

BGer 9C_81/2023 vom 18. September 2023

Bundesgericht, 2023-09-18, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_81_2023

FR: TF 9C_81/2023 du 18 septembre 2023

IT: TF 9C_81/2023 del 18 settembre 2023

Erwägungen

E. 1.1

Le présent recours est dirigé contre un arrêt portant sur cause de droit public (art. 82 let. a LTF). Comme aucune des exceptions prévues à l' art. 83 LTF n'est réalisée, la voie du recours en matière de droit public au sens des art. 82 ss LTF est ouverte (cf. aussi art. 146 LIFD [RS 642.11] et 73 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]).

E. 1.2

L'instance précédente a traité dans un seul jugement de l'IFD et des ICC, 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 la recourante s'en prend clairement aux deux catégories d'impôts (ATF 135 II 260 consid. 1.3.2). Il y a lieu d'entrer en matière sur le recours, sous réserve de ce qui suit.

E. 1.3

Selon un principe général de procédure, les conclusions en constatation de droit ne sont recevables que lorsque des conclusions condamnatoires ou formatrices sont exclues. Sauf situations particulières, les conclusions constatatoires ont donc un caractère subsidiaire (ATF 141 II 113 consid. 1.7; 135 I 119 consid. 4). En l'espèce, les conclusions en constatation formulées par la recourante relèvent de la motivation juridique pouvant conduire à l'annulation, respectivement la réforme de l'arrêt entrepris et n'ont dès lors pas de portée propre, de sorte qu'elles sont irrecevables.

E. 2.1

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 (cf. ATF 134 II 207 consid. 2; arrêt 2C_826/2015 du 5 janvier 2017 consid. 2, non publié in ATF 143 I 73) comme c'est le cas en l'espèce, puisqu'est en cause le point de savoir si le bénéfice issu de la vente litigieuse doit être imputable à titre de revenu (cf. arrêt 2C_918/2021 du 18 février 2022 consid. 4).

Conformément aux exigences de motivation de l' art. 106 al. 2 LTF , le recourant doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions sont réalisées. A défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait divergent de celui qui est contenu dans l'acte attaqué. En particulier, le Tribunal fédéral n'entre pas en matière sur les critiques appellatoires portant sur l'état de fait ou l'appréciation des preuves (cf. ATF 147 IV 73 consid. 4.1.2; 141 IV 369 consid. 6.3; 140 III 264 consid. 2.3; 137 II 353 consid. 5.1).

E. 2.2.1

Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique 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). La partie recourante 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 145 V 188 consid. 2; 142 II 355 consid. 6). Conformément à l' art. 106 al. 2 LTF , la partie recourante doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions seraient réalisées. A défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait qui diverge de celui qui est contenu dans l'acte attaqué (ATF 145 V 188 consid. 2; 137 II 353 consid. 5.1).

II. Grief relatif à une constatation manifestement inexacte des faits

E. 3.1

A l'appui de ses conclusions, la recourante se plaint en substance de ce que les juges cantonaux auraient retenu de manière arbitraire que B._____ avait bénéficié des connaissances pointues du marché de l'immobilier acquises par C._____ en relation avec l'acquisition du bien immobilier situé sur la commune de U._____. De plus et pour la contribuable, il n'est "pas du tout acquis" que C._____ exerçât une activité lucrative indépendante dans le domaine du commerce professionnel de l'immobilier, ne serait-ce parce que celui-ci était salarié de la société H._____ SA.

Ce grief ne résiste pas à l'examen. On rappellera au préalable que, la jurisprudence (infra consid. 5.3) admet dans le cadre du commerce professionnel d'immeubles qu'en présence d'une société simple, il est possible de tenir compte des connaissances professionnelles des autres associés. En outre, le Tribunal fédéral a également admis que, dans le cadre de l'analyse relative au commerce professionnel d'immeubles, un architecte disposait de capacités professionnelles et de connaissances spécialisées en matière d'immeubles qui pouvaient être mises à profit dans le cadre de la gestion de ceux-ci (ATF 112 Ib 79 consid. 2a; Archives 47 p. 209). Partant et contrairement à ce que prétend la recourante, la cour cantonale n'a pas constaté les faits de manière arbitraire en ayant retenu que de par sa profession d'architecte, C._____ disposait de "connaissances pointues" dont B._____ avait pu bénéficier dans le cadre de la gestion de ses immeubles, et ce peu importe le degré d'implication concrète du second dans le projet immobilier litigieux. Au demeurant, la recourante a indiqué en procédure cantonale qu'elle "n'ignorait pas les compétences professionnelles de M. C._____ " (recours cantonal p. 4). De plus, on ne voit pas en quoi le statut de dépendant ou d'indépendant de l'architecte en cause jouerait un rôle sous l'angle de ses connaissances spécialisées (cf. sur ce point DANIELLE YERSIN, Les gains en capital considérés comme le revenu d'une activité lucrative, in Archives 59 p. 143).

