

# **FR\_GERICHTE 604 2021 77 vom 17. Januar 2022**

FR Kantonsgericht, 2022-01-17, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_604\\_2021\\_77](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2021_77)

FR: FR\_GERICHTE 604 2021 77 du 17 janvier 2022

IT: FR\_GERICHTE 604 2021 77 del 17 gennaio 2022

## **Regeste**

Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal | Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Déposé le 4 juin 2021 contre une décision sur réclamation du 4 mai 2021, le recours a été interjeté dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), 50 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation

Tribunal cantonal TC Page 6 de 16 des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), 180 de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) et 79 ss du code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). Partant, le recours est recevable, tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal. Impôt fédéral direct (604 2021 77)

### **E. 2**

Dans un premier temps, le litige porte sur les conséquences du ruling passé entre le recourant et le Service cantonal des contributions par échanges de courriels, relatif au gain réalisé par le recourant à la suite de la vente des parts sociales de D.\_\_\_\_\_ Sàrl. Ensuite, il porte, d'une part, sur la qualification dudit gain en tant que revenu d'une activité lucrative indépendante et, d'autre part, sur la conséquence de cette qualification sur le mode d'imposition. Pour répondre à ces questions, il conviendra au préalable de déterminer si la cession du droit d'emption constitue un transfert de la propriété économique et si D.\_\_\_\_\_ Sàrl peut être qualifiée de société immobilière.

### **E. 3**

Discussion sur la validité et les conséquences du ruling (principe de la bonne foi)

#### **E. 3.1**

Un ruling fiscal est une approbation anticipée par l'autorité fiscale compétente d'un traitement proposé par le contribuable en référence à une opération envisagée à l'avenir. Les rulings sont donc des renseignements juridiques donnés par l'administration fiscale; ils ne constituent pas des décisions, mais peuvent, à certaines conditions, avoir des conséquences juridiques en vertu du principe de la bonne foi et de la protection de la confiance. Le droit à la protection de la confiance placée dans un renseignement donné par l'administration et s'écartant de la loi l'emporte sur l'intérêt public à la correcte application du droit fiscal matériel à condition que: a) l'autorité soit intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées, b) qu'elle ait agi ou soit censée avoir agi dans les limites de ses

compétences, c) que l'administré n'ait pas pu se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement obtenu. Il faut encore qu'il se soit fondé sur les assurances ou le comportement dont il se prévaut pour d) prendre des dispositions auxquelles il ne saurait renoncer sans subir de préjudice, et e) que la réglementation n'ait pas changé depuis le moment où l'assurance a été donnée (arrêt TF 2C\_974/2019 du 17 décembre 2020 consid. 9.1 et les références).

### **E. 3.2**

En l'espèce, le recourant fait valoir que l'imposition du gain ressortant de la vente des parts sociales de D.\_\_\_\_\_ Sàrl en tant que revenu d'une activité indépendante viole le principe de la bonne foi car le Service cantonal des contributions ne s'est pas conformé au ruling conclu lors des entretiens des 7 décembre 2016 et 14 décembre 2016, ainsi que par échanges de courriels des 15 et 18 janvier 2017. Il importe de constater de prime abord que, en l'absence de tout procès-verbal des entretiens précités dans le dossier constitué, il n'est pas possible de se référer à leur contenu hypothétique. Cela étant, seuls les échanges de courriels peuvent être analysés à la lumière de la jurisprudence susmentionnée.

