

VD_OMNI FI.2014.0037 vom 24. Oktober 2014

VD Tribunal cantonal, 2014-10-24, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2014.0037

FR: VD_OMNI FI.2014.0037 du 24 octobre 2014

IT: VD_OMNI FI.2014.0037 del 24 ottobre 2014

Regeste

A. X. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Distinction entre le gain privé en capital (non imposable au titre du revenu) et le bénéfice commercial en capital provenant de l'activité d'une activité lucrative indépendante (imposable). Les circonstances de la vente d'un immeuble dont le recourant est copropriétaire font que le bénéfice tiré cette opération ne peut être qualifié de gain en capital, réalisé de manière fortuite dans le cadre de la simple administration de la fortune privée, mais de revenu provenant d'une activité lucrative indépendante de commerce d'immeubles. Sont notamment réalisés les critères suivants, parmi ceux définis par la jurisprudence: la part élevée de fonds étrangers pour financer l'acquisition du bien; la fréquence des opérations; le recours à une société de personnes; le réinvestissement du produit de la vente dans d'autres opérations immobilières; l'intention de réaliser un gain. Rejet du recours.

Erwägungen

E. 1

Le litige porte sur la question de savoir si la vente de la parcelle n°16*****, le 1^{er} décembre 2009, doit être qualifiée de gain en capital, comme le soutient le recourant, ou de revenu imposable provenant de l'activité indépendante, comme le soutient l'ACI.

E. 2

Pour l'impôt fédéral direct, la matière est régie par la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11). S'agissant du droit cantonal harmonisé, s'appliquent la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), ainsi que la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts cantonaux (LI, RSV 642.11).

E. 3

a) L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD; 7 al. 1 LHID; 19 al. 1 LI). Sont exonérés d'impôt les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée (art. 16 al. 3 LIFD; 7 al. 4 let. b LHID; 19 al. 3 LI). 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 sont imposables (art. 18 al. 1 LIFD; art. 21 al. 1 LI). Font partie des revenus provenant de l'activité lucrative indépendante tous 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; art. 21 al. 2 LI). b) La distinction entre un gain privé en capital (non imposable sur le revenu) ou un bénéfice commercial en capital provenant de l'exercice d'une activité lucrative indépendante

(imposable sur le revenu), dépend des circonstances concrètes du cas (ATF 2C_1276/2012 du 24 octobre 2013, reproduit in: RDAF 2014 II p. 68, consid. 4.2; 2C_834/2012 du 19 avril 2013, consid. 5.5; 2C_818/2012 du 21 mars 2013, consid. 6.1; 2C_786/2012 du 1^{er} mars 2013, consid. 3.1). La notion d'activité lucrative indépendante s'interprète toutefois largement, de telle sorte que sont seuls considérés comme des gains privés en capital exonérés d'impôt 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 qu'elle 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 l'activité n'est exercée que de manière accessoire ou temporaire, voire même ponctuelle (ATF 125 II 113 consid. 6c/bb p. 126; ATF précités 2C_1276/2012, consid. 4.2; 2C_834/2012, consid. 5.5; 2C_786/2012, consid. 3.1; 2C_818/2012, consid. 6.1). Les éléments patrimoniaux utilisés pour l'accomplissement d'une activité lucrative indépendante sont pour leur part considérés comme des actifs commerciaux (cf. ATF 125 II 113 consid. 6c/bb p. 126 s.). 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 bénéfices (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 (re)vente, 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. On peut aussi mentionner l'utilisation effective du bien et le motif de son aliénation. 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 (ATF précités 2C_1276/2012, consid. 4.2; 2C_834/2012, consid. 5.5; 2C_786/2012, consid. 3.1; 2C_818/2012, consid. 6.1). En outre, l'absence d'éléments typiques d'une telle activité dans un cas concret peut être relativisée par d'autres circonstances revêtant une intensité particulière (ATF 125 II 113 consid. 3c p. 118 et 6a p. 124). En tout état, les circonstances concrètes du cas sont déterminantes, telles qu'elles se présentent au moment de l'aliénation (ATF précités 2C_1276/2012, consid. 4.2; 2C_834/2012; 2C_786/2012, consid. 3.1).

