

VD_OMNI FI.2023.0065 vom 24. November 2023

VD Tribunal cantonal, 2023-11-24, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2023.0065

FR: VD_OMNI FI.2023.0065 du 24 novembre 2023

IT: VD_OMNI FI.2023.0065 del 24 novembre 2023

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Confirmation de la décision rendue sur réclamation par l'ACI, en relation avec le calcul du bénéfice de liquidation d'une entreprise. L'ACI a considéré à juste titre que la parcelle supportant notamment le logement du recourant devait être rattaché à sa fortune commerciale en application du principe de prépondérance. L'évaluation des parcelles transférées de la fortune commerciale à la fortune privée du recourant peut également être confirmée; l'ACI pouvait s'écarter du prix fixé dans l'acte de liquidation de la société simple et tenir compte du prix de vente réalisé par le recourant deux ans après la cessation de l'activité du recourant. Dès lors qu'elle a admis partiellement la réclamation, l'ACI devait formellement réformer la décision de taxation. Le recours est très partiellement admis et la décision attaquée réformée dans cette mesure.

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 le fond.

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; arrêt FI.2019.0001 du 12 février 2020 et les références).

E. 2.4

p. 40; arrêt TF 2C_993/2017 du 5 octobre 2018 consid. 2.5; Junod, op. cit., p. 114). 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, aux termes duquel: " 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. Les rachats au sens de l'art. 33, al. 1, let. d sont déductibles. Si un tel rachat n'est pas effectué, l'impôt est calculé, sur la base de taux représentant le cinquième des barèmes inscrits à l'art. 36, sur la part des réserves latentes réalisées correspondant au montant dont le contribuable prouve l'admissibilité comme rachat au sens de l'art. 33, al. 1, let. d. Sur le solde des réserves latentes réalisées, seul un cinquième de ce montant est déterminant pour la fixation du taux applicable, mais au moins au taux de 2 % . " En vigueur depuis le 1 er janvier 2011, cette disposition a été introduite dans la LIFD ensuite de l'adoption de la loi du 23 mars 2007 sur la réforme de l'imposition des entreprises II (RO 2008 2893; ci-après: RIE II). Elle est complétée par les art. 11 et 12 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). Elle trouve son pendant à l'art. 11 al. 5 LHID et, sur le plan cantonal, à l'art. 48a LI. b) A l'inverse de ce qui se produit en cas de réalisation effective, dans le cas de la réalisation systématique, l'ampleur de la réserve latente ne ressort pas en général des informations comptables. L'autorité de taxation doit alors procéder à l'estimation de la réserve latente, sur la base de la valeur de marché (valeur vénale) du bien en question (Noël, op. cit., n. 62 ad art. 18 LIFD). Il convient ainsi de déterminer le prix qu'un tiers indépendant aurait payé pour cette acquisition au jour du passage dans la fortune privée (Noël, ibidem). Pour ce faire, l'autorité fiscale peut s'appuyer sur des ventes antérieures de biens identiques réalisées par le contribuable, voire même postérieures dans certains cas, en particulier lorsque la vente intervient peu de temps après le cas de réalisation systématique (Noël, ibidem; arrêt TF 2C_1036 et 1037/2014 du 21 avril 2015 consid. 4.2). En l'absence de données comparatives, la jurisprudence admet le recours aux méthodes d'estimations reconnues, en particulier dans le domaine de l'immobilier. La méthode appliquée doit être compréhensible, plausible et reconnue; elle doit trouver largement application dans des cas comparables, être objectivement préférable à d'autres méthodes ou au moins aussi éprouvée que celles-ci et doit tenir dûment compte des circonstances du cas d'espèce (arrêt TF 2C_1036 et 1037/2014 du 21 avril 2015 consid. 4.1 et les références citées). c) En l'occurrence, le recourant reproche en premier lieu à l'autorité intimée d'avoir étendu le calcul des réserves latentes à la partie privée de son logement. Comme on l'a vu ci-dessus, l'affectation d'un bien à la fortune commerciale, selon le principe de prépondérance, a pour effet que l'entier du bien doit être considéré comme commercial, même s'il subsiste une utilisation privée. Les réserves latentes accumulées sur la partie privée de l'immeuble doivent donc être également prises en compte dans le calcul du bénéfice en capital. d) Le recourant critique ensuite les valeurs de sortie retenues par l'autorité intimée en lien avec les immeubles intégrés à sa fortune commerciale. Il convient dès lors d'examiner ci-après si l'évaluation effectuée par l'autorité intimée peut être confirmée. aa) La parcelle ***** de la Commune d'*****, d'une superficie de 2'562 m², supporte une habitation et un

