

VD_OMNI FI.2023.0046 vom 30. April 2025

VD Tribunal cantonal, 2025-04-30, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2023.0046

FR: VD_OMNI FI.2023.0046 du 30 avril 2025

IT: VD_OMNI FI.2023.0046 del 30 aprile 2025

Regeste

A. _____, B. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Une part de l'activité commerciale indépendante des recourants s'exerce dans leur logement privé. Seuls les frais de loyer relatifs à une chambre de travail dédiée intégralement à une utilisation professionnelle peuvent être admis en déduction du revenu. Même si les recourants emploient occasionnellement les sanitaires, la cuisine ou le salon pour recevoir des clients dans le cadre de leurs activités, cela ne justifie pas de considérer que ces pièces ont un usage commercial. C'est à juste titre que l'ACI a procédé à un calcul proportionnel, comparant les m2 utilisés pour l'exercice des activités indépendantes aux m2 de l'ensemble de l'appartement et a ainsi arrêté la charge de loyer déductible. Pas d'application de la notice AFC N1/2007 ni du commentaire du SECO relatif à l'ordonnance 3 relative à la loi sur le travail (c.3). Rejet du recours. Recours au TF pendant: 9C_315/2025

Erwägungen

E. 1

Interjeté en temps utile (cf. art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11] et art. 95 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36], applicable par renvoi de l'art. 199 LI, le recours satisfait par ailleurs aux autres conditions formelles de recevabilité (cf. en particulier art. 140 al. 2 LIFD et 79 al. 1 LPA-VD, applicable par analogie par renvoi de l'art. 99 LPA-VD), de sorte qu'il y a lieu d'entrer en matière sur le fond.

E. 2

a) Les tribunaux cantonaux, lorsqu'ils se prononcent sur une question relevant tant de l'impôt fédéral direct que de l'impôt cantonal et communal, 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 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. entre autres arrêts FI.2018.0074 du 22 novembre 2018 consid. 2; FI.2016.0037 du 16 décembre 2016 consid. 2 et FI.2015.0069 du 11 juillet 2016 consid. 2).

E. 3

Les recourants contestent le calcul fait par l'autorité intimée de la part du loyer de leur logement privé admise en tant que charge dans le cadre de leurs activités indépendantes. a) Selon l'art. 27 al. 1 LIFD (cf. également les art. 10 LHID et 31 al. 1 LI), les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel. Peuvent ainsi être déduits les frais généraux dont les dépenses sont rendues nécessaires par la marche de l'entreprise ou l'exercice de l'activité indépendante, tels que les frais de loyer et les dépenses d'entretien par exemple. Selon la jurisprudence, sont des charges justifiées par l'usage commercial les dépenses qui, du point de vue de l'économie de l'entreprise, sont en relation immédiate et directe (organique) avec le revenu acquis. Tout ce qui, d'un point de vue commercial, peut être considéré de bonne foi comme faisant partie des frais généraux doit être reconnu fiscalement comme justifié par l'usage commercial. Peu importe en revanche que la société ait pu se passer des dépenses en question ou que celles-ci aient été conformes à une gestion rationnelle et orientée vers le profit (cf. ATF 124 II 29 consid. 3c; arrêts TF 9C_671/2022 du 16 août 2023 consid. 6.2.2; 2C_400/2020 du 22 avril 2021 consid. 3.1.3). Il suffit qu'il existe un rapport de causalité objectif entre la dépense et le but économique de l'entreprise. Le lien de causalité existe lorsque la dépense aurait été consentie par un gestionnaire ordinaire faisant preuve de la diligence objective requise par le droit commercial. Tel n'est pas le cas des dépenses qui ne servent qu'à l'entretien ou au propre plaisir de l'actionnaire ou de l'entrepreneur. Dans ce cas, la société ou l'entreprise grève indûment son compte de résultats en prenant à sa charge des dépenses privées sous couvert de frais commerciaux (cf. arrêt TF 2C_484/2019 du 6 novembre 2019 consid. 7.1 et les références citées; Yves Noël in : Commentaire romand de la LIFD, Noël/Aubry-Girardin [éd.], 2 e éd., Bâle 2017, n. 29 ad art. 27 LIFD et les références, s'agissant de l'indépendant propriétaire des locaux utilisés pour l'activité lucrative). Dans un arrêt récent FI.2023.0013 du 3 janvier 2024 (consid. 4c), le Tribunal de céans a ainsi admis qu'une pièce située en sous-sol d'un domicile privé, d'une surface d'environ 42 m², était affectée presque exclusivement à l'exercice de l'activité lucrative indépendante du recourant. Un tel espace, dans la mesure où le recourant ne louait pas d'autres locaux, n'apparaissait pas disproportionné à l'exercice de l'activité déployée par le recourant, qui constituait son emploi du temps principal et qui avait généré un chiffre d'affaires de plus de 140'000 francs. Le recourant avait notamment rendu vraisemblable que la surface dont il devait disposer, compte tenu des divers aspects de son activité, nécessitait, en sus d'un bureau standard, un atelier électronique, un atelier mécanique, ainsi qu'un espace de stockage. En lieu et place des 12 m² reconnus par l'autorité intimée, le Tribunal de céans a ainsi retenu qu'une surface de 42 m² devait servir de base pour le calcul d'un " loyer théorique " pour l'utilisation de la pièce sise au sous-sol de la villa des recourants. Il ressort du même arrêt (consid. 4c), d'une part que c'est à juste titre que l'autorité intimée a déterminé la valeur locative de ce local (42 m²) en rapportant sa surface à la surface habitable totale et, d'autre part, que la surface habitable de référence n'englobait en principe pas des espaces non habitables, tels que " le garage, la buanderie et l'abri PC ". b) En ce qui concerne le fardeau de la preuve et selon le principe général de l'art. 8 du code civil suisse

