

BGer 9C_263/2023 vom 20. Dezember 2023

Bundesgericht, 2023-12-20, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_263_2023

FR: TF 9C_263/2023 du 20 décembre 2023

IT: TF 9C_263/2023 del 20 dicembre 2023

Erwägungen

E. 1.1

Le recours a été déposé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes prévues à l' art. 42 LTF . Il est dirigé contre un arrêt final (art. 90 LTF) rendu en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (art. 86 al. 1 let . d et 2 LTF) dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF). Il ne tombe pas sous le coup des exceptions prévues à l' art. 83 LTF . Les contribuables, en tant que destinataires de l'arrêt attaqué, ont la qualité pour recourir (art. 89 al. 1 let. a LTF). La voie du recours en matière de droit public (art. 82 ss LTF) est donc ouverte (voir aussi art. 146 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11]; art. 73 al. 1 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]).

E. 1.2

Par ailleurs, si les questions juridiques à trancher (en l'occurrence, l'imposition des revenus) sont réglées de la même façon en droit fédéral, en droit harmonisé ainsi qu'en droit cantonal, l'autorité judiciaire cantonale peut statuer sur le litige par un seul arrêt, sans que son dispositif ne distingue l'IFD des ICC, pour autant que sa motivation permette clairement de comprendre qu'il vaut aussi bien pour l'IFD que pour les ICC (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). Le dépôt d'un seul acte de recours est permis dans ces circonstances, à condition toutefois que le recours s'en prenne clairement aux deux catégories d'impôts (ATF 135 II 260 consid. 1.3.2). Tel est bien le cas en l'espèce.

E. 1.3

Il convient dès lors d'entrer en matière sur le recours.

E. 2

Selon l' art. 106 al. 1 LTF , le Tribunal fédéral applique le droit d'office. Il examine en principe librement l'application du droit fédéral ainsi que la conformité du droit cantonal harmonisé et de sa mise en oeuvre par les instances cantonales aux dispositions de la LHID. Dans le cas où cette loi laisse une marge de manoeuvre aux cantons, il restreint son pouvoir d'examen à la violation de droits constitutionnels, plus particulièrement à l'arbitraire (ATF 144 II 313 consid. 5.3 et la référence; voir aussi arrêt 2C_132/2020 du 26 novembre 2020 consid. 2.1, non publié in ATF 147 II 155). Il tranche sur la base des faits retenus par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), mais peut les rectifier ou les compléter d'office s'ils ont été établis de façon manifestement inexacte (notion qui correspond à la notion d'arbitraire, cf. ATF 147 V 35 consid. 4.2) ou en violation du droit, au sens de l' art. 95 LTF (art. 105 al. 2 LTF). Le recourant ne peut critiquer les constatations de faits que si elles ont été faites de manière arbitraire ou contraire au droit et si la correction du vice peut influencer sur le sort de la cause (art. 97 al. 1 LTF ; ATF 145 V 188 consid. 2).

E. 3

Est litigieux le traitement fiscal de l'indemnité de 200'000 fr. perçue par la recourante en 2018 en échange de la cession de droits à bâtir de la parcelle n° zzz au profit de la parcelle voisine n° www. Il s'agit en particulier d'examiner si le tribunal cantonal était en droit de rattacher la parcelle n° zzz à la fortune commerciale (plutôt qu'à la fortune privée) de la recourante en raison de l'activité indépendante de son époux dans la viticulture et de soumettre l'indemnité de 200'000 fr. perçue en raison de la cession des droits à bâtir à l'impôt sur le revenu aussi bien sur le plan de l'IFD que des ICC (à l'exclusion de l'impôt sur les gains immobiliers).

E. 4.1

La cour cantonale a tout d'abord examiné si l'office d'impôt avait violé le principe de protection de la bonne foi (art. 9 Cst.) en raison des informations fournies en lien avec la demande d'appréciation anticipée du traitement fiscal de l'indemnité litigieuse. Elle a rappelé d'une manière circonstanciée la définition du "ruling fiscal" (à cet égard, cf. notamment arrêt 9C_74/2023 du 16 mai 2023 consid. 5.1 et les références), ainsi que les conditions (cumulatives) à remplir pour que la confiance placée dans un renseignement de l'administration soit protégée (à ce sujet, cf. notamment arrêt 9C_74/2023 du 16 mai 2023 consid. 5.3.3.1 et les références), de sorte qu'il suffit de renvoyer à ses considérants. En application de ces conditions, elle a nié une violation du principe de protection de la bonne foi. Elle a particulièrement considéré que les informations communiquées par l'autorité de taxation dans son courrier du 26 septembre 2017 ne garantissaient pas à la recourante le rattachement de son immeuble à la fortune privée et que les recourants n'avaient en outre pas établi - ni même allégué du reste - qu'ils se seraient fondés sur cette prétendue assurance pour prendre des dispositions auxquelles ils ne pouvaient plus renoncer sans subir de préjudice.