rural, qui étaient utilisés comme bâtiment d'exploitation pour l'entreprise de terrassement du recourant. Ce bien-fonds était situé en "zone de village" en 2013 selon le Plan général d'affectation de la Commune d'***** du 3 juillet 2000 (ci-après: le PGA). L'autorité intimée s'est en l'occurrence écartée du prix de 300'000 fr. mentionné dans la convention du 28 février 2011 de liquidation de la société simple, au motif qu'il ne correspondait manifestement pas à la valeur vénale de la parcelle *****. Il ressort du dossier que la valeur de 300'000 fr. retenue dans cet acte reposait sur une évaluation réalisée par Prométerre le 29 août 2000, qui se basait exclusivement sur la valeur de rendement du bien-fonds. Le recourant ne contestant pas que cette parcelle était exclue du champ d'application de la loi fédérale du 4 octobre 1991 sur le droit foncier rural (LDFR; RS 211.412.11), il se justifiait de s'écarter des conclusions de l'évaluation précitée, qui ne se prononçait pas sur la valeur vénale du bien et qui était déjà relativement ancienne. L'autorité intimée a évalué la parcelle ***** selon la méthode dite "des praticiens", en pondérant la valeur intrinsèque et la valeur de rendement de l'immeuble. Il s'agit là d'une méthode d'évaluation reconnue dans le domaine immobilier (cf. notamment arrêt TF 2C_598 et 599/2014 du 5 mars 2015). Pour le surplus, l'autorité intimée a indiqué de manière détaillée les valeurs sur lesquelles elle s'était appuyée, sans que le recourant ne remette en cause ses conclusions, pour fixer la valeur vénale à 555'000 francs. En pondérant de surcroît largement la valeur de rendement, qui est en l'occurrence inférieure à la valeur intrinsèque, l'autorité intimée a retenu la solution la plus favorable au recourant. Cette analyse est confortée par le fait que, deux ans après la cessation de l'activité du recourant, la parcelle ***** a été cédée à un tiers indépendant pour le prix de 650'000 francs. Dans ces circonstances l'autorité intimée n'a manifestement pas abusé de son pouvoir d'appréciation en retenant une valeur de sortie de 500'000 fr. et en s'écartant dès lors de la valeur de 300'000 fr. revendiquée par le recourant. bb) La partie de la parcelle ***** attribuée au recourant (actuelle parcelle *****) est non bâtie. Elle était située en "zone de village" en 2013 selon le PGA. Pour les mêmes motifs qu'évoqués ci-dessus, l'autorité intimée s'est également à juste titre écartée de la valeur de 113'100 fr. retenue dans la convention du 28 février 2011. Pour déterminer la valeur vénale de la partie de la parcelle ***** attribuée au recourant, l'autorité intimée s'est appuyée sur des données comparatives des prix au m² des terrains constructibles non bâtis dans les environs. Cette approche paraît appropriée en l'occurrence, le recourant n'expliquant pas pour quelles raisons l'analyse de l'autorité intimée serait dépourvue de pertinence, en raison par exemple des caractéristiques particulières de la parcelle. L'autorité intimée a pour le surplus considéré à raison que l'intégration, depuis lors, de cette parcelle dans la zone réservée n'était pas susceptible d'influencer son évaluation, cette mesure d'aménagement étant entrée en vigueur postérieurement à la cessation de l'activité indépendante du recourant. Il y a lieu dès lors de confirmer également la décision attaquée, dans la mesure où elle fixe à 135'000 fr. (compte tenu d'une superficie de 1'132 m² et d'un prix au m² de 120 fr.) le prix de sortie de la partie de l'ancienne parcelle ***** attribuée au recourant. e) Il suit de ce qui précède que les valeurs de sortie fixées par l'autorité intimée doivent être confirmées. Le recourant ne conteste pour le surplus pas les autres valeurs retenues par l'autorité intimée en relation avec l'imposition privilégiée de l'art. 37b LIFD, qui doivent dès lors être également confirmées.