du 10 décembre 1907 (CC; RS 210), il appartient à l'autorité fiscale d'établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette fiscale ou la suppriment (cf. ATF 144 II 427 consid. 8.3.1). C'est partant au contribuable qui fait valoir une dépense d'apporter la preuve de son existence, ainsi que de sa justification commerciale (cf. arrêts TF 2C_484/2019 du 6 novembre 2019 consid. 7.2 et les autres références; 2C_760/2017 du 15 juin 2018 consid. 7.1; 2C_132/2010 du 17 août 2010 consid. 3.5). Les autorités fiscales ne sauraient toutefois se prononcer sur l'opportunité d'un poste de charges, en substituant leur propre appréciation à celle de la direction de l'entreprise. Le contribuable doit néanmoins prouver que les prestations en question sont justifiées par l'usage commercial, afin que les autorités fiscales puissent s'assurer que seuls des motifs commerciaux, et non les étroites relations personnelles et économiques entre la société et le bénéficiaire de la prestation, ont conduit à la prestation (ATF 119 Ib 431 consid. 2c; arrêt TF 2A.249/2003 du 14 mai 2004 consid. 3.2). De la même manière, il appartient à l'entrepreneur de démontrer que le prix payé à un proche, par exemple pour l'utilisation d'un local servant également à l'habitation privée, est conforme au marché (cf. arrêt TF 2C_795/2015 du 3 mai 2016 consid. 4.5 et 4.6).

c) aa) En l'espèce, durant la période déterminante, une part de l'activité commerciale des recourants s'est exercée dans leur logement privé, à 2*****. Il s'agissait d'un appartement de 3.5 pièces, d'une surface 86,3 m² et disposant de deux chambres, destiné à l'habitation des recourants. Le loyer annuel s'élevait à 30'000 francs. Dans les comptes de la RI C._____ - B._____, B._____ a comptabilisé un montant de 10'000 fr. au titre de "charges de locaux" (soit une déduction de 33,34% du loyer annuel de son logement privé). L'OID avait quant à lui admis un montant de 6'000 fr. correspondant à 20% du loyer annuel. Au surplus, une charge de loyer de 3'000 fr. correspondant à 10% du loyer annuel avait été admise par l'OID, dans la décision de taxation, pour l'activité indépendante de A._____. Dans la décision sur réclamation, l'autorité intimée a adopté un autre point de vue. Elle relève que, dans le cadre d'une activité lucrative indépendante, seuls les frais de loyer relatifs à une chambre de travail dédiée intégralement à une utilisation professionnelle peuvent être admis en déduction du revenu indépendant à titre de charge. Partant elle estime, compte tenu de la configuration de l'ancien appartement de 3.5 pièces, que seule la charge de loyer relative à une pièce peut être déduite, les deux autres pièces étant utilisées à des fins privées. L'autorité a ainsi procédé à un calcul proportionnel, comparant les m² utilisés pour l'exercice des activités indépendantes (13,8 m²) aux m² de l'ensemble de l'appartement (86,3 m²) afin de déterminer la charge déductible au titre de loyer. Elle a sur cette base arrêté la charge de loyer déductible relative à l'activité de B._____ à 4'800 fr. et a refusé celle comptabilisée dans le cadre de l'activité indépendante de A._____, étant donné l'utilisation par celle-ci d'une pièce à vivre pour son activité lucrative indépendante. Au surplus, cette activité indépendante de A._____ n'avait qu'un caractère accessoire au vu du chiffre d'affaires réalisé dans ce cadre et de son activité salariée à 50%, ce qui justifiait d'autant moins qu'une place de travail dans son logement fût intégralement dédiée à son activité lucrative indépendante.

bb) De leur côté, les recourants soutiennent que l'autorité fiscale admet habituellement une déduction proportionnelle au nombre de pièces. Ils se déclarent prêts à citer à titre de preuve un certain nombre de leurs clients pour lesquels une telle déduction a été admise, pour autant que le tribunal garantisse qu'ils ne subiront pas, en retour, les foudres de l'autorité fiscale. Les recourants estiment qu'il est abusif de déterminer les frais de locaux comme proportionnels au rapport entre la surface (m²) de la pièce dédiée et la surface de l'appartement, pour deux raisons: - d'une