Tribunal cantonal TC Page 7 de 16 Dans son courriel du 15 janvier 2017, le recourant, par le biais de son mandataire, a indiqué que « concernant le transfert économique d'un immeuble en cas de droit d'emption, je considère que D.\_\_\_\_\_ Sàrl ne dispose pas du droit économique d'exploitation de l'immeuble no mmm de N.\_\_\_\_\_ et qu'on ne se trouve pas devant un transfert économique de la propriété. Par conséquent, lors de la vente des parts sociales de D.\_\_\_\_\_ Sàrl [...], l'éventuelle plus-value réalisée lors de cette vente sera exonérée d'impôt selon l'art. 17 al. 3 LICD [16 al. 3 LIFD] ». Par retour de courriel du 18 janvier 2017, le représentant du Service cantonal des contributions a répondu : « Je vous confirme que je suis d'accord avec vos conclusions ». Il peut être regretté que le Service cantonal des contributions ait donné d'emblée son accord sur la base d'une telle formulation, sans même avoir sollicité au préalable un projet du contrat de vente et sans émettre au surplus de réserve quant à la qualification du gain, alors que ladite vente portait sur une somme importante. Mais cela ne suffit pas pour que le recourant puisse se prévaloir du principe de la bonne foi pour contester l'imposition du gain résultant de la vente des parts sociales au titre de revenu de l'activité lucrative indépendante. D'une part, ce mode d'imposition n'est pas expressément exclu par le ruling. L'approbation donnée par le fisc le 18 janvier 2017 est en effet laconique et se réfère à un courriel de la fiduciaire du recourant qui passe sous silence les détails de l'opération qui permettraient de conclure à l'existence de l'exercice par le recourant d'une activité indépendante orientée vers le profit. La situation ainsi présentée ne faisait notamment pas état du prix de vente des parts sociales et des autres contreparties auxquelles s'engageait l'acquiesseuse envers le recourant et une autre de ses sociétés. D'autre part, il ressort de la pièce datée du 23 octobre 2014, transmise par le Service cantonal des contributions en annexe de ses contre-observations du 14 octobre 2021, que le recourant avait déjà soumis au fisc l'état de fait litigieux – tel qu'il se présentait à ce moment-là et avec plus de précisions notamment quant au prix de vente envisagé – et sollicité des renseignements quant aux conséquences fiscales d'une telle opération. Démarche suite à laquelle le Service cantonal des contributions avait répondu que le gain ne serait pas imposable au titre de gain immobilier, mais en tant que revenu provenant d'une activité indépendante. Compte tenu de ce qui précède, il faut constater qu'aucune assurance n'a été donnée au recourant dans le ruling concerné quant à l'exclusion d'une imposition sur le revenu et qu'il ne saurait se prévaloir de sa bonne foi

étant donné qu'il devait connaître depuis le 23 octobre 2014 le risque que le gain issu de la vente des parts sociales de D. \_\_\_\_\_ Sàrl soit qualifié de revenu d'une activité lucrative indépendante. Il s'ensuit que ce grief est rejeté.

#### **E. 4**

La cession du droit d'emption en tant que transfert de la propriété économique

##### **E. 4.1**

On admet qu'il y a transfert économique de propriété d'un immeuble lorsque les parties essentielles du pouvoir de disposition inhérent à la propriété foncière sont transférés par acte juridique, de sorte que l'acte juridique a effectivement et économiquement l'effet d'un transfert de propriété en droit civil (voir notamment BRODARD, Panorama de la fiscalité immobilière dans le canton de Fribourg, in RFJ 2017 p. 119 ss). Un tel transfert par acte juridique du pouvoir de disposition sur la propriété foncière a lieu notamment lorsqu'une personne physique ou morale conclut avec le propriétaire d'un immeuble un pacte

Tribunal cantonal TC Page 8 de 16 d'emption. En concédant un droit d'emption, des éléments essentiels du droit de disposition inhérent à la propriété foncière sont aliénés; cette action se rapproche donc d'un changement de propriétaire économique (arrêt TF 2C\_500/2008 du 23 décembre 2008 consid. 2.1; RDAF 2010 II 600).

##### **E. 4.2**

Le droit d'emption est considéré comme un immeuble (voir YERSIN, Les gains en capital considérés comme le revenu d'une activité lucrative, in ASA 59 p. 137-161 et les références).