E. 4.2

Les recourants reprochent à la juridiction cantonale d'avoir violé le principe de protection de la bonne foi. Ils soutiennent qu'elle aurait dû constater que le courrier du 26 septembre 2017 leur garantissait que la parcelle n° zzz serait rattachée à la fortune privée de la recourante et non à sa fortune commerciale dans la mesure où l'analyse de l'autorité de taxation relative à l'imposition de l'indemnité de 200'000 fr. comme rendement de la fortune immobilière ou gain immobilier n'avait de sens qu'en cas d'attribution de l'immeuble à la fortune privée. Ils prétendent par ailleurs s'être fiés à la garantie donnée pour conclure la convention du 13 décembre 2017 sur laquelle ils ne pourraient plus revenir. Ils considèrent toutefois que le fait que l'office d'impôt ne leur avait pas confirmé que l'indemnité serait taxée sous la forme de gain immobilier n'était pas décisif dès lors qu'ils restaient libres de conclure cette convention, puis de recourir contre la décision de l'autorité de taxation, dont ils ne partageaient pas l'appréciation portant sur le traitement fiscal de l'indemnité litigieuse.

E. 4.3

Cette argumentation est infondée. Contrairement à ce que laissent entendre les recourants dans leur écriture, si la demande d'appréciation anticipée de la recourante avait certes pour but de faire reconnaître le rattachement de la parcelle n° zzz à sa fortune privée (conclusion 1), elle tendait avant tout à ce que l'office d'impôt admette que le produit obtenu serait soumis à l'impôt sur les gains immobiliers (conclusions 2 à 4). L'autorité de taxation n'a en l'occurrence pas signé le "bon pour accord" figurant au bas de la demande d'appréciation et

y a répondu dans une correspondance séparée. Cette circonstance n'est effectivement pas déterminante pour juger si on se trouve en présence d'une violation du principe de protection de la bonne foi, ainsi que les recourants le soutiennent. Elle démontre cependant que l'office d'impôt n'a pas souscrit sans aucune autre considération à l'appréciation et aux conclusions de la recourante. Dans son courrier séparé, l'autorité de taxation s'est pour l'essentiel attachée à analyser les répercussions de la cession des droits à bâtir sur la substance de l'immeuble. Elle a reconnu que la perte de la substance de l'immeuble serait en l'espèce bien réelle, mais que son utilisation et sa valeur vénale ne seraient pas diminuées de façon importante. Elle en a conclu expressément que le produit de la cession des droits à bâtir ne devrait pas être soumis à l'impôt sur les gains immobiliers mais à l'impôt sur le revenu, "même en présence d'un immeuble appartenant à la fortune privée". Ce faisant, elle a clairement exclu le seul traitement fiscal que la recourante proposait, à savoir la soumission de l'indemnité à l'impôt sur les gains immobiliers, et tout autant clairement retenu le traitement fiscal que la recourante voulait éviter, à savoir la soumission de l'indemnité liée à la cession des droits à bâtir à l'impôt sur le revenu. Elle a en outre laissé ouverte la question du rattachement de la parcelle n° zzz à la fortune privée ou à la fortune commerciale de la recourante, comme le démontre l'expression hypothétique "même en présence d'un immeuble appartenant à la fortune privée". Cette question perdait en effet toute pertinence dans la mesure où, l'éventualité d'un gain en capital ayant été exclue, le rendement d'un bien immobilier, qu'il soit d'origine privée ou commerciale, est soumis à l'impôt sur le revenu. Dans ces circonstances, on ne peut pas valablement déduire de la réponse de l'office d'impôt qu'il aurait garanti à la recourante l'attribution de la parcelle en cause à sa fortune privée. Par conséquent, les premiers juges étaient en droit de nier la violation du principe de protection de la bonne foi, l'une des conditions cumulatives d'application de ce principe faisant défaut.