part, le loyer ne couvre pas seulement les pièces de l'appartement considéré, mais également les locaux communs (les parkings utilisés pour les véhicules, la cave utilisée pour les archives, les escaliers et ascenseurs, les sanitaires, la cuisine, etc.) Or l'ACI exclut du numérateur l'usage des sanitaires, de la cuisine, du salon tout en les intégrant dans le dénominateur, ce qui reviendrait à minimiser abusivement la part de loyer; - d'autre part, les autres pièces sont également utilisées ponctuellement: les sanitaires, la cuisine pour un café ou le salon lors de réunion clientèle. Les recourants citent le point 2 de la notice AFC N1/2007 (Notice sur la manière d'estimer les prélèvements en nature et les parts privées aux frais généraux des propriétaires d'entreprises), selon lequel: " Lorsque certains locaux sont utilisés aussi bien à des fins commerciales que privées, ..., on tiendra compte aussi d'une part appropriée à ces locaux communs (pièces d'habitation, cuisine, bain, WC) ". Par conséquent, ils estiment que c'est à bon droit que C. _____ -B. _____ a enregistré 1/3 du loyer à titre de frais justifiés par l'usage commercial. Concernant l'ID-A. _____, les recourants admettent que seul un coin aménagé dans le salon faisait office d'espace de travail, mais ils exposent avoir évalué cet espace sur la base de la réalité et du commentaire de l'ordonnance 3 relative à la loi sur le travail publiée par le Secrétariat d'Etat à l'économie (SECO) concernant l'art. 24 de la loi fédérale du 13 mars 1964 sur le travail dans l'industrie, l'artisanat et le commerce (LTr; RS 822.11). Ce commentaire indique qu'il faut 8 à 10 m² au sol. Les recourants expliquent avoir donc évalué l'espace à 10% du loyer (8.6 m²), ce qui correspond à 250 fr./mois. cc) De l'avis du Tribunal, le calcul de l'autorité intimée, qui se base sur le plan de l'ancien appartement fourni par les recourants, n'apparaît pas critiquable. La déduction de type forfaitaire que revendiquent les recourants ne repose sur aucune base légale ni pratique de l'ACI. Certes, dans sa réponse du 27 janvier 2025, l'autorité intimée a indiqué qu'elle ne pouvait pas exclure que certains offices d'impôt aient, dans un souci de pragmatisme et dans un contexte de taxation de masse, admis une déduction de la chambre de travail au pro rata du nombre de pièces composant le logement privé. Il n'apparaît toutefois pas pour autant qu'il s'agirait d'une pratique de l'autorité intimée. Au demeurant, la jurisprudence du Tribunal de céans a récemment confirmé le calcul fondé sur le rapport entre les m² de la pièce dédiée à l'activité professionnelle et les m² totaux du logement (cf. FI.2023.0013 du 3 janvier 2024 consid. 4). Quant au fait que les recourants emploient occasionnellement les sanitaires, la cuisine ou le salon pour recevoir des clients dans le cadre de leurs activités, cela ne justifie pas de considérer que ces pièces ont un usage commercial. Ces pièces ne sont pas utilisées essentiellement et régulièrement pour l'activité lucrative indépendante et elles conservent leur vocation à être utilisées à des fins privées. Il n'y a pas lieu de les intégrer, même partiellement, au calcul présenté ci-avant. Concernant la notice AFC N1/2007, invoquée par les recourants, il s'agit d'une fiche d'informations sur la manière d'estimer les prélèvements en nature et les parts privées aux frais généraux des propriétaires d'entreprises. Même si la question présente des analogies avec le calcul de la déduction pour l'utilisation d'une chambre à des fins professionnelles au sein d'un logement privé, la situation n'est pas identique. L'autorité intimée est dès lors libre d'adopter, dans les limites de la loi, une pratique qui lui semble plus appropriée. Enfin, concernant la déduction en lien avec l'ID A. _____, c'est à tort que les recourants se basent sur le commentaire du SECO. En effet, celui-ci se réfère à l'ordonnance 3 relative à la loi sur le travail. Il a été rédigé par le Centre de prestations "Conditions de travail" qui s'occupe de la protection de la santé au travail au sein du SECO. Il n'a pas de pertinence en matière fiscale et l'autorité fiscale est libre d'interpréter les concepts applicables de manière autonome. Par conséquent, c'est à juste titre que l'autorité

intimée a retenu que la mise à disposition d'un simple poste de travail dans le salon ne pouvait pas être assimilée à la mise à disposition d'une pièce entière et n'entraînait pas une charge déductible au titre de loyer.