##### **E. 4.3**

En l'espèce, contrairement à ce que soutiennent le recourant et le Service cantonal des contributions, la constitution du droit d'emption sur l'immeuble no mmm de la Commune de N. \_\_\_\_\_ en faveur de B. \_\_\_\_\_ Sàrl, puis la cession de ce droit à D. \_\_\_\_\_ Sàrl équivalent à des transferts du pouvoir de disposition de cet immeuble. Il en va de même du contrat du 19 mars 2018 par lequel P. \_\_\_\_\_ SA a acquis l'ensemble du capital social de D. \_\_\_\_\_ Sàrl. Cette convention a en effet placé P. \_\_\_\_\_ SA dans une position de propriétaire économique de l'immeuble en question.

#### **E. 5**

mars 2014, de la convention de cession du 4 juin 2016 et du contrat passé avec la commune de Q. \_\_\_\_\_ le 31 octobre et le 7 novembre 2016, concernant N. \_\_\_\_\_, qui sont joints au présent contrat ». Compte tenu de ce qui précède, D. \_\_\_\_\_ Sàrl doit être qualifiée de société immobilière.

##### **E. 5.1**

La société immobilière est une dénomination purement fiscale car il ne s'agit pas d'une société prévue par le Code des obligations (CO; RS 220). Il faut toutefois que la société ait la pleine personnalité morale pour que le Registre foncier puisse formellement la reconnaître en tant que propriétaire des immeubles. Ainsi, seules les sociétés anonymes, les sociétés à responsabilité limitée, les sociétés coopératives et les sociétés en commandites par actions peuvent constituer des sociétés immobilières. La jurisprudence et la doctrine ont dégagé certains critères permettant la qualification des sociétés immobilières : ■ Le but statutaire et/ou l'activité effective de la société consiste exclusivement ou principalement à

acquérir, posséder, gérer, administrer, exploiter, développer, louer, affermer ou aliéner des biens immobiliers au sens de l'art. 655 CC. ■ En général, la valeur vénale des immeubles doit représenter au moins deux tiers de la valeur vénale de l'ensemble des actifs. ■ En général, les deux tiers du bénéfice au moins doivent provenir des activités précitées. ■ Lorsque les immeubles ne constituent que le support physique d'une exploitation industrielle ou commerciale, la société ne saurait être qualifiée « d'immobilière » mais bien « d'exploitation ». Il faut examiner toutes les circonstances du cas d'espèce, en particulier au moment de l'acte juridique déterminant et selon le point de vue du débiteur de l'impôt. Dans le cas de la vente des actions de la société, c'est donc le moment de la vente, du point de vue de l'aliénateur, qui est déterminant (SCHWAB, La vente des actions de la société immobilière en droit fiscal suisse, 2019, p. 37 et les références).

## **E. 5.2**

En l'espèce, le recourant soutient que D. \_\_\_\_\_ Sàrl n'est pas une société immobilière au sens de la jurisprudence.

Tribunal cantonal TC Page 9 de 16 Or, le but statutaire de D. \_\_\_\_\_ Sàrl est d'« exercer toutes activités immobilières, en particulier l'achat, la vente, la gérance et l'exploitation de biens immobiliers ». En outre, il ressort des bilans et des comptes de résultats de cette société pour les périodes 2017 et 2018, figurant au dossier, que « selon convention du 5 mars 2014 reprise par la société le 4 juin 2016, [D. \_\_\_\_\_ Sàrl] est chargée des études liées à l'aménagement de la parcelle mmm de N. \_\_\_\_\_, à ses frais, ainsi que de la recherche d'acheteurs et de la commercialisation de ces parcelles. Au 31 décembre 2019, le montant des frais engagés s'élèvent à CHF 130'571.81 et figure dans la rubrique immobilisations corporelles ». Il n'y a pas d'autres actifs dans la société. Par ailleurs, le contrat de cession des parts sociales de D. \_\_\_\_\_ Sàrl du 19 mars 2018 indique que jusqu'à ce jour « la société n'a pas eu d'autres activités que la signature du pacte d'emption du

## **E. 6**

Le gain privé en capital et le bénéfice commercial en capital provenant de l'exercice d'une activité lucrative indépendante

### **E. 6.1**

En principe, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD). Sont exonérés d'impôt, les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée (al. 3). 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 tout autre activité lucrative indépendants sont imposables (art. 18 al. 1 LIFD). Font partie des revenus provenant de l'activité lucrative, tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale (al. 2).