E. 4

En l'espèce, l'ACI a pris en compte sept critères pour admettre que la vente du 1^{er} décembre 2009 constituait un bénéfice commercial imposable, soit la brève durée de possession du bien; la mise en valeur de celui-ci; le financement de l'opération par des fonds étrangers; la fréquence des opérations; la constitution d'une société de personnes; le réinvestissement du gain réalisé; l'intention manifeste de réaliser un gain. Le recourant conteste tous les éléments de cette appréciation. a) Avec E. F. _____, G. F. _____ et H. I. _____, le recourant a, le 3 janvier 2000, acquis la parcelle n° 16***** de 1*****, qu'ils ont revendue le 1^{er} décembre 2009. Ils sont ainsi restés propriétaires de ce bien-fonds pendant dix ans. Contrairement à ce que pense l'ACI, une telle durée n'est

pas brève (cf. arrêt FI.2011.0034 du 30 novembre 2012, consid. 4a, où est évoquée une durée de trois ans; dans l'ATF 2C_818/2012, précité, la durée était de quatre ans). Au demeurant, dans sa réponse du 24 juin 2014, l'ACI ne développe pas cet indice, mentionné dans la décision attaquée. b) L'ACI met en exergue la mise en valeur de la parcelle n°16*****. Sur celle-ci, sise à l'angle de 17***** et de 18*****, s'élève un bâtiment (ECA n°19*****) avec affectation mixte, qui abrite notamment un bar et night-club à l'enseigne «Z._____», ainsi que des locaux d'habitation. Acquise pour le prix de 405'000 fr., la parcelle n°16***** a été revenue pour le prix de 1'000'000 fr., ce qui représente une plus-value brute de 595'000 fr. (de l'ordre de 68%). Selon le courrier du recourant à l'ACI, du 31 janvier 2014, des travaux d'entretien et de réparations ont été effectués en 2000 dans le bâtiment n°19*****, pour un montant total de 452'499,55 fr. Cela démontrerait, selon l'ACI, la volonté des propriétaires de valoriser le bâtiment n°19*****, dans la perspective d'une revente ultérieure. Le recourant conteste cette appréciation. Pour lui, il s'agissait de rénover un bâtiment vétuste. Cela étant, on doit relever, avec l'ACI, que les frais engagés immédiatement après l'acquisition du bien-fonds litigieux, d'un montant supérieur au prix d'achat, et financés par un prêt de 300'000 fr., laissent à penser que l'opération visait à la réalisation d'un gain substantiel en cas de revente. Cet argument est toutefois mis en échec par le fait que les propriétaires n'ont pas réalisé immédiatement le bien-fonds, mais amorti les investissements réalisés pendant dix ans. L'élément de la mise en valeur du bien – au demeurant non retenu dans la jurisprudence fédérale qui vient d'être rappelée – n'est pas en soi déterminant pour conclure que l'on se trouve en présence d'un produit de l'activité indépendante du recourant. c) L'ACI relève l'utilisation de fonds étrangers pour financer l'opération litigieuse. Selon les pièces communiquées à l'ACI par le recourant le 8 octobre 2013, la Banque 20***** (ci-après: la 20*****) a, le 19 mai 2000, octroyé au recourant, ainsi qu'à G. F._____, E. F._____ et H. I._____, un prêt hypothécaire de 500'000 fr. Selon la lettre d'accompagnement jointe au projet de contrat, ce prêt hypothécaire est venu compléter un prêt en cours, pour un montant de 200'000 fr., afin de «consolider le crédit de construction». A titre de garantie du prêt, ont été remis à la 20***** une cédule hypothécaire de 405'000 fr. en premier rang, ainsi qu'une cédule hypothécaire de 100'000 fr. en deuxième rang, grevant toutes deux la parcelle n°16*****. Le 19 mai 2000, la 20***** a accordé au recourant, ainsi qu'à G. F._____, E. F._____ et H. I._____, un crédit d'investissement de 200'000 fr., garanti par une clause d'hypothèque négative sur la parcelle n°16*****. Le recourant a expliqué que 200'000 fr. ont été apportés par les acheteurs pour financer l'opération (soit 50'000 fr. chacun). Ces parts ont été restituées par le truchement du crédit d'investissement obtenu le 19 mai 2000. Il apparaît ainsi que le prix d'achat et les investissements subséquents, d'un montant total de 857'499,55 fr., ont été financés par le prêt hypothécaire et le crédit d'investissement, pour une part de 81%. Il s'agit là d'une part élevée (cf. ATF 2C_818/2012, où une part de fonds étrangers de 82% a été considérée comme importante, au sens de la jurisprudence qui vient d'être rappelée). d) L'ACI a relevé la fréquence élevée des opérations immobilières menées par le recourant. Celui-ci est actif, à titre indépendant, comme gérant de kiosques, de cafés-restaurants et de magasins d'alimentation générale, selon le but social des sociétés qu'il dirige. Il n'est pas, à proprement parler, un professionnel de l'immobilier. Cela ne suffit toutefois pas à exclure le caractère de revenu de la vente litigieuse. aa) Le recourant est propriétaire, en 2014, des parcelles n°2*****, 3*****, 4*****, 5*****, 6*****, 7*****, 8*****, 9*****, 10***** et 11***** et