E. 4

Le litige porte également sur la question de savoir si la participation du recourant dans G._____ Sàrl doit être attribuée à la fortune commerciale ou à la fortune privée de celui-ci. a) Selon l'art. 16 al. 1 LIFD, l'impôt sur le revenu des personnes physiques a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. D'après l'art. 18 al. 1 LIFD, sont en particulier 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. Selon l'art. 18 al. 2 LIFD, tous les bénéfices 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 (1^{ère} phrase). La fortune commerciale comprend, aux termes de l'art. 18 al. 2 LIFD, tous les éléments de fortune qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante. Pour déterminer s'il y a lieu d'attribuer un bien à la fortune privée ou commerciale, il convient d'apprécier dans chaque cas l'ensemble des circonstances. Ainsi que cela ressort de la définition légale de cette notion, c'est la fonction technique et économique de cet élément qui constitue le critère d'attribution déterminant; c'est par conséquent en première ligne la fonction effective et actuelle des biens en cause dans l'entreprise qui est déterminante (arrêt TF 9C_263/2023 du 20 décembre 2023 consid. 5.2). Pour ce qui concerne les droits de participations, il faut examiner si ceux-ci ont été acquis et détenus pour des buts commerciaux, respectivement pour la politique de l'entreprise ou au contraire dans un but d'investissement privé. Dans ce contexte, une participation appartient à la fortune commerciale d'un contribuable si elle présente un lien étroit avec son activité lucrative indépendante. Tel est le cas, notamment, si cette dernière a une influence déterminante ou prépondérante sur une société qui exerce une activité dans un domaine proche ou complémentaire au sien. Partant, " l'élément déterminant [...] est la volonté de l'intéressé de mettre concrètement à profit ses droits de participation pour améliorer le résultat commercial de sa propre entreprise " (Yves Noël, op. cit., n° 71 ad art. 18 LIFD). b) Le Tribunal fédéral a jugé dans un arrêt du 24 novembre 1978 (cf. Archives 49 p. 72 consid. 1, traduit in RDAF 1981 p. 175 consid. 1; sur la portée de cet arrêt cf. FI.2000.0085 du 11 décembre 2000 consid. 2) que les actions d'une société anonyme que possédait le titulaire d'une raison individuelle relevaient de la fortune commerciale de celui-ci, lorsque les deux entreprises étaient en étroite relation économique. Dans des arrêts postérieurs, le Tribunal fédéral a précisé qu'une étroite relation économique entre l'entreprise du contribuable et la société anonyme dont il détenait des actions n'était encore pas suffisante pour admettre que ces dernières faisaient partie de sa fortune commerciale. L'élément déterminant était la volonté de l'intéressé de mettre concrètement à profit ses droits de participation pour améliorer le résultat commercial de sa propre entreprise (cf. arrêts non publiés du 17 novembre 1989 en la cause AFC c. R. consid. 2c et du 28 juin 1989 en la cause B. c. SZ, Kantonale Steuerverwaltung consid. 4a). La jurisprudence considère que le rapport économique doit en particulier être admis si la participation a été acquise dans un but commercial ou si l'acquéreur exerce une influence prépondérante sur la société acquise, qui correspond à ses propres activités commerciales ou les complète judicieusement, lui permettant ainsi d'étendre ses propres activités commerciales (arrêts TF 2C_786/2012 et 2C_789/2012 du 1^{er} mars 2013 consid. 3.2 et les

arrêts cités; 2C_1023/2011 et 2C_1024/2011 du 10 mai 2012 consid. 6.2) Dans l'arrêt 2C_786/2012 - 2C_789/2012 du 1^{er} mars 2013, le Tribunal fédéral a jugé le cas d'une contribuable qui exploitait, sous raison individuelle, une boulangerie-pâtisserie, et gérait une Sàrl, dont le but était la production et la distribution de la boulangerie-pâtisserie. Compte tenu de la relation étroite entre les deux entités, le Tribunal fédéral a considéré que les parts de la Sàrl relevaient de la fortune commerciale. Dans l'arrêt 2C_361/2011 et 2C_364/2011 du 8 novembre 2011, le Tribunal fédéral a examiné la situation d'un conseiller en brevets détenant une participation de 11% dans une société anonyme, active dans le domaine de la technique dentaire. En 2005, sa raison individuelle avait réalisé un chiffre d'affaires de 32'333 francs (ou environ 40% de ses recettes brutes totales) grâce à des affaires avec la société anonyme. Lorsqu'il a vendu sa participation, le produit de cette vente a été qualifié de gain d'aliénation imposable sur la fortune commerciale. Le fait que le recourant ne détenait que 11% du capital-actions et ne pouvait donc pas influencer de manière déterminante la politique commerciale de la société anonyme n'y changeait rien, dès lors qu'il avait utilisé sa participation de manière ciblée afin d'augmenter les revenus de son activité indépendante (consid. 3). Le Tribunal fédéral a aussi jugé que les droits de participation qu'un architecte, exerçant une activité accessoire de commerçant d'immeubles, détenait dans une société anonyme qui devait réaliser un important projet immobilier appartenait à sa fortune commerciale. L'aliénation de ces participations constituait par conséquent un bénéfice en capital imposable (arrêt 2A.547/2004 du 22 avril 2005, in Der Steuerentscheid 2006 B 23.2 n° 31; voir aussi TF 2C_423/2019 du 25 novembre 2019 consid. 4.1). Sur le plan cantonal, le Tribunal de céans a estimé qu'il existait un lien étroit entre une raison individuelle (qui exploitait un garage et un atelier mécanique spécialisé dans le montage et la livraison de grues) et une société anonyme dont le but statutaire était le commerce de machines, de véhicules et d'outillages agricole et viticole, ainsi que l'exploitation d'un atelier de réparation, sachant que les recourants ne faisaient guère de distinction entre les deux entités juridiques. Les actions détenues par les recourants ont ainsi été attribuées à la fortune commerciale de leur raison individuelle (FI.2009.0119 du 31 janvier 2011 consid. 5d). Dans l'affaire FI.2000.0085 du 11 décembre 2000, le Tribunal a estimé que la participation dans une SA exploitant un restaurant de luxe, détenue par la titulaire d'une raison individuelle exploitant des boutiques de mode, ne faisait pas partie de la fortune commerciale de celle-ci; les liens entre les deux entités étant trop ténus pour que la participation puisse être considérée comme servant l'entreprise en raison individuelle (consid. 2).