### **E. 6.2**

Les revenus provenant de l'exploitation de l'activité lucrative indépendante sont imposables, que celle-ci soit exercée à titre principal ou accessoire, volontairement ou en raison d'une requalification par l'autorité fiscale (NOËL, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2e éd. 2017, art. 18 n. 37).

### **E. 6.3**

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. 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 ponctuelle (arrêts TF 2C\_419/2020 du 23 novembre 2020 consid. 5.3 et les références; 2C\_423/2019 du 25 novembre 2019 consid. 4.1).

Tribunal cantonal TC Page 10 de 16 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 exonérés et les bénéfices (commerciaux) en capital imposables. 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. Parmi les indices permettant, de manière générale, de distinguer entre activité indépendante et gestion privée, on peut encore mentionner l'utilisation effective du bien et le motif de son aliénation. Chacun de ces indices peut conduire, en concours avec les autres voire – exceptionnellement – isolément s'il revêt une intensité particulière, à la reconnaissance d'une activité lucrative indépendante. En outre, l'absence d'éléments typiques d'une telle activité dans un cas concret peut être relativisée par d'autres indices revêtant une intensité particulière. En tout état, les circonstances concrètes du cas sont déterminantes, telles qu'elles se présentent au moment de l'aliénation (arrêts TF 2C\_419/2020 précité consid. 5.3 et les références; 2C\_423/2019 précité consid. 4.1). La liste de ces indices n'est ainsi pas exhaustive - tout autre élément probant peut révéler l'existence d'une activité lucrative indépendante, le point essentiel étant que, dans son ensemble, elle vise l'acquisition d'un revenu. L'intention de générer un profit peut naître en cours d'opération; il suffit qu'elle soit présente au moment de la réalisation du bien (NOËL/AUBRY GIRARDIN, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2e éd. 2017, art. 18 n. 17 et 18 in fine et les références).

#### **E. 6.4**

S'agissant du rapport avec l'activité principale du contribuable, on notera que les architectes, entrepreneurs, techniciens en génie civil et maîtres d'état, même salariés, sont régulièrement imposés comme indépendants sur les revenus de la gestion de leur fortune immobilière, qu'ils présentent comme une activité privée. Le nombre d'opérations ne joue que peu, si ce n'est pas de rôle. Ainsi, une opération isolée peut être considérée comme

professionnelle si elle est en rapport avec la profession du contribuable. A cet égard, il est sans importance que le contribuable soit indépendant ou salarié (notamment d'une société dont il serait actionnaire) dans le cadre de son activité principale. La relation entre la profession du contribuable et son commerce d'immeubles est directe lorsque l'opération a pour but de procurer du travail au contribuable ou à son entreprise ou que celui-ci utilise les connaissances qu'il a acquises dans sa profession. Il est indifférent que l'opération ait effectivement procuré du travail au contribuable ou que celui-ci ait revendu l'immeuble sans transformation. De même, il importe peu que les bien-fonds aliénés aient servi à l'entreprise du contribuable comme réserve de terrains à bâtir (YERSIN, p. 144 et les références; voir également arrêt TF 2A\_125/2007 du 14 avril 2008 consid. 3.1.2). Le contribuable qui, en relation étroite avec sa profession principale de gérant d'une société d'investissements et en vue d'obtenir un bénéfice, acquiert le droit d'emption sur un immeuble et l'aliène peu après avec bénéfice exerce de ce fait une activité à but lucratif; en se faisant attribuer un droit d'emption cessible et transmissible, il a clairement montré sa volonté d'aliéner le droit d'emption. Le bénéfice ainsi réalisé constitue un revenu imposable au sens de l'art. 18 LIFD (voir ASA 36 p. 432).