Néanmoins, on ajoutera encore que les recourants n'ont pas démontré que, sur la base des informations transmises par l'autorité de taxation, ils avaient pris des dispositions irrévocables sur lesquelles ils n'avaient plus la possibilité de revenir sans subir de préjudice ou, autrement dit, qu'ils n'auraient pas prises si la garantie donnée eût été différente. Ils reconnaissent effectivement qu'en cas de désaccord avec le traitement fiscal retenu par l'autorité de taxation, ils auraient de toute façon cédé les droits à bâtir de la parcelle n° zzz à la parcelle n° www et recouru contre la décision de taxation qui aurait imposé l'indemnité comme un rendement de la fortune immobilière. Il apparaît ainsi qu'une deuxième condition d'application du principe de protection de la bonne foi fait en l'occurrence défaut.

E. 5.1

En ce qui concerne le traitement fiscal de l'indemnité de 200'000 fr., perçue par la recourante en échange de la cession de droits à bâtir de sa parcelle n° zzz, sous l'angle de l'IFD, le tribunal cantonal a confirmé la décision de l'intimée. Il a en définitive considéré que cette indemnité constituait un rendement de sa fortune immobilière commerciale lié à l'exercice d'une activité indépendante.

E. 5.2.1

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 (première phrase).

E. 5.2.2

D'une manière générale, le concept d'activité lucrative indépendante englobe toute activité par laquelle un entrepreneur participe à la vie économique à ses propres risques, avec l'engagement de travail et de capital, selon une organisation librement choisie, dans le but d'obtenir un gain. Une activité lucrative indépendante peut être exercée à titre principal ou accessoire et être durable ou temporaire. Pour déterminer si l'on se trouve en présence d'une activité lucrative indépendante, il convient toujours de se fonder sur l'ensemble des circonstances du cas (cf. p. ex. arrêt 2C_655/2021 du 11 mars 2022 consid. 4.3 et les références).

E. 5.2.3

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. 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. 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. Les simples projets et intentions qui existaient au moment de l'acquisition du bien en cause ne sont, en revanche, pas à prendre en considération (cf. p. ex. arrêt 2C_1083/2018 du 23 avril 2019 consid. 4.1 et les références).

E. 5.3.1

La cour cantonale a d'abord examiné l'existence d'une activité indépendante accessoire dans la mesure où il s'agit d'une condition nécessaire pour rattacher l'immeuble à la fortune commerciale de la recourante. Elle a particulièrement constaté que, bien que salarié à 100 %, le recourant exerçait une activité accessoire dans la viticulture, pour laquelle il avait déclaré des bénéfices ou des pertes pour les dernières périodes fiscales (perte en 2018 et bénéfices variant de 2'058 fr. 85 à 11'420 fr. entre 2014 et 2017), que les recourants exploitaient plus de 6'000 m² de vignes et qu'ils avaient acheté la parcelle n° xxx spécifiquement à cette fin. Elle a aussi relevé que les recourants avaient acquis une participation dans D. _____ SA, société dont l'un des buts était de mettre en valeur la récolte viticole de ses membres. Elle a inféré de ces divers éléments que l'exploitation de vignes par le recourant était une activité indépendante et pas un hobby.

E. 5.3.2

Les recourants contestent l'appréciation du tribunal cantonal sur ce point. Ils soutiennent que le taux d'occupation de 100 % du recourant dans l'enseignement implique en soi qu'à

défaut d'un taux d'occupation disponible, l'activité viticole doit être qualifiée de hobby. Ils considèrent que cette qualification est renforcée par l'infime partie que représente la surface de la parcelle n° zzz comparée à la surface totale des vignes qu'ils détiennent, ainsi que par le caractère insignifiant des revenus que cette parcelle engendre comparés aux revenus provenant de leurs activités salariées. Ils prétendent en outre que la prise en compte par la juridiction cantonale de l'achat de la parcelle n° xxx n'est pas pertinente dès lors que le litige porte exclusivement sur le rattachement de la parcelle n° zzz à la fortune commerciale ou à la fortune privée. Ils invoquent les critères permettant de distinguer l'une des fortunes de l'autre, tels que la fonction technique et économique des parcelles évoquées, l'origine de leur acquisition et les motifs de leur détention et en déduisent que les deux parcelles mentionnées se distinguent clairement. Ils estiment enfin que le but statutaire de D. _____ SA n'entre aucunement en contradiction avec une activité de loisir.