21*****, à 1*****. Sur tous ces terrains, sont édifiés des bâtiments d'habitation, sauf pour ce qui concerne la parcelle n°22*****, libre de constructions. Le recourant est également copropriétaire, avec son épouse, des parcelles n°15***** et 13*****, également à 1*****. Si l'on excepte cette dernière parcelle, sur laquelle est érigée la maison que le recourant habite avec son épouse, la valeur fiscale totale de ces biens est de 4'285'000 fr. Le recourant a acquis les parcelles en question en 1989 (parcelle n°2*****), 1992 (parcelle n°13*****), 1997 (parcelle n°8*****), 2000 (parcelle n°4*****, en copropriété avec G. F. _____), 2002 (parcelles n°3***** et 15*****), 2007 (parcelle n°6*****), 2010 (parcelles n°7***** et 21*****), 2011 (parcelle n°11*****) et 2012 (parcelles n°5*****, 9***** et 10*****). Le recourant a en outre acquis en 2001, avec G. F. _____, la parcelle n°23*****, revendue en 2003. Le recourant a répété la même opération avec le dénommé J. K. _____: la parcelle n°24*****, de 25*****, a été achetée en 2002, a été revendue en 2011. Le

E. 7

février 2000, le recourant a, avec G. F. _____, acquis la parcelle n°4***** de 1*****, sur laquelle est édifée une maison d'habitation, sise à 26*****. Cette opération a été financée par un prêt hypothécaire de la 20*****. Le recourant a déclaré les revenus suivants, produits de sa fortune immobilière, sous forme d'encaissements de loyers: 125'168 fr. pour la période 2009; 154'041 fr. pour la période 2010; 252'400 fr. pour la période 2011 et 342'782 fr. pour la période 2012. bb) Il est exact qu'une partie de ces opérations est antérieure à la période litigieuse (2009). Il n'en demeure pas moins qu'avant cela, le recourant avait acquis plusieurs biens immobiliers, et en avait vendu. Ce phénomène s'est amplifié au cours des années 2010 à 2012, sur la lancée des années précédentes. Il convient également de ne pas perdre de vue que, selon la jurisprudence, même une seule opération peut être imposable au titre du revenu (cf. par exemple les cas qui ont donné lieu au prononcé des ATF 2C_834/2012 et 2C_818/2012). De manière générale, on ne saurait raisonnablement soutenir, avec le recourant, que la vente du 1^{er} décembre 2009 constituait un événement fortuit ou exceptionnel dans la gestion de la fortune du recourant. e) L'ACI a vu dans le recours à une société de personnes l'indice d'une activité soumise à l'impôt. aa) La participation à une société de personnes joue un rôle important dans la qualification de l'activité immobilière du contribuable. Ce n'est pas l'intensité et la nature de l'activité personnelle du contribuable qui est décisive, mais bien celle de la société considérée comme une entité économique. Si celle-ci se livre au commerce d'immeubles, le bénéficiaire qui en découle est considéré comme commercial dans chacun des associés, qu'ils aient eu ou non une activité personnelle dans la société. La qualification du gain réalisé par la société rejaillit sur les participants. Il est dès lors sans importance que certains d'entre eux se soient bornés à apporter des fonds (Danielle Yersin, Les gains en capital considérés comme le revenu d'une activité lucrative, Archives 59 p. 137ss., 144/145, et les références citées; cf. ATF 2A.74/2002 du 8 septembre 2004, reproduit in: RDAF 1985 II p. 37ss, consid. 3.4). bb) Selon les déclarations du recourant, non contredites sur ce point par l'ACI, G. et E. F. _____ exploitent un garage et H. I. _____ une pharmacie. Entretien des relations amicales, ils auraient convenu, à la table d'un café, d'acheter la parcelle n°16*****. Cela étant, les associés se sont investis personnellement dans l'acquisition de ce bien-fonds, le financement de l'opération, les travaux de rénovation et de revalorisation de l'établissement public, l'exploitation des locaux, remis à bail à des tiers. Après la vente de l'immeuble, la société a pris fin. Son activité correspond à celle du commerce et de la