E. 3

Le litige porte sur l'imposition du bénéfice de liquidation réalisé par le recourant, qui a cessé son activité lucrative indépendante au 31 décembre 2013. Dans un premier moyen, le recourant conteste que la partie habitable de l'immeuble érigé sur la parcelle ***** ait

été attribuée à sa fortune commerciale, dès lors qu'il y avait son domicile. a) Selon l'art. 18 al. 1 LIFD (cf. également les art. 8 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] et 21 al. 1 LI, dont la teneur est pratiquement identique), 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. La fortune commerciale comprend, aux termes 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 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 (cf. ATF 133 II 420 consid. 3.2 p. 422; arrêts TF 2C_1083/2018 du 23 avril 2019 consid. 4.1; 2C_866/2016 du 6 juin 2017 in ASA 86 p. 135; 2C_41/2016 du 25 avril 2017 consid. 5.2 in StE 2017 B 23.2 n° 54, StR 72/2017 p. 880). L'attribution d'immeubles (ou d'une partie de ceux-ci) à la fortune commerciale ou à la fortune privée du contribuable doit également se faire sur la base de leur fonction technique et économique globale (cf. ATF 133 II 420 consid.

E. 3.3

p. 422 s.). C'est donc en premier lieu le fait que l'immeuble serve effectivement à l'entreprise qui est déterminant. Les propriétés extérieures de l'immeuble, l'origine des fonds qui ont contribué à son financement, le motif d'acquisition ou de revente, les relations civiles de propriété et le traitement comptable sont d'autres critères d'attribution possibles (cf. arrêts TF 2C_996/2012 du 19 avril 2013 consid. 5.1 in RF 68/2013 p. 795, RDAF 2013 II 410; 2C_802/2012 du 8 janvier 2013 consid. 2.2; arrêts FI.2021.0038 du 11 mars 2022 consid. 4c; FI.2018.0091 du 6 novembre 2018 consid. 3a). Lorsque des biens alternatifs (à savoir des biens qui par leur nature peuvent appartenir aussi bien à la fortune commerciale que privée) font l'objet d'un usage mixte (c'est-à-dire, d'une utilisation en partie commerciale et en partie privée; par exemple, une maison privée utilisée accessoirement comme cabinet médical ou un véhicule automobile utilisé à des fins professionnelles et privées; Xavier Oberson, *Droit fiscal suisse*, 2021, 5 e éd., n. 56 p. 126; Thierry Obrist, *Le concept de réalisation systématique en droit fiscal suisse*, 2012, p. 205; cf. également Fabian Amschwand, *Geschäftsvermögen oder Privatvermögen? Eine Übersicht*, in *Revue fiscale* n° 7-8/2000 p. 482 ss), il convient de recourir à la méthode de la prépondérance. Selon celle-ci, la fortune commerciale comprend tous les éléments de fortune mixtes qui servent entièrement ou de manière prépondérante à l'exercice de l'activité lucrative indépendante. En revanche, les objets qui ne servent pas de manière prépondérante à l'activité commerciale appartiennent intégralement à la fortune privée, même s'ils sont en partie utilisés à des fins commerciales. A cet effet, lorsqu'un immeuble est concerné, il faut mettre en relation, en règle générale, tous les rendements qui se rapportent à la partie de l'immeuble servant à l'exploitation, avec le rendement total de l'immeuble. Si la part de l'utilisation commerciale s'élève à plus de 50 pour cent, on est en présence d'une utilisation prédominance commerciale. Le rendement total de l'immeuble se compose de l'ensemble des revenus provenant de l'immeuble, selon l'article 21 LIFD, en y incluant la valeur locative, fixée à sa valeur marchande, pour la partie de l'immeuble affectée à l'exploitation

(ATF 133 II 420 consid. 3.3 p. 423). b) Sur le vu de la jurisprudence rappelée ci-dessus et dès lors qu'il est admis que la parcelle ***** est utilisée à des fins privées et à des fins commerciales, il convient de déterminer quelle était l'utilisation prépondérante de ce bien fonds lors de la cessation de l'activité indépendante. En l'occurrence, l'autorité intimée a pu mettre en évidence que, du point de vue du rendement, la valeur locative relative à la partie habitation de l'immeuble s'élevait à 16'560 fr., alors que le loyer pour la partie administrative a été estimé à 9'600 fr. et celui relatif aux ateliers et dépôts à 10'650 francs. La valeur de rendement des parties affectées à l'entreprise était dès lors supérieure à celle affectée à la fortune privée du recourant. Ce dernier n'établit pas que l'analyse de l'autorité intimée reposerait sur un constat erroné. Au contraire, le recourant lui-même a toujours déclaré que l'immeuble en question était à prépondérance commerciale et l'a intégré à sa comptabilité commerciale. Il échoue dès lors à démontrer qu'il utilisait cet immeuble essentiellement à des fins privées. On retiendra dès lors, à l'instar de l'autorité intimée, que la parcelle ***** doit être intégrée, dans son intégralité, à la fortune commerciale du recourant. Il n'est par ailleurs pas contesté par le recourant que l'immeuble en question a toujours servi à l'activité de terrassement, de sorte que la question de son éventuel affectation à une activité agricole ne se pose pas.

