

# **BGer 9C 667/2022 vom 21. August 2023**

Bundesgericht, 2023-08-21, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_9C\\_667\\_2022](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_667_2022)

FR: TF 9C 667/2022 du 21 août 2023

IT: TF 9C 667/2022 del 21 agosto 2023

## **Regeste**

Impôts cantonaux et communaux et l'impôt fédéral direct pour la période fiscale 2019 (activité lucrative indépendante) | Finances publiques & droit fiscal

## **Erwägungen**

### **E. 1.1**

Le recours est dirigé contre une décision finale ( art. 90 LTF ) qui a été rendue en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur ( art. 86 al. 1 let . d et al. 2 LTF) dans une cause de droit public ( art. 82 let. a LTF ) ne tombant pas sous le coup de l'une des exceptions prévues à l' art. 83 LTF . Le recours dirigé contre cet arrêt est donc recevable comme recours en matière de droit public (cf. 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]; ATF 134 II 186 consid. 1.3).

### **E. 1.2**

L'arrêt attaqué a traité à la fois l'IFD et les ICC sur le revenu relatifs à la période fiscale 2019, ce qui est admissible ( ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). Partant, le dépôt d'un seul acte de recours est aussi autorisé, dans la mesure où le recourant s'en prend clairement aux deux catégories d'impôt (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.2), ce qui est le cas en l'espèce.

### **E. 1.3**

Au surplus, le recours a été interjeté en temps utile ( art. 100 al. 1 LTF ) et dans les formes prescrites ( art. 42 LTF ). Le contribuable, destinataire de l'acte attaqué, a la qualité pour recourir ( art. 89 al. 1 LTF ). Il convient donc d'entrer en matière.

### **E. 2.1**

Le Tribunal fédéral statue sur la base des faits établis par l'autorité précédente ( art. 105 al. 1 LTF ), sous réserve des cas prévus à l' art. 105 al. 2 LTF ( ATF 142 I 155 consid. 4.4.3). Le recourant ne peut critiquer les constatations de fait ressortant de la décision attaquée que si celles-ci ont été effectuées en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF ou de manière manifestement inexacte, c'est-à-dire arbitraire, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause ( art. 97 al. 1 LTF ; ATF 142 II 355 consid. 6). Le Tribunal fédéral n'entre pas en matière sur des critiques de type appellatoire portant sur l'état de fait ou sur l'appréciation des preuves ( ATF 141 IV 369 consid. 6.3).

### **E. 2.2**

D'après 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 pratique par les instances cantonales aux dispositions de la LHID (arrêt 2C\_132/2020 du 26 novembre 2020 consid. 2.1, non publié in ATF 147 II 155 ). Toutefois, les griefs de violation des droits fondamentaux sont soumis à des exigences de motivation accrue (cf. art. 106 al. 2 LTF ). La partie recourante doit indiquer les principes constitutionnels qui n'auraient pas été respectés et expliquer de manière claire et précise en quoi ces principes auraient été violés ( ATF 146 I 62 consid. 3; 142 II 369 consid. 2.1).

### **E. 3**

Le litige porte sur la qualification du gain de 1'326'666 fr. réalisé par le recourant lors de la vente (échange d'actions) de ses 333'332 actions de D.\_\_\_\_\_ SA - soit un tiers du capital-actions (les deux tiers étant détenus par ses deux associés) - à E.\_\_\_\_\_ le 21 mai 2019. En particulier, il convient de déterminer si c'est à bon droit que la juridiction cantonale a confirmé que le gain précité devait être qualifié de revenu provenant d'une activité indépendante (commerce de titres) au sens de l' art. 18 al. 2 LIFD et non pas d'un gain en capital exonéré de tout impôt au sens de l' art. 16 al. 3 LIFD . II. Griefs formels

#### **E. 4.1**

Le recourant se plaint d'abord d'une violation de son droit d'être entendu ( art. 6 CEDH ; art. 29 al. 2 Cst. ), dans la mesure où les juges précédents auraient écarté sa demande d'être entendu oralement ("interrogatoire") et celle d'auditionner ses associés. Le recourant soutient également que ces auditions auraient permis de démontrer qu'il avait acquis "de facto" les actions de D.\_\_\_\_\_ SA en 2017 déjà, et non pas seulement en 2019 comme l'aurait retenu la commission de recours. Le contribuable avance encore qu'en refusant de procéder à l'audition de ses associés au motif qu'ils étaient ses partenaires commerciaux, la commission cantonale remettrait en cause leur intégrité et leur réputation.