E. 5

En l'espèce, il convient tout d'abord de déterminer si les recourants ont intérêt à faire trancher la question de savoir si la participation du recourant dans G._____ Sàrl doit être attribuée à la fortune commerciale ou à la fortune privée de celui-ci. a) aa) L'autorité intimée soutient que, pour la période fiscale concernée, il n'y a pas d'enjeu à trancher la question de la qualification de la participation à la fortune commerciale ou privée, la seule conséquence de cette attribution étant la valeur de la participation pour l'imposition au titre de la fortune. Elle souligne que, sur ce point, la décision attaquée est en faveur des recourants, puisque la valeur retenue pour l'impôt sur la fortune est la valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu (38'000 fr.). Cette dernière s'avère être plus favorable que la valeur vénale (valeur CET de 77'520 fr.) qui devrait être retenue si la participation devait être qualifiée comme appartenant à la fortune privée des recourants. Dès lors et s'agissant de la période fiscale concernée, l'autorité intimée estime qu'il n'y a pas de raison, à ce stade, de

trancher la question de la qualification de la participation à la fortune commerciale ou à la fortune privée. Tel n'est pas l'avis des recourants. Ils relèvent que, depuis près de 17 ans, les parts de G._____ Sàrl sont attribuées à leur fortune privée. Si elles devaient être transférées dans la fortune commerciale, la valeur des parts telle qu'évaluée par l'autorité intimée serait certes en leur faveur en matière d'impôts sur la fortune, mais il en irait tout autrement en matière d'impôt sur le revenu. Si, par exemple, le recourant venait à décéder le lendemain, l'imposition d'un éventuel gain en capital leur serait clairement défavorable. bb) Selon la jurisprudence, en principe, un contribuable n'a pas d'intérêt digne de protection à conclure à une taxation plus élevée, sauf si cela permet de réduire la taxation lors d'une période ultérieure (ATF 150 II 409 consid. 2.3.2). cc) A teneur de l'art. 18 al. 2 LIFD (cf. également les art. 8 al. 2 LHID et 21 al. 2 LI, dont la teneur est pratiquement identique), tous les bénéfices 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. Cette disposition pose le principe de l'imposition du bénéfice en capital, lequel est intégré dans le bénéfice ordinaire de l'indépendant (Noël, op.cit., n. 60 s. ad art. 18 LIFD; cf. aussi arrêt TF 2C_993/2017 du 5 octobre 2018 consid. 2.5). La cessation de l'activité lucrative indépendante a pour conséquence la liquidation des actifs détenus dans la fortune commerciale du contribuable. Cette situation entraîne l'imposition des réserves latentes de l'entreprise au titre de l'impôt ordinaire sur le revenu. Cette imposition est allégée depuis l'introduction de l'art. 37b al. 1 LIFD (cf. art. 11 al. 5 LHID et, sur le plan cantonal, art. 48a LI). dd) Au vu de ce qui précède, les recourants ont raison lorsqu'ils affirment que l'attribution à leur fortune commerciale des parts détenues dans G._____ Sàrl auraient d'importantes conséquences en cas de liquidation de l'entreprise individuelle de B._____. Ils ont ainsi un intérêt digne de protection à faire examiner cette question par l'autorité de recours. Il y a lieu d'entrer en matière. b) Il ressort de l'état de fait que, depuis 2006, le recourant B._____ exerce une activité lucrative indépendante par la raison individuelle C._____ – B._____. En parallèle, il a créé la même année la Sàrl G._____. La RI et la Sàrl ont un but social proche. Selon le RC, la RI a pour but " la formation, les services et conseils dans le domaine économique et comptable ". Selon le RC, la Sàrl a pour but " la gestion de patrimoine; conseils économiques et financiers; toute activité commerciale ". Il importe peu que la Sàrl ne puisse pas déployer d'activité commerciale en gestion de patrimoine vis-à-vis de tiers nécessitant une autorisation de la FINMA, comme le soutiennent les recourants. Il suffit que les deux entités oeuvrent dans la même branche économique. Même si la formation et les services comptables ne sont pas exactement la même chose que la gestion de patrimoine et le conseil financier, les deux activités entretiennent des liens clairs. Outre le fait que les activités de la RI et de la Sàrl se recoupent, il existe un rapport économique étroit entre ces deux entités depuis leur création. En effet, la Sàrl, sur laquelle le recourant exerce une influence prépondérante, a depuis janvier 2019 son siège au domicile des recourants. Ces derniers soulignent dans leur recours l'aspect pratique de recevoir le courrier au domicile. Il n'en demeure pas moins que la coexistence des deux entités à la même adresse démontre le lien étroit entre B._____ et la Sàrl. La gestion et le contrôle des deux entités s'opèrent au même endroit et créent ainsi de fait une synergie et une interaction entre ces dernières. L'autorité intimée constate que, depuis que la Sàrl a déplacé son siège dans le canton de Vaud, qui plus est au domicile des recourants, le chiffre d'affaires des deux entités a significativement augmenté dans leur globalité (chiffres d'affaires de 40'335 fr. en 2019, de 48'946 fr. en 2020 et de 59'399 fr. en 2021 pour la RI, respectivement 18'333 fr. en 2019, de 18'000 fr. en 2020 et de 28'000 fr. en