E. 3.2

La recourante reproche en outre à la juridiction cantonale d'avoir retenu, pour l'immeuble de U._____, un taux d'endettement par fonds étrangers de 89,72 %, en lieu et place d'un pourcentage de 78,36 %, pourtant calculé par l'institut financier ayant octroyé le crédit hypothécaire. Elle fait valoir que les juges cantonaux n'auraient à tort pas retenu dans leur calcul du ratio de fonds étrangers des frais liés à des "travaux prévisionnels" qui n'avaient finalement pas été menés à chef. Ce grief tombe à faux. Il n'est en effet pas arbitraire d'exclure du calcul du ratio en cause des travaux qui n'ont effectivement pas été exécutés,

puisque le contraire reviendrait à déterminer un taux d'endettement hypothétique. Or et ainsi que le fait valoir l'intimée, ce qui est déterminant dans le cas de 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), ce sont les circonstances concrètes du cas, telles qu'elles se présentent au moment de l'aliénation (cf. ATF 125 II 113 précité consid. 6a; arrêts 2C_918/2021 du 18 février 2022 consid. 3.2 et les références; 2C_423/2019 du 25 novembre 2019 consid. 4.1 et la référence).

E. 3.3

L'Administration fiscale évoque à l'appui de sa réponse que l'arrêt cantonal retiendrait à tort que lors de l'achat des parcelles sises sur la commune de U._____, C._____ exerçait non pas la profession "d'architecte au sein de la société H._____ SA" puisqu'il aurait en réalité travaillé au sein de la raison individuelle "I._____". Elle indique également que, comme cela ressort des pièces qu'elle a versées au dossier cantonal, le prénommé aurait été impliqué dans pas moins de quarante-quatre transactions immobilières entre 1999 et 2014.

Ce faisant et comme le relève la recourante, l'intimée n'explique pas en quoi la juridiction cantonale aurait établi les faits de manière manifestement inexacte et ne développe pas davantage en quoi les faits qu'elle allègue auraient une influence concrète sur l'issue de la cause.

E. 3.4

Partant, le Tribunal fédéral se fondera uniquement sur les faits constatés par l'instance précédente.

III. Objet du litige et arrêt cantonal

E. 4.1

Le litige porte sur le point de savoir si c'est à bon droit que la cour cantonale a confirmé que le bénéfice réalisé par la recourante à la suite de la vente des feuillets xxx à yyy de la Commune de U._____ était imposable à titre de ses revenus pour l'IFD et les ICC de la période fiscale 2013.

E. 4.2

Après avoir constaté que B._____ s'était associé, dans le cadre d'une société simple, avec deux autres personnes et qu'à travers cette structure, les trois associés avaient acquis successivement deux biens immobiliers en 2003, la juridiction cantonale a retenu que l'immeuble sis sur la commune de V._____ avait été vendu en 2007 et que l'autre immeuble sis sur la commune de U._____ avait été aliéné en 2013. Pour les juges cantonaux, ces opérations visaient "à première vue" le placement de capitaux et l'obtention d'un revenu locatif. Ils ont ensuite constaté que l'époux de la contribuable avait pu bénéficier des connaissances spécifiques dans le domaine immobilier de C._____, architecte de son état. En outre, le degré d'endettement excédait dans une notable mesure celui admis de 80 % par les institutions de financement et la durée de détention de l'immeuble situé à U._____ n'avait pas été particulièrement longue. De plus, l'aliénation de l'immeuble litigieux faisait suite à une première vente intervenue quelques années auparavant, ce qui dénotait une certaine systématique dans les opérations immobilières. Partant, et compte tenu de l'appréciation globale des indices posés par la jurisprudence (sur ces indices, infra consid. 5.2), le bénéfice réalisé par la recourante lors de la vente des

immeubles litigieux ne pouvait être qualifié de gain en capital privé. A cela s'ajoutait que, s'agissant de la vente de l'immeuble sis à V._____ en 2007, l'autorité intimée n'avait pas de raison de remettre en cause la nature privée de l'investissement en présence d'une première vente n'ayant généré aucun gain. Concernant en outre le cas de réalisation systématique invoqué par la recourante, la cour cantonale a considéré que les immeubles litigieux sis à U._____ avaient toujours été affectés, dès leur acquisition, à l'activité accessoire indépendante du défunt, qualification dont avait hérité par la suite la contribuable. Dès lors, il n'y avait pas eu de transfert de la fortune privée à la fortune commerciale après 2007, justifiant une imposition sur la base d'une réalisation systématique.