#### **E. 4.2**

Les premiers juges ont rejeté par appréciation anticipée les offres de preuve du recourant. Pour ce faire, ils ont retenu que son audition ne permettrait pas d'apporter d'éléments supplémentaires et nécessaires pour juger la présente cause, dans la mesure où le contribuable avait pu s'exprimer par écrit tout au long de la procédure administrative (SCC) et judiciaire (commission de recours). Les juges précédents ont considéré que de toute manière le recourant ne pouvait pas se prévaloir du droit à être entendu oralement dans tous les cas. S'agissant des associés du contribuable, la juridiction cantonale a retenu que la force probante des témoignages effectués après coup par des partenaires commerciaux apparaissait comme douteuse.

#### **E. 4.3**

Le droit d'être entendu découlant de l' art. 29 al. 2 Cst. comprend notamment pour le justiciable le droit d'obtenir de l'administration des preuves pertinentes et valablement offertes, de participer à l'administration des preuves essentielles et de se déterminer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (cf. ATF 147 IV 534 consid. 2.5.1). Il convient d'emblée de préciser que le seul fait de devoir payer un impôt - objet du présent litige - ne constitue pas un motif pour prétendre au droit d'être entendu oralement, dès lors que le recourant a pu s'exprimer par écrit pendant toute la durée de la procédure administrative et judiciaire, comme l'a retenu à juste titre la juridiction cantonale. Le droit d'être entendu ne comprend de toute manière pas celui d'être entendu oralement (cf. ATF 140 I 68 consid. 9.6.1) ni celui d'obtenir l'audition de témoins (cf. ATF 130 II 425 consid. 2.1). En effet, dans la mesure où la présente procédure n'a pas de caractère pénal, l'

art. 6 CEDH ne s'applique pas contrairement à ce que soutient le recourant (cf. ATF 140 I 68 consid. 9.2). S'agissant de l'audition des associés du recourant, en relevant que ces deux partenaires commerciaux lui étaient liés directement, la commission de recours pouvait, sans arbitraire, douter de la force probante de leur témoignage à l'aune des pièces du dossier. Cela est d'autant plus vrai que le recourant et ses associés ont conclu un contrat écrit le 9 janvier 2019 portant sur l'acquisition des 333'332 actions de D. \_\_\_\_\_ SA par le contribuable, de sorte que les témoignages de ses partenaires commerciaux ne pouvaient démontrer qu'en réalité le recourant aurait acquis les actions précitées "de facto" en 2017. La commission cantonale pouvait donc renoncer à procéder à l'audition des deux associés, dès lors qu'elle a retenu que les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et qu'en les appréciant de manière anticipée, elle avait acquis la certitude que ces auditions ne pouvaient l'amener à modifier son opinion (cf. ATF 140 I 285 consid. 6.3.1). Au demeurant, le recourant n'explique pas en quoi la valeur probante des témoignages aurait été arbitrairement sous-estimée par la commission de recours (cf. art. 106 al. 2 LTF ; ATF 146 III 73 consid. 5.2.2. et les arrêts cités). III. Impôt fédéral direct