gestion immobilière, dont le produit est un revenu imposable. Cette qualification vaut également pour le recourant, quelle que soit sa participation effective aux tâches de la société. f) Pour l'ACI, le produit de la vente de la parcelle n°16***** a été réinvesti dans d'autres opérations immobilières conduites par le recourant, entre 2010 et 2012. Le recourant ne le conteste pas. g) L'ACI a retenu que le recourant avait vendu la parcelle n°16***** dans l'intention de réaliser un gain. aa) L'intention de tirer un revenu de la vente immobilière est réalisée notamment lorsque le contribuable acquiert un immeuble non pas pour son usage personnel ou pour le placement de fonds propres, mais dans le but de le revendre pour réaliser un profit. Cette intention se déduit des circonstances. Le fait d'acquérir des immeubles, de les mettre en valeur et de les revendre rapidement met en évidence les intentions spéculatives du contribuable et dénote sa volonté de réaliser un gain de plus-value (Yersin, op. cit., p. 147, et les références citées). bb) Les associés ont réalisé une plus-value importante lors de la vente de la parcelle n°16*****, résultant notamment d'un prix d'acquisition (405'000 fr.) nettement inférieur à la valeur fiscale du bien-fonds (750'000 fr.). Selon l'ACI, le recourant et ses associés savaient déjà, à ce moment-là, qu'ils pourraient revendre l'immeuble à un prix nettement supérieur à celui qu'ils avaient payé pour l'acheter. La perspective d'un gain important était déjà prévisible à ce stade; elle a incité les associés à acheter la parcelle en question. Le fait que l'exploitation de l'immeuble, selon les comptes produits par le recourant le 31 janvier 2014, n'a généré que des bénéfices limités, voire des pertes (en 2003 et 2004), montre bien, pour l'ACI, que l'acquisition de la parcelle n°16***** visait à une revente à terme. Le recourant le conteste, en faisant valoir qu'il n'avait jamais eu d'intention spéculative. La revente de l'immeuble avait été commandée par la conjoncture défavorable, de manière fortuite. Ces allégations toutes générales ne sont pas de nature à remettre en cause l'appréciation faite par l'ACI. h) Sur le vu de l'ensemble de ces éléments, le bénéfice réalisé par le recourant lors de la vente de la parcelle n°16***** ne peut être qualifié de gain privé en capital, réalisé de manière fortuite dans le cadre de la simple administration de la fortune privée. Il s'agit bien d'un revenu provenant d'une activité lucrative indépendante de commerce d'immeubles, imposable à ce titre. 5. Le recours doit ainsi être rejeté, et la décision attaquée confirmée. Les frais sont mis à la charge du recourant; il n'y a pas lieu d'allouer des dépens (art. 49, 52, 53, 55 et 56 LPA-VD).

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