IV. Impôt fédéral direct

E. 5.1

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 (ATF 143 II 402 consid. 5.1; 139 II 363 consid. 2.1), 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; arrêt 2C_918/2021 du 18 février 2022 consid. 3.1 et les références).

E. 5.2

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 (arrêt 2C_918/2021 du 18 février 2022 consid. 3.1 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 et les références; voir aussi arrêt 9C_121/2023 du 18 septembre 2023 consid. 4.1 et les références).

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 (arrêt 2C_918/2021 du 18 février 2022 consid. 3.2 et les références).

E. 5.3

S'agissant de l'aspect particulier de l'existence d'une société simple, la jurisprudence considère que la création d'une telle société peut constituer en soi un indice de commerce professionnel d'immeubles. En effet, une activité lucrative indépendante doit être présumée lorsque, pour une opération immobilière déterminée, plusieurs personnes s'associent dans un consortium de construction et que, parmi elles, certaines participent dans le cadre de leur profession et s'occupent de la gestion pour le compte commun en accord avec les autres. Il n'est alors pas nécessaire que chaque associé exerce personnellement une véritable activité lucrative pour le compte commun. Il suffit qu'une telle activité existe au niveau de l'ensemble. Même l'associé qui se contente d'investir de l'argent dans la société sans participer lui-même aux affaires de celle-ci doit alors se faire imputer les efforts entrepris par le spécialiste dirigeant pour le compte de tous les associés comme une activité lucrative propre (arrêts 2C_553/2019 du 9 mars 2021 consid. 4.2.3 et les références; 2C_948/2010 du 31 octobre 2011 consid. 3.1.1 et les références in StE 2012 B 23.2 n° 40). Dans ce contexte, il se justifie également d'imputer aux associés non spécialisés de la société simple les connaissances spécifiques au domaine des associés spécialisés (arrêt 2C_553/2019 du 9 mars 2021 consid. 4.2.2 et les références).

E. 6.1

En se limitant à alléguer que son défunt mari n'avait exercé aucune activité personnelle dans le cadre de la société simple et que la création d'une telle société ne constituait pas un indice en lui-même de l'existence d'une activité lucrative indépendante, la recourante ne remet pas en cause de manière circonstanciée la présomption posée par la jurisprudence selon laquelle la constitution d'une société simple constitue précisément un indice de l'exercice d'une activité lucrative indépendante. En outre, et contrairement à ce qu'elle prétend, il n'est pas nécessaire que chaque associé exerce personnellement une véritable activité pour le compte commun puisqu'il suffit qu'une telle activité existe au niveau de l'ensemble (supra consid. 5.3). Au contraire, le fait que l'époux de la recourante s'est notamment associé, dans le cadre d'une société simple, à un architecte disposant de connaissances spécifiques qui pouvaient être mises à profit dans le cadre de la gestion des immeubles (cf. supra consid. 3.1) confère à celle-ci une intensité suffisante pour que l'on puisse parler d'une entité économique visant l'obtention d'un gain. En effet, l'activité même de la société consistait précisément à unir les efforts et les ressources des associés pour l'achat et la vente de deux immeubles; on ne

saurait parler d'une association purement qui aurait conduit à l'obtention d'un gain de manière fortuite.

En outre et s'agissant du haut degré de financement par fonds étrangers de l'immeuble litigieux à hauteur de 89,72 % (supra consid. 3.2) celui-ci constitue, contrairement à ce que prétend la recourante, un élément en défaveur d'une simple gestion de la fortune privée (comp. arrêt 2C_1276/2012 du 24 octobre 2013 consid. 4.3.2). Le seul fait que la détention de l'immeuble a atteint environ dix ans, soit une période relativement longue (cf. arrêt 2C_918/2021 du 18 février 2022 consid. 3.5) ne suffit toutefois pas à contrebalancer les autres éléments permettant de considérer que la contribuable a dépassé la simple administration courante de sa fortune privée dans le cadre de l'opération immobilière litigieuse.