E. 4

Le recourant, qui a exercé une activité lucrative indépendante jusqu'au 31 décembre 2013, semble remettre en cause le principe de l'imposition des réserves latentes au moment du passage des immeubles dans sa fortune privée. Il conteste par ailleurs les valeurs arrêtées par l'autorité intimée. a) 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 (Yves Noël in : Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Noël/Aubry Girardin [édit.], 2 e éd., Bâle 2017 n. 60 s. ad art. 18 LIFD; cf. aussi arrêt TF 2C_993/2017 du 5 octobre 2018 consid. 2.5). Le transfert d'éléments de la fortune commerciale dans la fortune privée ou dans une entreprise ou un établissement stable sis à l'étranger est assimilé à une aliénation. Il s'agit d'un cas de réalisation systématique. La systématique fiscale commande en effet que lorsqu'un actif commercial sort du champ de l'impôt, cette sortie déclenche l'imposition des réserves latentes, réputées réalisées (cf. arrêt TF 2C_993/2017 du 5 octobre 2018 consid. 2.5; Etienne Junod, Die steuersystematische Realisation: Ein Überblick mit Gegenüberstellungen bei den direkten Steuern, RF 61/2006 p. 112; Blumenstein/Locher, System des Schweizerischen Steuerrechts, 7 e éd. 2016, p. 369). Lors de son passage dans la fortune privée, le bien passe d'un système imposant les gains en capital (art. 18 al. 2 LIFD) à un autre qui exonère le gain (cf. art. 16 al. 3 LIFD; cf. Noël, op. cit., n. 58 ad art. 18 LIFD). Le fisc a donc recours à une fiction – une acquisition de fortune à hauteur des réserves latentes (différence entre la valeur comptable ou la valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu et la valeur vénale) – dans la mesure où une imposition correcte ne serait plus possible ultérieurement (arrêt TF 2C_993/2017 du 5 octobre 2018 consid. 2.5 et la référence à Junod, op. cit., p. 112; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 5 e éd., Bâle 2021, § 7 n. 88s., 94s.). Un cas de réalisation selon la systématique fiscale se produit en particulier pour les gains immobiliers dans les cantons dits "dualistes", dans lesquels les gains immobiliers privés sont imposés par le biais de l'impôt sur les gains immobiliers et les gains immobiliers commerciaux par l'impôt sur le

revenu ou le bénéfice. Si un immeuble est transféré de la fortune commerciale à la fortune privée, le régime fiscal change, raison pour laquelle, pour des raisons de systématique fiscale, on admet une réalisation de l'ensemble de la plus-value (augmentation de la valeur et amortissements réintégrés, correspondant à la différence entre la valeur comptable et la valeur vénale) au moment du transfert (ATF 138 II 32 consid.

E. 5

En définitive, les griefs soulevés par le recourant à l'encontre de la décision rendue sur réclamation par l'ACI le 12 mai 2023 doivent être intégralement rejetés. Cela étant, dès lors qu'elle s'est écartée, partiellement en faveur du contribuable, de la décision de taxation du 22 septembre 2017, l'autorité intimée aurait dû formellement, dans le dispositif de la décision attaquée, admettre partiellement sa réclamation et réformer la décision de taxation, dans le sens que les prix de sortie des parcelles n° ***** et ***** soient fixés à 500'000 fr., respectivement à 135'000 francs. La décision attaquée doit ainsi être réformée sur ce point purement formel et sans conséquence sur les frais dès lors que la procédure devant l'autorité inférieure était gratuite.

E. 6

Il suit de ce qui précède que le recours doit être très partiellement admis, la décision attaquée devant être réformée dans le sens du considérant 5. Le recourant succombant en lien avec l'ensemble des griefs qu'il a soulevés, il se justifie de lui faire supporter l'intégralité des frais de la présente cause (cf. art. 49 al. 1, 51 al. 1, 91 et 99 LPA-VD). Il n'y a pas lieu d'allouer de dépens (cf. art. 55 al. 1, 91 et 99 LPA-VD).

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