dispositif distinguant expressément les deux impôts (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 et les références). 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 donc être traitée avec un raisonnement identique, il est admis qu'une seule décision soit rendue et que le dispositif ne distingue pas entre les deux catégories d'impôts, à condition toutefois que la motivation de la décision attaquée permette clairement de saisir que la décision rendue vaut aussi bien pour l'IFD que pour l'ICC (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1; CDAP FI.2019.0001 du 12 février 2020 et les références).

### **E. 3**

Seule était litigieuse devant l'autorité intimée l'application aux recourants du mécanisme d'allégement de l'imposition du bénéfice de liquidation lors de la cessation de l'activité lucrative indépendante. Les recourants estimaient que l'indemnité, nette, perçue remplissait les conditions d'une telle imposition, l'autorité intimée soutenant le contraire. Dans leur réplique du 10 mars 2023 cependant, les recourants ont indiqué que l'indemnité devait être qualifiée de tort moral et par conséquent être entièrement exonérée, question qu'il y a lieu d'examiner en premier lieu. a) En droit fédéral comme en droit cantonal, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD; art. 7 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]; art. 19 al. 1 LI). Sont imposables tous les revenus provenant d'une activité exercée dans le cadre d'un rapport de travail, qu'elle soit régie par le droit privé ou par le droit public, y compris les revenus accessoires, tels que les indemnités pour prestations spéciales, les commissions, les allocations, les primes pour ancienneté de service, les gratifications, les pourboires, les tantièmes, les avantages appréciables en argent dérivant de participations de collaborateurs et les autres avantages appréciables en argent (art. 17 al. 1 LIFD; art. 7 al. 1 LHID; art. 20 al. 1 LI). Sont également imposables les indemnités obtenues lors de la cessation d'une activité ou de la renonciation à l'exercice de celle-ci (art. 23 let. c LIFD; art. 27 al. 1 let. c LI). Les indemnités de départ sont ainsi imposables, selon les art. 17 al. 1 ou 23 let. a ou c LIFD, au taux plein avec les autres revenus du contribuable (cf. art. 36 LIFD; ATF 143 II 257 consid. 5), à moins que la somme versée par l'employeur soit analogue au versement d'un capital provenant d'une institution de prévoyance (art. 17 al. 2 LIFD renvoyant à l'art. 38 LIFD; cf. ATF 145 II 2 consid. 4.1; aussi arrêt TF 2C\_520/2019 du 1<sup>er</sup> octobre 2019 consid. 3). b) Sont en revanche exonérés de l'impôt les versements à titre de réparation du tort moral (art. 24 let. g LIFD; art. 7 al.

### **E. 4**

Reste à déterminer si cette indemnité, imposable dans son principe, devait l'être de manière distincte comme un bénéfice de liquidation. Dans son refus d'appliquer l'art. 37b LIFD, l'autorité fiscale fait valoir essentiellement que l'activité indépendante n'a pas cessé en 2018, mais que le recourant l'a maintenue, éventuellement dans une moindre mesure. Le recourant de son côté invoque une nouvelle activité différente, laquelle n'est plus orientée vers le soin d'une patientèle mais dans la rédaction d'avis comme médecin conseil, et très largement réduite justifiant son assimilation à la cessation définitive de son activité libérale de médecin. Compte tenu de ce que, comme on le verra, le bénéfice de liquidation au sens de l'art. 37b LIFD ne peut être appliqué qu'au total des "réserves latentes réalisées" et qu'en l'espèce le recourant n'invoque à ce titre que l'indemnité de 200'000 fr. versée par son ancien bailleur dans le cadre de la convention, il y a lieu de contrôler avant tout si ce montant correspond à des réserves latentes dissoutes.

### **E. 5**

a) Aux termes de l'art. 37b al. 1 1<sup>ère</sup> phrase LIFD et de l'art. 48a LI au contenu similaire quant aux éléments litigieux en l'espèce, le 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. L'exercice de l'activité lucrative indépendante doit être définitivement terminée (art. 37b al.