E. 6.2

La recourante prétend également que feu B._____ n'exerçait aucune activité lucrative indépendante au moment de la vente du bien immobilier sis à V._____ en 2007, puisque la transaction y relative a été considérée par l'intimée "dans une décision ayant acquis l'autorité de la chose décidée", comme relevant d'une opération relevant de la sphère privée. En d'autres termes, cette qualification aurait pour conséquence que B._____ n'exerçait pas d'activité lucrative indépendante avant 2007 (soit la date de la vente de l'immeuble sis à V._____) et que partant, au moment de sa vente en 2013, l'immeuble sis à U._____ "avait du forcément quitter la sphère privée et intégrer la sphère commerciale" de B._____. Selon la recourante, il en découlerait que l'intimée aurait dû procéder à une imposition du gain immobilier en vertu des règles sur la réalisation systématique, qui serait du reste prescrite.

E. 6.2.1

On rappellera que selon la pratique constante du Tribunal fédéral, une taxation en matière d'impôts périodiques n'entre en force que pour la période concernée; les circonstances de fait et de droit peuvent donc parfaitement être appréciées différemment lors d'une période de taxation ultérieure (ATF 140 I 114 consid. 2.4.3; arrêts 2C_551/2018 du 11 juin 2019 consid. 2.2.5 et les références in StE 2019 B 23.45.1 Nr. 6; 2A.465/2006 du 19 janvier 2007 consid. 4.2.2 in RDAF 2007 II 263). Or cela vaut en principe également pour l'imposition des gains en capital réalisés sur des immeubles faisant partie de la fortune commerciale d'un commerçant professionnel d'immeubles, nonobstant le fait qu'ils s'accumulent typiquement sur plusieurs années et peuvent donc présenter des points d'attache avec différentes périodes fiscales (arrêt 2C_551/2018 du 11 juin 2019 consid. 2.2.5).

E. 6.2.2

Il découle de ces principes que, comme le font valoir l'intimée et l'AFC, la prise en compte d'une perte de nature privée lors de la transaction effectuée en 2007 ne permet pas de "sceller la qualification" de la seconde opération immobilière en 2013 qui doit s'apprécier en fonction des circonstances prévalant à ce moment-là (supra consid. 3.2). La recourante ne peut ainsi pas se prévaloir de l'existence, respectivement de la continuité d'une gestion privée de son patrimoine sur la seule qualification donnée par l'intimée en lien avec la transaction de l'immeuble situé à V._____. A cet égard, on ne saurait considérer que l'administration aurait adopté un comportement contradictoire en appréciant la vente immobilière de U._____ de manière indépendante de celle effectuée à V._____. Vu les circonstances (supra consid. 6) et ce qui vient d'être évoqué, on doit considérer à la suite

de la cour cantonale que le bien immobilier litigieux a toujours été affecté dès son acquisition à l'activité accessoire de l'époux de la recourante, de sorte que le grief relatif à une imposition selon une réalisation systématique doit être écarté (sur la notion de réalisation systématique, cf. par exemple ATF 148 II 299 consid. 7.4.4). Il n'y a donc pas lieu de se prononcer sur le grief de la prescription y relative.

Il en va de même du grief - pour peu que l'on considère qu'il respecte l'exigence accrue de motivation (supra consid. 2.1) - relatif à une violation du principe de la bonne foi. En effet, la recourante ne prétend pas qu'en l'espèce un renseignement ou une assurance aurait été donné par l'intimée s'agissant du traitement fiscal de la transaction litigieuse qui serait différent de celui de la décision de taxation relative à la période fiscale 2013 (sur les conditions de la protection de la bonne foi en matière fiscale, cf. ATF 148 II 233 consid. 5.5.1; 146 I 105 consid. 5.1.1).

E. 6.3

En définitive, c'est à bon droit que la juridiction cantonale a confirmé la taxation en cause à titre de revenu d'une activité lucrative indépendante.

V. Impôts cantonaux et communaux

E. 7

La jurisprudence rendue en matière d'impôt fédéral direct au sujet de la distinction entre un bénéfice provenant de l'exercice d'une activité lucrative indépendante et un gain privé en capital est également déterminante en ce qui concerne les impôts cantonaux et communaux, puisque 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 2C_918/2021 du 18 février 2022 consid. 4). Il peut ainsi être renvoyé dans cette mesure à la motivation développée en matière d'impôt fédéral direct. Le recours doit par conséquent aussi être rejeté en tant qu'il concerne les ICC de la période fiscale sous examen.

VI. Frais et dépens

E. 8

Les frais judiciaires sont mis à la charge de la recourante, qui succombe (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.