Tribunal cantonal TC Page 11 de 16 Est assimilé à un immeuble le droit d'emption dont la cession avec bénéfice engendre un gain imposable selon l'art. 18 LIFD (voir YERSIN, p.161 et les références).

#### **E. 6.5**

Les éléments patrimoniaux utilisés pour l'accomplissement d'une activité lucrative indépendante sont considérés comme des actifs commerciaux. Les droits de participation font ainsi partie de la fortune commerciale lorsqu'il existe un rapport économique étroit entre la participation à la société et les autres affaires menées par le contribuable. Il faut en particulier admettre qu'il existe un tel rapport lorsque la participation a été acquise dans un but commercial ou lorsque le contribuable exerce une influence prépondérante sur la société en cause, qui correspond à ses propres activités commerciales ou les complète judicieusement, ce qui lui permet de les étendre. Une étroite relation économique ne suffit pas, c'est la volonté de l'intéressé de mettre concrètement à profit ses droits de participation pour améliorer le résultat commercial de sa propre entreprise qui constitue l'élément déterminant. Les parts d'une société immobilière ont fréquemment été rattachées à la fortune commerciale du contribuable lorsqu'il exerçait un commerce professionnel d'immeubles. (SCHWAB, p. 55 s. et les références).

#### **E. 6.6**

Lors de la vente d'actions d'une société immobilière faisant partie de la fortune privée du contribuable, le gain réalisé est exonéré d'impôt fédéral direct selon l'art. 16 al. 3 LIFD, tandis qu'il peut être soumis à l'impôt spécial sur les gains immobiliers (voir art. 12 al. 2 let. a et d LHID). Au contraire, lorsque les actions sont rattachées à la fortune commerciale du contribuable, le gain réalisé est toujours soumis à l'impôt ordinaire sur le revenu (SCHWAB, p. 161 s. et les références).

#### **E. 6.7**

En l'espèce, le Service cantonal des contributions s'est basé sur les indices suivants pour qualifier la transaction d'activité lucrative indépendante : « lien étroit avec l'activité professionnelle, connaissance du marché, rétrocession de 1/3 du bénéfice réalisé par D. \_\_\_\_\_ Sàrl, obligation pour D. \_\_\_\_\_ Sàrl de mandater B. \_\_\_\_\_ SA (qui

appartient à 100% à A. \_\_\_\_\_) pour la mise en valeur de l'immeuble concerné, courte durée de possession (création en 2016 de la société, vente en 2018), manière globale de procéder (systématique, but d'obtenir un bénéfice) » (Décision sur réclamation du 04.05.2021, p. 5). Dans sa réponse au recours, il ajoute que « le cas d'espèce excède clairement la pure administration de la propre fortune ou l'exploitation d'une opportunité résultant d'une circonstance fortuite. Le recourant a agi d'une manière systématique (négociation avec plusieurs acheteurs potentiels) et a utilisé ses connaissances professionnelles. En plus, la durée de possession était courte. Même si la vente ne porte pas directement sur un immobilier proprement dit, le prix de vente reflète uniquement la valeur de l'immeuble pour laquelle la société vendue détenait un droit d'emption. La vente de la participation est donc à assimiler à une vente d'un immeuble par un professionnel d'immeubles ». Le recourant soutient en premier lieu qu'il n'est pas un commerçant professionnel d'immeubles étant donné qu'il n'a jamais vendu le moindre immeuble et que la vente de ses parts sociales au sein de D. \_\_\_\_\_ Sàrl, laquelle était titulaire d'un droit d'emption sur l'immeuble no mmm de N. \_\_\_\_\_, n'est pas suffisant pour admettre sa qualité de professionnel de l'immobilier. Contrairement à ce que prétend le recourant, le fait qu'il n'ait jamais vendu le moindre immeuble auparavant n'est pas un élément à lui seul décisif. Il n'existe pas de nombre d'opérations qui permette de départager l'activité commerciale de la gestion de la fortune privée. Ce qui importe, au sens de la jurisprudence, c'est de qualifier l'aliénation en fonction d'un ensemble de facteurs, dont certains revêtent à eux seuls une intensité particulière.