### **E. 5.1**

Dans un second grief, le recourant reproche à la commission de recours d'avoir qualifié de revenu provenant d'une activité lucrative indépendante (commerce de titres) le gain de 1'326'666 fr. issu de la vente (échange) des actions de D. \_\_\_\_\_ SA à E. \_\_\_\_\_. Il conteste en substance que les critères retenus par la juridiction cantonale, tant sous l'angle de la constatation inexacte des faits que sous l'angle de la violation des art. 16 al. 3 LIFD , 7 al. 4 let. b LHID et 12 al. 3 de la loi fiscale du canton du Valais du 10 mars 1976 (LF/VS; RS/VS 642.1), soient réalisés. Il soutient à cet égard que la commission de recours n'aurait pas tenu compte de toutes les circonstances du cas d'espèce, plus particulièrement du fait qu'il aurait acquis ses actions de D. \_\_\_\_\_ SA en 2017 déjà et non pas seulement en 2019. Dès lors qu'il serait "de facto" titulaire des actions depuis 2017, les critères de la durée de possession des actions ainsi que du caractère planifié de la transaction ne seraient pas réalisés. Le dernier critère du recours à des fonds étrangers - qui serait éventuellement rempli selon le recourant - ne suffirait pas à lui seul pour qualifier la transaction litigieuse de revenu provenant d'une activité lucrative indépendante. Il conviendrait de toute manière de relativiser ce critère au vu de sa situation financière précaire et donc de son recours à un financement externe. A l'appui de son argumentation, le contribuable se fonde notamment sur un arrêt du Tribunal fédéral (2C\_455/2011 du 5 avril 2012) relatif à la vente d'un bien immobilier financé à l'aide de fonds étrangers importants, dans lequel la Haute Cour aurait indiqué que ce seul critère était insuffisant pour retenir l'existence d'une activité indépendante.

### **E. 5.2**

La juridiction cantonale a confirmé la décision sur réclamation du 7 juillet 2021 de la commission d'impôts SCC en qualifiant de revenu imposable provenant d'une activité lucrative indépendante la revente de 333'332 actions de D. \_\_\_\_\_ SA - acquise le 9 janvier 2019 pour un prix de 16'666 fr. 60 par le recourant - à la société E. \_\_\_\_\_ le 21 mai 2019 pour un montant de 1'326'666 fr. (sous forme d'échange de titres). Elle a considéré, en substance, que cette transaction apparaissait comme planifiée au vu de l'enchaînement des événements et non pas comme fortuite comme le soutenait le recourant, dès lors que celui-ci avait acquis les actions à leur prix nominal le 9 janvier 2019 pour les revendre à un prix cent fois supérieur quatre mois plus tard, soit le 21 mai 2019. En outre,

elle a également retenu que cette courte durée de possession (quatre mois) et l'utilisation de fonds étrangers pour acquérir les actions pour un montant de 16'666 fr. 60 permettaient de conclure que cette transaction (activité déployée) constituait une activité indépendante. En résumé, la juridiction cantonale s'est fondée sur trois critères (le caractère planifié de l'opération, la durée de possession des actions et le recours à des fonds étrangers) pour retenir l'existence d'une activité lucrative indépendante. La commission de recours a toutefois réduit le revenu net au titre d'activité lucrative indépendante à 1'326'666 fr. sous déduction des cotisations sociales, dans la mesure où le recourant avait produit une attestation de Me F. \_\_\_\_\_ datée du 18 janvier 2022, dans laquelle ce dernier indiquait avoir fonctionné comme dépositaire des actions de E. \_\_\_\_\_ et avoir transféré 1'683'522 de ces actions au recourant, ce qui correspondait au montant de 1'326'666 fr. retenu en définitive.

### **E. 6.1**

La détermination du revenu imposable des personnes physiques en matière d'impôt fédéral direct est réglée aux art. 16 ss LIFD. L'art. 16 LIFD prévoit que l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. En lien avec la liste exemplative des art. 17 à 23 LIFD, cette disposition exprime, pour l'imposition du revenu des personnes physiques, le concept de l'accroissement du patrimoine, respectivement de l'imposition du revenu global net ("Reinvermögenszugangstheorie"), ainsi que la règle selon laquelle tous les revenus du contribuable sont en principe imposables (cf. ATF 143 II 402 consid. 5.1 et les références), y compris les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale (art. 18 al. 2 LIFD). Selon l'art. 16 al. 3 LIFD, les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée ne sont en revanche pas imposables. Cela signifie qu'un gain en capital n'est soumis à l'impôt fédéral direct que lorsque le bien aliéné fait partie de la fortune commerciale du contribuable, non pas lorsqu'il se rapporte à sa fortune privée (cf. ATF 133 II 420 consid. 3.1; 125 II 113 consid. 4a et 6a; arrêts 2C\_420/2020 du 18 mars 2021 consid. 4.1; 2C\_370/2014 du 9 février 2015 consid. 6.1).