2021 pour la Sàrl). Si l'on regarde les chiffres d'affaires des années antérieures, on constate qu'ils s'élevaient pour la RI à 23'853 fr. en 2006, 36'070 fr. en 2007, à 47'300 fr. en 2009, à 22'579 fr. en 2010, à 31'215 fr. en 2012, à 32'288 fr. en 2013, à 34'759 fr. en 2015, à 35'232 fr. en 2016, à 39'218 fr. en 2017 et à 36'837 fr. en 2018. Pour la Sàrl, ils s'élevaient à 12'668 fr. en 2015, 4'800 fr. en 2016, 12'418 fr. en 2017 et 10'697 fr. en 2018. Il ne peut sur cette base pas être question – pour toutes les années concernées – d'une nette augmentation du chiffre d'affaires; celui-ci est toutefois soit constant soit en augmentation depuis 2019, tant pour la RI que pour la Sàrl. Cela étant, l'impulsion qu'une société donne à une autre ne se traduit pas uniquement dans une augmentation du chiffre d'affaires. En l'occurrence, la détention des parts de la Sàrl a nécessairement permis, au vu des liens personnels existants, l'expansion des activités de la RI dans un domaine proche et complémentaire à celui de la Sàrl, ceci d'autant plus que le recourant est le seul détenteur des parts de la Sàrl. Sur le plan des liens personnels, il faut constater que le recourant B. _____ n'est rétribué ni par la Sàrl en tant que salarié ni pour sa qualité d'associé gérant et qu'il n'y a aucune charge salariale comptabilisée au sein de la Sàrl, ce qui laisse supposer que le recourant déploie lui-même l'activité au sein de cette dernière. Le lien entre le recourant et la Sàrl, respectivement entre la RI et la Sàrl, se concrétise dans la direction des affaires menées par B. _____ et sa RI. Cette direction unique ne peut que profiter à la RI. Sur la base des déclarations d'impôts de la Sàrl, le rapport étroit entre celle-ci et la RI se concrétise encore par la présence de dettes de la Sàrl envers le recourant à hauteur de 11'523 fr. pour 2019, de 5'315 fr. pour 2020, de 149'091 fr. pour 2021 et de créances de celui-ci envers la Sàrl à hauteur de 9'669 fr. pour 2019 et de 6'669 fr. pour 2020. B. _____ a prêté des fonds à la Sàrl qui ont été partiellement transformés en capital en 2022 et les apports de cette dernière à la SA étaient destinés à l'achat de l'immeuble à 2***** dans lequel se trouvait l'ancien logement des recourants ainsi qu'à l'achat de l'immeuble sis à 1***** qui constitue aujourd'hui non seulement leur domicile mais également le siège social de la RI, de la SA et de la Sàrl. Selon les recourants, le raisonnement de l'ACI serait étrange et paradoxal. On pourrait tout au plus considérer que la RI sert l'activité de la Sàrl (ce qui n'est pas le cas), mais en aucun cas l'inverse. L'argument prouverait ici que la Sàrl ne sert pas les intérêts de la RI. En outre, un prêt ne démontrerait pas la prépondérance et la personne B. _____ ne se résume pas à sa RI, un prêt de sa part ne supposant pas un prêt de la RI. Les recourants ne peuvent pas être suivis. Il y a lieu de considérer que les dettes de la Sàrl envers le recourant et les créances de celui-ci envers la Sàrl ont la valeur d'indices complémentaires pour déterminer le lien économique ainsi que l'interaction entre les deux entités. Par surabondance, il convient de souligner que la RI agit principalement en tant que sous-traitant pour la LLC, qui a elle-même été créée par le recourant avec un but similaire à la RI et à la Sàrl, et que cette dernière (détenue entièrement par le recourant) détient la moitié des parts de la LLC. Force est ainsi de constater l'interaction entre toutes ces entités et en particulier entre la RI et la Sàrl. Enfin, les époux A. _____ et B. _____ allèguent que les fonds qui ont contribué à la création de la Sàrl proviennent d'une épargne personnelle hors acquêts dont l'objectif était de créer " un véhicule pour concentrer les biens hors acquêts (biens propres) incluant les futures donations prévues ", qui s'organiserait comme suit : · le capital de G. _____ Sàrl est constitué essentiellement de l'apport initial de 2006 et d'apports provenant de donations, la preuve étant la proximité des donations et des apports et le bilan 2022 de G. _____ Sàrl, · près de 90% des actifs de G. _____ Sàrl sont constitués d'apport en capital dans D. _____ SA (cf. bilan 2022 de G. _____ Sàrl), · 99% des actifs de D. _____ SA sont des biens immobiliers (cf. bilan 2022 de