Tribunal cantonal TC Page 12 de 16 Cela étant, le recourant exerce une profession en relation avec l'immobilier, ce qui en soi déjà, constitue un critère déterminant pour qualifier le caractère commercial de la vente de la société immobilière. Il ressort de plus du dossier que le recourant, avant la vente litigieuse, a mené des pourparlers transactionnels avec plusieurs acheteurs potentiels, ce qui accrédite la thèse selon laquelle la vente était planifiée. En outre, il ne conteste pas que la vente avait un but lucratif, ce qui au demeurant aurait été difficile de justifier compte tenu du gain prévu dans le contrat de cession du 19 mars 2018. La volonté de réaliser un gain se confirmait déjà à la lecture des contrats de cession des 5 mars 2014 et 4 juin 2016, lesquels prévoyaient l'attribution d'un droit d'emption cessible et transmissible, ce qui démontre clairement que le recourant avait l'intention d'aliéner le droit d'emption pour en tirer un bénéfice. A cela s'ajoute encore le fait que le recourant a possédé D. \_\_\_\_\_ Sàrl sur une courte durée. Le recourant fait valoir que la vente desdites parts sociales n'avait pas pour but, ni eu pour effet, d'étendre les activités commerciales de B. \_\_\_\_\_ Sàrl dont il est associé gérant. Il indique que ladite société est uniquement impliquée dans le projet portant sur l'immeuble no mmm de la Commune de N. \_\_\_\_\_ pour l'établissement du PAD et que les factures y relatives portent sur des sommes modiques. Il ajoute encore qu'il n'a qu'un droit d'information sur l'avancement des travaux et qu'il n'est pas impliqué dans les travaux de construction de l'immeuble en question. Or, le travail effectif fourni par B. \_\_\_\_\_ Sàrl et les montants versés au titre de rémunération ne sont pas des éléments décisifs au sens de la jurisprudence et la doctrine. En revanche, le fait que le contrat de cession du 19 mars 2018 prévoit notamment du travail pour B. \_\_\_\_\_ Sàrl, ainsi qu'un droit d'information et de consultation en faveur du recourant sur l'avancement des travaux et des mouvements financiers relatifs à l'immeuble no mmm de la Commune de N. \_\_\_\_\_, constitue des indices supplémentaires qui plaident en faveur d'une activité commerciale. Finalement, le recourant relève que les participations de D. \_\_\_\_\_ Sàrl ne figuraient pas dans sa fortune

commerciale au moment de leur acquisition. Toutefois, cette indication dans la déclaration d'impôt ne suffit pas à ranger ipso facto dans la fortune privée des parts sociales d'une société immobilière qui appartiennent à la fortune commerciale du recourant en vertu des critères posés par la jurisprudence du Tribunal fédéral. Ainsi, comme l'a relevé le Service cantonal des contributions, l'examen des critères dégagés par le Tribunal fédéral et la doctrine démontre que la vente de la société immobilière litigieuse dépasse la simple administration de la fortune privée. Il sied encore de relever que le recourant détenait la maîtrise totale de D.\_\_\_\_\_ Sàrl, ce qui, dans les faits, le conduisait à exercer une activité de commerçant professionnel d'immeubles par le biais même de cette société. Il apparaît en conséquence que le gain réalisé par la vente de l'intégralité des parts sociales de D.\_\_\_\_\_ Sàrl doit effectivement être imposé au titre de l'impôt sur le revenu en vertu de l'art. 18 al. 1 LIFD.