### **E. 6.2**

De jurisprudence constante, la distinction entre un gain privé en capital (non imposable sur le revenu) et un bénéfice commercial en capital provenant de l'exercice d'une activité lucrative indépendante (imposable sur le revenu), dépend des circonstances concrètes du cas. La notion d'activité lucrative indépendante s'interprète "largement", de telle sorte que sont seuls considérés comme des gains privés en capital exonérés de l'impôt sur le revenu ceux qui sont obtenus par un particulier de manière fortuite ou dans le cadre de la simple administration de sa fortune privée (cf. arrêt 2C\_918/2021 du 18 février 2022 consid. 3.2 et les références). En revanche, si l'activité du contribuable excède ce cadre relativement étroit et est orientée dans son ensemble vers l'obtention d'un revenu, l'intéressé est réputé exercer une activité lucrative indépendante dont les bénéfices en capital sont imposables. Une telle qualification peut se justifier, selon les cas, même en l'absence d'une activité reconnaissable pour les tiers et/ou organisée sur le modèle d'une entreprise commerciale, et même si cette activité n'est exercée que de manière accessoire ou temporaire, voire même ponctuelle (cf. ATF 125 II 113 consid. 5e; arrêt 2C\_918/2021 du 18 février 2022 consid. 3.2).

### **E. 6.3**

C'est avant tout en lien avec les transactions effectuées par les particuliers sur des immeubles ou sur des titres que la jurisprudence a été amenée à dégager des critères permettant de tracer la limite entre les gains (privés) en capital et les bénéfiques (commerciaux) en capital. Elle a notamment considéré que valent comme indices d'une activité lucrative indépendante dépassant la simple administration de la fortune privée les éléments suivants: le caractère systématique et/ou planifié des opérations, la fréquence élevée des transactions, la courte durée de possession des biens avant leur revente, la relation étroite entre l'activité indépendante (accessoire) supposée et la formation et/ou la profession (principale) du contribuable, l'utilisation de connaissances spécialisées, l'engagement de fonds étrangers d'une certaine importance pour financer les opérations, le réinvestissement du bénéfice réalisé ou encore la constitution d'une société de personnes (cf. ATF 125 II 113 consid. 6a; arrêt 2C\_918/2021 du 18 février 2022 consid. 3.2 et les références). Chacun de ces indices peut conduire, en concours avec les autres voire même - exceptionnellement - isolément s'il revêt une intensité particulière, à la reconnaissance d'une activité lucrative indépendante. En tout état, les circonstances concrètes du cas sont déterminantes, telles qu'elles se présentent au moment de l'aliénation (cf. ATF 125 II 113 précité consid. 6a; arrêt 2C\_918/2021 du 18 février 2022 consid. 3.2 et les références). En matière de commerce de titres, la manière de procéder systématique et planifiée, ainsi que l'utilisation de connaissances techniques spéciales ont une importance moindre; en revanche, il faut donner plus de poids aux critères du volume des transactions et de l'engagement de fonds étrangers importants (arrêt 2C\_868/2008 du 23 octobre 2009 consid. 2.7, repris notamment in 2C\_339/2020 du 5 janvier 2021 consid. 7.3.1; cf. aussi la circulaire no 36 du 27 juillet 2012 de l'AFC relative au commerce professionnel de titres, qui, en tant que directive administrative, ne lie pas le Tribunal fédéral, mais dont celui-ci ne s'écarte pas sans motif pertinent; arrêt 2C\_339/2020 du 5 janvier 2021 consid. 7.3.1).