D. _____ SA). A cet égard, le Tribunal ne peut que constater que le motif d'acquisition ou l'origine des fonds sont d'une importance secondaire (cf. arrêt TF 2C_939/2019 du 25 mai 2020 consid. 2.2.3). Partant, la source du financement de la Sàrl ne justifie pas à elle seule de s'écarter des interactions économiques réelles entre les deux entités. En outre, il ressort des états financiers de la Sàrl, des créances résultant de ventes ainsi que des dettes résultant de prestations de service de tiers et des produits nets des ventes de biens et de prestations de service, ce qui contredit les allégués des recourants selon lesquels la Sàrl ne constitue qu'un pur véhicule d'investissement privé. Au demeurant, on peut se demander quelle est la justification d'une telle structure, étant donné que les recourants se sont mariés sous le régime de la séparation des biens et que, par ce régime, les intérêts pécuniaires des époux sont complètement dissociés, qu'il s'agisse de la propriété, de l'administration, de la jouissance ainsi que de la disposition des biens (art. 247 CC) et que chaque époux répond de ses propres dettes sur tous ses biens propres (art. 249 CC). En résumé, ce régime ne produit aucun effet sur le patrimoine des époux. Au vu de ce qui précède, il faut considérer que c'est à juste titre que l'autorité intimée a jugé que la détention de la participation dans G. _____ Sàrl avait favorisé les activités commerciales du recourant et que les deux entités oeuvraient dans le même secteur économique. Il convient de confirmer la décision attaquée en tant qu'elle qualifie de commerciale la participation G. _____ Sàrl détenue par le recourant B. _____. c) Quoi qu'il en soit, la qualification privée ou commerciale des participations doit se faire au vu de l'ensemble des circonstances. Les deux approches (le traitement comptable d'une part et les liens entre les structures d'autre part) sont pertinentes, même si le traitement comptable (la manière d'activer la participation dans sa comptabilité) a un poids particulier. A cet égard et par surabondance, le tribunal relève que l'analyse et l'historique comptable des participations dont la qualification est litigieuse ne conduit pas à une autre solution. En effet, la participation a été comptabilisée dans les actifs de la RI de 2006 à 2012, donc qualifiée par le recourant-même comme commerciale. Puis, en 2013 et 2014, elle ne figurait plus dans les états financiers de la RI et a donc été taxée dans la fortune privée des contribuables sans autre instruction de la part de l'autorité fiscale. Dès 2015 toutefois, l'autorité fiscale a requalifié la participation comme commerciale au vu de la relation économique avec la RI. Or, il ressort de la décision sur réclamation du 27 mars 2023 que cette attribution à la fortune commerciale n'a pas fait l'objet de réclamation lors des périodes fiscales 2015 et 2016, de sorte que l'on pourrait en déduire que le recourant a volontairement et dès le départ "commercialisé" sa participation en l'incluant dans les actifs commerciaux de sa RI (cf. aussi consid. 5d/bb ci-dessous). Le cas d'espèce n'est donc pas comparable à celui à la base de l'arrêt du Tribunal fédéral du 28 août 2023 (9C_700/2022) où l'autorité fiscale avait admis pendant une longue période (13 ans) l'appartenance d'une participation à la fortune privée des contribuables. Au vu de ces éléments, l'approche du traitement comptable de la participation justifie également son attribution à la fortune commerciale des recourants. d) Il reste à déterminer la valeur à laquelle doit être évaluée la participation dans G. _____ Sàrl. Conformément aux art. 55 al. 1 LI et 14 al. 3 LHID, les participations faisant partie de la fortune commerciale sont estimées à la valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu. Les personnes physiques peuvent affecter à leur fortune commerciale les droits de participation d'au moins 20 % au capital-actions d'une société de capitaux ou au capital social d'une société coopérative au moment de leur acquisition (art. 18 al. 2 LIFD). Sont considérées comme des acquisitions au sens de la législation les transferts de propriété à titre onéreux et à titre en partie onéreux. La valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu des droits de participation déclarés