## **E. 7**

L'imposition partielle des rendements de droits de participation détenus dans la fortune commerciale liée à l'activité indépendante

Tribunal cantonal TC Page 13 de 16

### **E. 7.1**

Dans la mesure où la présente procédure de recours concerne la période fiscale 2018, il convient de se référer aux dispositions légales alors en vigueur.

### **E. 7.2**

Selon l'art. 18b LIFD (dans sa version en vigueur du 01.01.2018 au 31.12.2018), les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et les prestations appréciables en argent provenant d'actions, de parts à des sociétés à responsabilité limitée, de parts à des sociétés coopératives et de bons de participation ainsi que les bénéfices provenant de l'aliénation de tels droits de participation sont imposables, après déduction des charges imputables, à hauteur de 50%, lorsque ces droits de participation équivalent à 10% au moins du capital-actions ou du capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative (al.1). L'imposition partielle n'est accordée sur les bénéfices d'aliénation que si les droits de participation sont restés propriété du contribuable ou de l'entreprise de personnes pendant un an au moins (al. 2).

### **E. 7.3**

En cas de vente d'actions d'une société immobilière, le gain ne sera soumis à l'impôt fédéral sur le revenu que si les participations sont rattachées à la fortune commerciale du contribuable. Dans ce cas, la personne physique assujettie en Suisse en vertu d'un rattachement personnel ou économique a droit à l'imposition partielle des rendements de droits de participation détenus dans sa fortune commerciale en vertu de l'art. 18b LIFD (SCHWAB, p. 169 et 170; voir circulaire no 23 de l'Administration fédérale des contributions (AFC) du 17 décembre 2008 concernant l'imposition partielle des rendements provenant de participations détenues dans la fortune commerciale ou déclarées comme fortune commerciale, ci-après : Circulaire AFC). Par « droits de participation », il faut entendre toutes les parts au capital-actions ou au capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative, ce qui comprend donc les participations à une société immobilière (SCHWAB, p. 170). Le seuil de 10% est déterminé uniquement en fonction du pourcentage de participation au capital de la société (Circulaire AFC). En cas de vente

d'actions d'une société immobilière, le revenu imposable se calcule selon les prix de vente et de revient des actions (SCHWAB, p. 342).

#### **E. 7.4**

En l'espèce, le recourant fait valoir que si le résultat de la vente des parts sociales de D. \_\_\_\_\_ Sàrl devait par hypothèse être rattaché à sa fortune commerciale, il ne devrait être imposé qu'à hauteur de 50%, au sens de l'art. 18b LIFD. Le gain réalisé par la vente des parts sociales de D. \_\_\_\_\_ Sàrl est soumis à l'impôt fédéral sur le revenu étant donné que lesdites participations ont été rattachées à la fortune commerciale du recourant en raison de la requalification opérée. Ensuite, s'agissant des conditions imposées par l'art. 18b LIFD, celles-ci sont en l'occurrence remplies dans la mesure où le recourant détenait au moment de la vente le 100% du capital social de la société immobilière concernée et qu'il ressort du Registre du commerce qu'il a possédé ce capital social au-delà d'une année (du 17.05.2016 au 16.04.2018). Il s'ensuit que le revenu provenant de ladite vente doit être imposé à hauteur de 50% en vertu de l'art. 18b LIFD.

Tribunal cantonal TC Page 14 de 16

#### **E. 8**

Sort du recours Sur le vu de ce qui précède, le recours sera partiellement admis, la décision attaquée annulée et la cause renvoyée au Service cantonal des contributions pour qu'il procède à un nouveau calcul du revenu imposable du recourant dans le sens des considérants et modifie la taxation en conséquence. Impôt cantonal (604 2021 78)

#### **E. 9**

Reprise du raisonnement appliqué pour l'impôt fédéral direct

##### **E. 9.1**

Le principe régissant la protection de la bonne foi est également applicable en matière d'impôt cantonal.