### **E. 7.1**

En l'espèce, il appartient au recourant de démontrer en quoi les constatations figurant dans l'arrêt entrepris seraient manifestement inexacts. Il ne suffit pas d'affirmer, comme le fait celui-ci pour pouvoir présenter librement les faits qu'il considère comme déterminants, notamment la prétendue acquisition "de facto" des actions en 2017, que la commission de recours aurait dû tenir compte de l'ensemble des circonstances. Il s'agit d'une simple allégation de la part du recourant, qui va par ailleurs à l'encontre de ce qui ressort du contrat signé avec ses associés. Ce document porte sur l'acquisition des 333'332 actions de D.\_\_\_\_\_ SA par le contribuable le 9 janvier 2019, et celui-ci ne démontre pas le fondement sur lequel la commission de recours aurait dû retenir que les titres avaient été acquis déjà en 2017. Dès lors, la juridiction cantonale n'est pas tombée dans l'arbitraire en retenant que le critère de la courte durée de possession des titres (quatre mois entre le 9 janvier et le 21 mai 2019) était rempli. S'agissant du caractère planifié de la transaction, rien non plus ne permet de remettre en cause les considérations de la commission de recours, selon lesquelles l'opération ne serait pas fortuite. En effet, le recourant se contente de réitérer à ce sujet qu'il était "de facto" titulaire des actions depuis 2017. Dans ces circonstances, la juridiction cantonale ne s'est pas fondée sur le seul critère relatif au financement des actions par des fonds étrangers pour retenir l'existence d'une activité indépendante. En outre, le fait de recourir à des fonds étrangers pour acheter des actions qu'il n'aurait pas pu acquérir par ses propres moyens - seulement quatre mois avant de les revendre à un prix cent fois supérieur - relève d'une manière d'agir qui n'est ni fortuite ni imprévisible, comme la commission de recours l'a constaté. Il importe peu à cet égard que le

contribuable et ses partenaires commerciaux n'aient prétendument eu aucune garantie de réaliser un tel gain le 9 janvier 2019, dans la mesure où l'acquisition des titres s'est faite dans le but d'obtenir un gain important.

#### **E. 7.2**

A toutes fins utiles, l'arrêt 2C\_455/2011 du 5 avril 2012, sur lequel se fonde le recourant, n'est pas transposable au cas présent. En effet, dans cette affaire, la Haute Cour avait renvoyé la cause à l'administration fiscale cantonale, dès lors que celle-ci n'avait pas examiné les autres critères que celui des fonds étrangers pour retenir l'existence d'une activité lucrative indépendante. Or en l'espèce, comme il a été constaté, la commission cantonale s'est fondée sur trois critères pour qualifier le gain de 1'326'666 fr. d'imposable car provenant d'une activité lucrative indépendante et non pas exclusivement sur celui du financement par des fonds étrangers. Le recours doit être rejeté en ce qui concerne l'IFD.

#### **IV. Droits fondamentaux**

#### **E. 8**

Dans un dernier grief, le recourant se plaint d'une violation de l'égalité de traitement ( art. 8 Cst. ). Il reproche à la commission cantonale d'avoir écarté la taxation de ses associés portant sur la même transaction litigieuse, au motif qu'elle ne serait pas pertinente, qu'elle aurait été effectuée par une autorité fiscale (cantonale) différente et qu'elle concernerait des contribuables distincts, qui se trouveraient dans une situation différente. On comprend que le recourant entend comparer l'imposition de son gain de 1'326'666 fr., issu de la revente des actions de D. \_\_\_\_\_ SA à E. \_\_\_\_\_, avec celle de ses partenaires commerciaux. Il se limite toutefois à invoquer une inégalité de traitement (fiscale) par rapport à ses associés, sans exposer précisément en quoi elle consisterait, soit en quoi ce droit fondamental aurait été violé. Dès lors, son grief ne satisfait pas aux exigences de motivation accrue, de sorte qu'il est infondé (cf. 106 al. 2 LTF; consid. 2.2 supra).

#### **V. impôts cantonal et communal**

En droit fiscal harmonisé, les notions de revenu imposable (produit d'une activité indépendante) et de gain en capital mobilier exonéré - les gains immobiliers font l'objet d'une réglementation spécifique dans la LHID et donc dans les lois cantonales - sont identiques à celles de la LIFD (art. 7 al. 1, al. 4 let. b LHID; art. 12 al. 1 et 3, 14 al. 1 et 2 LF/VS). Ainsi, dans la mesure où la notion d'activité lucrative indépendante doit être interprétée en droit cantonal de la même manière qu'en droit fédéral (arrêt 9C\_658/2022 du 1er mai 2023 consid. 6), les considérations développées pour l'IFD s'appliquent aux ICC.

#### **VI. Conséquence, frais et dépens**

#### **E. 9**

Compte tenu de ce qui précède, le recours doit être rejeté. Le recourant qui succombe, supporte les frais judiciaires ( art. 66 al. 1 LTF ).

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