comme fortune commerciale correspond, au moment de l'acquisition, au prix d'acquisition (cf. Circulaire n° 23 de l'AFC Imposition partielle des rendements provenant de participations détenues dans la fortune commerciale ou déclarées comme fortune commerciale, ch. 3.1) En l'occurrence, la valeur d'acquisition (soit en l'espèce du capital-actions lors de la fondation) est de 38'000 fr. aa) Les recourants contestent l'évaluation à la valeur d'acquisition, au motif que non seulement il n'y a pas eu d'acquisition (mais fondation), mais aussi que cette valeur comprend des éléments qui datent de plus de 15 ans et créerait de facto une réserve latente potentiellement taxable, sur la base de l'art. 18b LIFD et 8 al. 1 LHID, rétroactivement depuis 2006. En effet, dans la fortune privée, les parts sociales sont évaluées à leur valeur vénale selon la circulaire 28 CSI. Pour qu'il n'y ait pas d'impact, la valeur de reprise dans la fortune commerciale devrait être la valeur vénale, les plus-values comme les moins-values éventuelles impactant l'impôt, mais de manière différée. Les recourants se réfèrent à l'art. 16 al. 1 LIFD, qui précise que les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée ne sont pas imposables. L'art. 7 al. 14 let. b LHID précise que sont seuls exonérés de l'impôt les gains en capital réalisés sur des éléments de la fortune privée du contribuable. En outre, selon le Recueil d'information fiscales de l'AFC, D. Impôts divers, Imposition de l'activité lucrative indépendante (état au 1^{er} janvier 2023), le paragraphe 6.1 précise que "les transferts de la fortune privée à la fortune commerciale de l'entrepreneur constituent des apports privés en capital sans effets en matière d'impôt sur le revenu". Les éventuels gains ou pertes en capital réalisés à cette occasion ne sont pas imposables. Le paragraphe 6.2 précise qu'en "cas de transfert de biens de la fortune privée à la fortune commerciale, un changement d'affectation prend effet à une date déterminée" et que "les biens qui sont utilisés au jour de clôture du bilan pour exercer une activité lucrative indépendante doivent être inscrits au bilan et portés à l'actif à leur valeur vénale tout au plus (art. 960b CO). Un apport de la fortune privée à la fortune commerciale supérieure à la valeur vénale (ce qui revient à dire qu'il existe une différence entre la valeur surévaluée inscrite au bilan et la valeur vénale) est donc contraire au droit commercial et n'est pas accepté sur le plan fiscal". Les recourants relèvent que le droit fiscal assimile à une vente le passage de la fortune commerciale à la fortune privée, avec plus ou moins-value au sens commercial en se fondant sur l'art. 8 al. 1 LHID et l'art. 18 al. 2 LIFD, car la différence entre la valeur d'acquisition de titres découlant du droit comptable notamment l'art. 960a CO et la valeur vénale calculée, en fortune privée, représente effectivement une plus ou moins-value au sens commercial. Dans le sens inverse, soit le passage de la fortune privée à la fortune commerciale, les seules références légales sont l'art. 20a al. 1 sur la liquidation partielle indirecte (voir aussi la circulaire 14 AFC) et l'art. 7a al. 1 LIFD. Ces deux articles considèrent le prix de vente, dans une vente de titres, ce qui n'est pas le cas dans le cas d'espèce. Il n'y a en effet aucune transaction. Il s'agit d'un apport. Or la valeur de cet apport est bien la valeur vénale des titres, et non une valeur d'acquisition datant de plusieurs années. En changeant de qualification avec la valeur d'acquisition comme référence, les réserves latentes depuis 17 ans deviennent rétroactivement potentiellement taxables. Il s'ensuit qu'en reprenant comme référence la valeur d'acquisition, par effet rétroactif, l'ACI aurait taxé les parts de G. _____ Sàrl à la fois comme fortune privée et comme fortune commerciale. bb) S'agissant de la valeur de la participation, il faut relever que la qualification commerciale ou privée de la participation déploie ses effets dès la création de G. _____ Sàrl par le recourant. En d'autres termes, il n'est pas question dans le cas d'espèce de transfert de la fortune privée à la fortune commerciale, mais de la qualification de la participation ab initio. Par ailleurs, on peut

constater que dès la création des deux entités, à tout le moins de la période fiscale 2006 à la période fiscale 2012, la participation G._____ Sàrl a été spontanément comptabilisée par le recourant dans les états financiers de la RI et donc comprise dans les actifs commerciaux lors des taxations idoines. Il est vrai que la participation a ensuite été déclarée par le recourant lors des périodes fiscales 2013 et 2014 comme faisant partie de la fortune privée et taxée comme telle sans instruction complémentaire de l'autorité de taxation, étant précisé qu'elle ne figurait plus dans les états financiers de la RI à partir de 2013. Cela étant, il n'en demeure pas moins que, dès la période fiscale 2015, l'autorité de taxation a considéré que la participation faisait partie de la fortune commerciale en raison de l'étroite relation économique entre la participation et l'activité indépendante du recourant et que, comme mentionné dans la décision sur réclamation du 27 mars 2023, cette attribution n'a pas fait l'objet de réclamation lors des périodes fiscales 2015 et 2016. Dans ce contexte, il convient de relever qu'une analyse selon l'ensemble des circonstances de chaque cas d'espèce pour déterminer l'appartenance d'un bien, n'est pas compatible avec une procédure de taxation de masse. Ceci explique les changements de qualification susmentionnés (selon consid. 5b et c ci-dessus). Quoi qu'il en soit, l'autorité intimée peut être amenée à préciser la qualification de la participation lorsque la question survient ou qu'un doute subsiste pour se conformer à la loi, notamment en cas d'aliénation de la participation. Cela découle du principe de l'étanchéité des périodes fiscales qui prévaut en matière fiscale. En effet, les conditions de fait et de droit sur lesquelles se fonde une décision de taxation entrée en force peuvent en principe toujours être appréciées différemment au cours d'une période ultérieure (arrêt TF 2C_939/2019 du 25 mai 2020 consid. 2.3.3). Sur la base de ce qui précède, l'autorité intimée était en droit de procéder à la taxation pour chaque période fiscale et de revoir la situation initiale lors de son appréciation. C'est justement dans le cadre du présent litige que l'autorité intimée a été amenée pour la première fois à examiner la question de l'attribution de la participation à la fortune commerciale ou privée. Il ne s'agit ainsi pas en l'espèce d'une requalification ou d'une modification de l'appréciation de l'autorité intimée. Partant, la valeur de la participation G._____ Sàrl arrêtée à 38'000 fr. est maintenue.

E. 6

Il résulte des considérants qui précèdent que le recours doit être rejeté et la décision entreprise confirmée. Les recourants, qui succombent, supporteront les frais de justice (cf. art. 49 al. 1 LPA-VD), solidairement entre eux (cf. art. 51 al. 2 LPA-VD). L'allocation de dépens n'entre pas en considération.

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