E. 5.3.3

Cette argumentation est mal fondée. L'appréciation des premiers juges repose essentiellement sur la surface totale des terres exploitées par les recourants dans un but viticole, les revenus ou les pertes qui en ont découlé, ainsi que les investissements effectués en vue de cette exploitation. Ces éléments ont permis à la cour cantonale de retenir que les recourants exerçaient une activité dans le domaine de la viticulture à leurs propres risques (puisqu'ils en assumaient les pertes), qu'ils mettaient en oeuvre du travail et du capital (en achetant notamment la parcelle n° xxx) dans une organisation librement choisie et qu'ils en obtenaient un gain (des bénéfices non négligeables entre 2014 et 2017) en participant à la vie économique (dans le cadre d'une société chargée notamment de valoriser leur récolte), conformément à la jurisprudence (cf. consid. 5.2.2 supra). Les recourants ne contestent pas la pertinence de ces éléments. Ils tentent seulement d'en minimiser l'importance en focalisant leur raisonnement sur la seule parcelle n° zzz. Ce procédé ne saurait remettre en cause l'appréciation de la juridiction cantonale dans la mesure où, pour déterminer si on se trouve en présence d'une activité lucrative indépendante, il convient de se fonder sur l'ensemble des circonstances et non sur des critères examinés isolément (arrêt 9C_658/2022 du 1er mai 2023 consid. 4.1). On ne peut par conséquent pas valablement reprocher aux premiers juges d'avoir arbitrairement apprécié la situation en concluant que l'activité entreprise par les recourants dans le domaine de la viticulture était une activité lucrative indépendante et non une activité de loisir.

On ajoutera encore qu'un taux d'occupation de 100 % dans une activité salariée n'est pas un critère pertinent retenu par la jurisprudence pour déterminer l'existence d'une activité indépendante, et ne peut de toute évidence pas l'être, dès lors qu'il n'est pas rare qu'un salarié travaillant selon un horaire à plein temps dans son activité lucrative principale exerce une activité lucrative indépendante accessoire en parallèle.

E. 5.4.1

Le tribunal cantonal ayant admis que l'exploitation de vignes par le recourant était une activité lucrative indépendante, il a examiné dès lors le point de savoir s'il fallait attribuer la parcelle n° zzz à la fortune privée ou à la fortune commerciale de la recourante. Il a constaté que la parcelle n° zzz était devenue la propriété de la recourante ensuite d'un héritage et d'un partage successoral et que, recouverte majoritairement de vignes, elle était exploitée par le recourant sans loyer ni fermage en contre-partie. Il a considéré en substance que la cession de l'usage de l'immeuble à titre gratuit et son exploitation en lien avec l'activité

indépendante du mari avaient eu pour conséquence le transfert de l'immeuble originairement rattaché à la fortune privée de l'épouse à sa fortune commerciale eu égard à l'unité économique que forment les époux. Il a aussi relevé que les recourants avaient eux-mêmes déclaré cet immeuble comme faisant partie de leur fortune commerciale. Il a par ailleurs retenu que la fonction technique et économique de la parcelle n° zzz confortait ce résultat dès lors que, conformément à la jurisprudence, il y avait lieu de tenir compte de la fonction effective et actuelle des biens en cause. Il a relevé à cet égard que, même si l'immeuble était situé dans une zone à bâtir, temporairement réservée par la commune de U. _____, et même si les recourants envisageaient d'y construire une habitation, la fonction technique de la parcelle n° zzz au cours de la période fiscale 2018 consistait en l'exploitation de vignes et représentait le quart de la production viticole du recourant, de sorte qu'il convenait de la rattacher à la fortune commerciale de la recourante.

E. 5.4.2

Les recourants reprochent à la cour cantonale d'avoir violé l' art. 18 al. 2 LIFD en limitant son appréciation de la situation à des critères purement formels (tels que l'absence de loyer ou de fermage et la déclaration d'impôt des recourants) et en ne tenant pas compte des critères matériels consacrés par la jurisprudence. Ils considèrent d'abord sur le plan formel que retenir l'absence de loyer ou de fermage comme élément déterminant pour le rattachement de la parcelle n° zzz à la fortune commerciale de la recourante revient à ignorer de façon arbitraire la réalité économique, sociale et pratique de l'entité que représente un couple du point de vue fiscal. Ils soutiennent aussi que l'on ne pouvait pas leur opposer leurs déclarations d'impôts dès lors qu'ils n'étaient ni juristes ni fiscalistes et que, partant, ils n'avaient pas été en mesure de comprendre la portée de leurs déclarations avant la décision de taxation du 7 septembre 2020. Ils prétendent ensuite sur le plan matériel que la fonction technique globale de la parcelle n° zzz (situation en zone à bâtir; projet de construction en cours), sa fonction économique (gain infime en lien avec l'activité viticole par rapport à un gain important en lien avec le projet de construction), ses propriétés extérieures (situation géographique privilégiée; facilité d'accès; proximité avec les transports publics; objectif de densification du milieu bâti), son origine (héritage; partage successoral), les motifs de sa détention (but de construction et d'habitation), les relations civiles de propriété (bien appartenant à la recourante qui ne participe pas à son exploitation viticole, laissée au recourant) et le traitement comptable (engagement de frais importants en lien avec le projet de construction et sans commune mesure avec l'usage commercial de la parcelle) plaident en faveur de son attribution à la fortune privée de la recourante.