##### **E. 9.2**

L'impôt cantonal sur le revenu a également pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, provenant de l'activité lucrative indépendante (art. 17 al. 1 et 19 al. 1 LICD), parmi lesquels figurent, aux termes de l'art. 19 al. 2 LICD, tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale. Les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée ne sont en revanche pas imposables; l'imposition distincte des gains immobiliers demeure réservée (art. 17 al. 3 LICD). L'art. 19b LICD (dans sa teneur du 1er janvier 2018 au 31 décembre 2018), prévoit que les dividendes, les parts de bénéfice, les excédents de liquidation et les prestations appréciables en argent provenant d'actions, de parts à des sociétés à responsabilité limitée, de parts à des sociétés coopératives et de bons de participation ainsi que les bénéfices provenant de l'aliénation de tels droits de participation sont imposables, après déduction des charges imputables, à hauteur de 50 %, lorsque ces droits de participation équivalent à 10 % au moins du capital-actions ou du capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative (al. 1). L'imposition partielle n'étant accordée que sur les bénéfices d'aliénation que si les droits de participation sont restés propriété du contribuable ou de l'entreprise de personnes pendant un an au moins (al. 2). Ces dispositions de droit cantonal sont conformes aux art. 7

al. 1 et 8 al. 1 et 2 LHID. En présence de règles similaires, le raisonnement mené et les conclusions adoptées pour l'impôt fédéral direct peuvent être transposées en droit cantonal.

### **E. 10**

Sort du recours Le recours sera partiellement admis, la décision attaquée annulée et la cause renvoyée au Service cantonal des contributions pour qu'il procède à un nouveau calcul du revenu imposable du recourant dans le sens des considérants et modifie la taxation en conséquence. Frais et dépens

### **E. 11.1**

Conformément à l'art. 144 al. 1 LIFD et 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. Si elle n'est que partiellement déboutée, les frais sont réduits en

Tribunal cantonal TC Page 15 de 16 proportion. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 2 du Tarif du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative, RSF 150.12; Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA). En l'espèce, compte tenu, d'une part, de l'importance de la valeur litigieuse et du travail requis et, d'autre part, de l'admission partielle du recours, il se justifie de mettre à la charge du recourant un émolument réduit, fixé à CHF 12'000.- et prélevé sur l'avance de frais effectuée. Le solde de l'avance de frais, soit CHF 12'000.- lui sera remboursé.

### **E. 11.2**

En vertu de l'art. 137 CPJA, en cas de recours, l'autorité de juridiction administrative alloue sur requête à la partie qui obtient gain de cause une indemnité pour les frais nécessaires engagés pour la défense de ses intérêts. L'indemnité de partie comprend les frais de représentation ou d'assistance et les autres frais de la partie (art. 140 CPJA). Elle est mise à la charge de la ou des parties qui succombent. Comme pour les frais de justice, le montant des honoraires est arrêté compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 11 al. 2 Tarif JA). En l'espèce, le recourant a droit à une indemnité de partie réduite de moitié eu égard à son gain de cause partiel. Compte tenu de la liste de frais déposée le 6 janvier 2022 par son mandataire, faisant état de 40 heures et 30 minutes de travail, durée qui peut être admise vu les difficultés particulières présentées par le dossier, l'indemnité équitable à laquelle il peut prétendre pour ses frais de défense est fixée à CHF 5'062.50 d'honoraires, correspondant à la moitié des heures de travail précitées, au tarif horaire de CHF 250.-, plus CHF 39.20 de débours et CHF 392.85 au titre de la TVA à 7,7 %, soit à un total de CHF 5'494.55, et mise à la charge de l'Etat. (dispositif en page suivante)

Tribunal cantonal TC Page 16 de 16 la Cour arrête : Impôt fédéral direct (604 2021 77)

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