1, 1<sup>ère</sup> phr., LIFD; art. 1 al. 1 de l'ordonnance du 17 février 2010 sur l'imposition des bénéficiaires de liquidation en cas de cessation définitive de l'activité lucrative indépendante [OIBL; RS 642.114]; ATF 143 II 661, in: RDAF 2018 II 163; voir aussi TF 2C\_666/2021 du 2 février 2022 consid. 3.3, 2C\_1050/2015/2C\_1051/2015 du 13 juin 2016 consid. 3.2). L'année de la liquidation correspond à l'exercice commercial au cours duquel la liquidation est achevée (art. 2 OIBL). Ces nouvelles dispositions ont été introduites dans le but d'alléger l'imposition des bénéfices 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 aussi 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; Ivo Baumgartner, in *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Art. 1-82, 4<sup>ème</sup> éd., 2022, n° 2 ad art. 37b DBG*; Peter Lang, in *Aufschubs-tatbestände und Liquidationsgewinne gemäss Unternehmens-steuerreformgesetz II*, in *IFF Forum für Steuerrecht 2008* p. 115 et p. 117; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, *Handkommentar zum DBG, 3<sup>ème</sup> éd. 2016, n° 1 ad art. 37b DBG*). b) Ni la LIFD, ni l'OIBL ne fournissent de définition de la notion de réserves latentes au sens de l'art. 37b LIFD. On ne trouve pas non plus de définition dans les dispositions du code des obligations relatives à la comptabilité commerciale (cf. art. 959 ss CO; l'art. 959c al. 1 ch. 3 CO ne fait que mentionner la notion). Appartenant au lexique propre à la comptabilité, une interprétation économique de la notion apparaît justifiée. Cela étant, il faut aussi tenir compte, pour l'interprétation, du contexte fiscal dans lequel elle est utilisée, car sa définition peut s'écarter de la compréhension économique courante (cf. sur ces questions: Ernst Höhn/Robert Waldburger, *Steuerrecht, Bd I, 9<sup>ème</sup> éd. 2002, p. 162 s. n° 55*; Laurence Cornu, *Théorie de l'évasion fiscale et interprétation économique, Les limites imposées par les principes généraux du droit, Genève 2014, p. 220*). Les règles usuelles d'interprétation s'appliquent donc toujours pour circonscrire ce que le législateur fiscal a réellement voulu inclure sous la notion de réserves latentes dans le contexte de l'allègement du bénéfice de liquidation des indépendants. Conformément à une jurisprudence constante, la loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre (interprétation littérale). Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations sont possibles, il convient de rechercher la véritable portée de la norme, en la dégageant de tous les éléments à considérer, soit notamment des travaux préparatoires (interprétation historique), du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique) ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (interprétation systématique) (ATF 138 II 105 consid. 5.2.; 137 V 14 consid. 4.3.1). L'interprétation littérale de l'art. 37b LIFD permet d'emblée de retenir que seuls les revenus découlant de la réalisation de réserves latentes sont concernés par l'imposition séparée en cas de cessation de l'activité indépendante. Il s'ensuit qu' a contrario , les autres revenus de l'indépendant, et en particulier les revenus ordinaires de l'activité, ne peuvent pas bénéficier de l'allègement, et ce quand bien même leur réalisation interviendrait au cours de la liquidation de l'entreprise (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, *op. cit.* , n° 9 ad art. 37b DBG; cf. aussi Erich Ettl, *USTR II - Personengesellschaften profitieren. Verbesserung der steuerlichen Situation und erleichterte Nachfolgeregelungen*, in *EC 2008/10 p. 767*). L'art. 1