E. 5.4.3

Cette argumentation n'est pas fondée. On relèvera au préalable que les recourants ne contestent pas que la parcelle n° zzz, propriété de la recourante, est essentiellement recouverte de vignes et qu'elle a été mise à disposition du recourant afin qu'il l'exploite dans le cadre de son activité commerciale accessoire dans le domaine de la viticulture, dont ils ont échoué à établir qu'il s'agissait d'une activité de loisir plutôt qu'une activité indépendante (cf. consid. 5.3 supra).

Dans ce contexte, les critères formels retenus par la juridiction cantonale sont pertinents. En effet, l'absence de loyer ou de fermage a un effet positif sur les charges d'exploitation de l'activité viticole du recourant et négatif sur le rendement de l'immeuble de la recourante. La mise à disposition à titre gratuit de l'utilisation de la parcelle n° zzz indique donc clairement

la volonté de la recourante de participer à l'activité commerciale de son mari. Celle-ci encourt pour cette activité un risque entrepreneurial qui n'existerait pas si elle avait conclu un contrat de bail lui garantissant un loyer ou un fermage. Le fait que les époux représentent une entité économique sur le plan fiscal ne change rien à l'utilisation qu'ils font de leurs propres biens et au traitement fiscal qui en résulte. Le fait qu'ils n'ont pas de formation juridique et fiscale ne saurait en outre ôter toute portée à leurs déclarations réitérées, selon lesquelles la parcelle n° zzz appartenait à leur fortune commerciale. De telles déclarations ne sont certes pas un élément décisif en soi mais constituent un indice qu'il faut apprécier avec l'ensemble des circonstances.

L'appréciation des critères matériels par les premiers juges ne saurait par ailleurs être valablement remise en cause par l'argumentation des recourants. En invoquant la situation de leur immeuble en zone à bâtir, le projet de construction en cours, le gain potentiellement réalisable en lien avec ce projet sans commune mesure avec le gain réalisé avec l'exploitation de vignes, les frais engagés dans ce projet ou l'objectif politique de densification du milieu bâti, les recourants procèdent à une appréciation prospective de la fonction technique et économique de leur bien, de ses propriétés extérieures, des motifs de sa détention ou de son traitement comptable, qui n'a pas à être prise en compte (cf. p. ex. arrêt 2C_1083/2018 du 23 avril 2019 consid. 4.1). Ce faisant, ils ne contestent au demeurant pas le fait dûment constaté par le tribunal cantonal que la parcelle n° zzz était exclusivement exploitée dans un but commercial en 2018. En se contentant de rappeler l'origine de l'immeuble et le fait que la recourante ne participe pas à l'activité accessoire du recourant, ils ne contestent en outre pas que la parcelle n° zzz a pu être transférée de la fortune privée vers la fortune commerciale, ni que la mise à disposition gratuite de ladite parcelle constitue une forme de participation à l'activité commerciale.

Dans ces circonstances, on ne saurait reprocher à la cour cantonale d'avoir violé le droit fédéral et apprécié arbitrairement les preuves en rattachant la parcelle n° zzz à la fortune commerciale de la recourante. Le recours doit donc être rejeté s'agissant de l'IFD pour la période fiscale 2018.

E. 6

La jurisprudence en matière d'IFD à propos des critères caractérisant les activités lucratives indépendantes et de ceux permettant d'attribuer un bien à la fortune commerciale ou à la fortune privée est également déterminante en ce qui concerne les ICC dans la mesure où l'art. 8 al. 1 et 2 LHID, repris à l'art. 21 al. 2 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RS/VD 642.11), correspond à l'art. 18 al. 2 LIFD (arrêt 9C_81/2023 du 18 septembre 2023 consid. 7). Il peut ainsi être renvoyé à la motivation développée en matière d'IFD. Le recours doit par conséquent aussi être rejeté en tant qu'il concerne les ICC pour la période fiscale 2018.

E. 7

Vu l'issue du litige, les frais judiciaires sont mis à la charge des recourants (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

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