al. 3 let. a OIBL exclut du reste expressément de l'application de cette ordonnance les revenus de l'activité lucrative indépendante et les autres revenus qui ne proviennent pas de la liquidation (cf. Circulaire n° 28 du 3 novembre 2010 de l'Administration fédérale des contributions sur l'imposition des bénéfices de liquidation en cas de cessation définitive de l'activité lucrative indépendante, Annexe II: Commentaire de l'OIBL, ad art. 1 al. 3 let. a OIBL, p. 7, ch. 2.1). Ainsi, le seul fait d'avoir réalisé un revenu au moment de la liquidation de son entreprise ne suffit pas pour que ce revenu bénéficie de l'imposition privilégiée. Il est communément admis en doctrine (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., N 12 ad §37b; Peter Kästli, Praxis-Kommentar zum Berner Steuergesetz, 2 ème éd., 2014, n° 16 ad 43a) que la distinction peut être compliquée à faire en pratique. En effet, en comptabilité, il y a réserve latente lorsque la valeur réelle d'un actif est supérieure à sa valeur comptable, respectivement que la valeur réelle d'un passif est inférieure à sa valeur comptable (Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 7 ème éd. 2016, p. 328; Markus Reich, Steuerrecht, 2 ème éd. 2012, p. 403). Le montant des réserves latentes d'un actif correspond à la différence entre sa valeur réelle et sa valeur comptable (Pierre-Marie Glauser, IFRS et droit fiscal, Les normes true and fair et le principe de détermination en droit fiscal suisse actuel, in Archives 74 p. 553). Le fait que la notion de réserves latentes soit une notion comptable ne signifie toutefois pas que, d'un point de vue fiscal, les indépendants ne tenant pas de comptabilité commerciale ne peuvent pas réaliser de réserves latentes. Ceux-ci disposent en effet aussi d'une fortune commerciale, dont la réalisation est susceptible de dissoudre les réserves latentes formées (cf. art. 18 al. 2 LIFD). La notion de réserves latentes dans un contexte fiscal apparaît dès lors plus large que son acception dans le contexte purement comptable. Cela étant, toutes les réserves latentes au sens fiscal ne peuvent bénéficier de l'imposition allégée lors de leur réalisation. Ainsi, dans un arrêt 2C\_1015/2015 du 8 décembre 2016, le Tribunal fédéral a considéré que l'art. 37b LIFD ne pouvait avoir pour effet de laisser un contribuable différer à sa guise le moment de réalisation d'un revenu en créant artificiellement des réserves latentes.

## **E. 6**

En l'espèce, il est constant que l'indemnité a été versée au recourant en échange du retrait de sa contestation de résiliation de bail et qu'il a ainsi accepté de quitter les locaux commerciaux qu'il louait pour exploiter son cabinet médical. Or, on ne voit pas quelle réserve latente aurait été dissoute par ce versement. De même, si l'on se rappelle que la cessation de l'activité indépendante entraîne la liquidation de tous les actifs et passifs de l'entreprise, et partant la réalisation et donc l'imposition de toutes les réserves latentes, on ne voit pas pour autant quelle réserve latente aurait en l'espèce été dissoute. Le recourant n'était pas propriétaire de l'immeuble dans lequel il exploitait son cabinet médical de telle sorte que là non plus, on ne saurait voir une dissolution de réserve latente dans l'indemnité de 200'000 fr. reçue. Il en va de même si l'on considère, comme semble le soutenir le recourant, que l'indemnité visait à compenser une perte de revenu futur à raison de la fermeture rapide du cabinet médical. En effet, cette indemnité devrait alors être qualifiée de revenu (ordinaire) de l'activité indépendante, au même titre que l'encaissement de ses débiteurs. Seule éventuellement la remise du cabinet médical à un autre médecin le reprenant moyennant le versement d'un pas-de-porte ( goodwill ) pourrait éventuellement être reconnu comme une réserve latente dissoute. Mais le recourant ne l'invoque pas en l'espèce et ce à juste titre puisque le versement provient non pas d'un repreneur mais bien de son bailleur. Le recourant n'a donc réalisé au cours de la période fiscale litigieuse aucune réserve latente susceptible d'entrer dans le champ d'application des art. 37b LIFD et 48a LI,

de telle sorte qu'il n'est pas nécessaire de déterminer s'il a cessé ou non son activité indépendante. Par substitution de motif, il y a lieu de rejeter le recours.

**E. 7**

Le recours doit ainsi être rejeté et la décision attaquée confirmée. Les frais sont mis à la charge des recourants, qui succombent. Il n'y a pas lieu d'allouer de dépens (cf. art. 55 al. 1 LPA-VD).

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