

# VD\_OMNI FI.2015.0035 vom 5. September 2016

VD Tribunal cantonal, 2016-09-05, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2015.0035](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2015.0035)

FR: VD\_OMNI FI.2015.0035 du 5 septembre 2016

IT: VD\_OMNI FI.2015.0035 del 5 settembre 2016

## Regeste

A. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Le Canton de Vaud est fondé à imposer, à raison d'un rattachement limité, le gain provenant de la vente, par un professionnel de l'immobilier domicilié dans un autre canton, des actions d'une société dont l'unique actif est un immeuble (consid. 2). La plus-value réalisée à l'occasion de la vente des actions d'une société immobilière faisant partie de la fortune commerciale est soumise à l'impôt général sur le revenu ou le bénéfice (consid. 3). Le recourant n'est pas parvenu à apporter des preuves suffisantes quant aux déductions retenues par les acheteurs en lien avec le prix de vente (commission de courtage, garantie). La base imposable calculée par l'ACI doit ainsi être confirmée. Le recourant disposait, en 2006, d'un droit ferme à obtenir le paiement du prix de vente des actions. Selon le principe de périodicité, le gain réalisé à l'occasion de cette transaction est imposable en 2006. Recours rejeté. Recours au TF rejeté (ATF 2C\_960/2016 du 15 juin 2017).

## Erwägungen

### E. 1

Se pose en premier lieu la problématique de l'assujettissement du recourant dans le canton de Vaud. Selon l'ACI, un tel rattachement doit être admis du fait que le recourant, domicilié dans le canton de \*\*\*\*\*, a vendu l'intégralité du capital-actions d'une société détenant un immeuble sis à \*\*\*\*\*. Il n'est pas contesté que le recourant est un professionnel de l'immobilier, de sorte que les actions de la société B. \_\_\_\_\_ appartenaient à sa fortune commerciale au moment de leur aliénation. Domicilié dans le Canton de \*\*\*\*\*, où il déclare exercer une activité indépendante, le recourant y est assujéti de manière illimitée (cf. art. 3 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes – LHID; RS 642.14). Le recourant a ainsi fait l'objet, dans son canton de domicile, d'une taxation. Reste dès lors à examiner s'il existe un cas d'assujettissement en raison d'un rattachement économique dans le Canton de Vaud, s'agissant de l'impôt cantonal et communal.

### E. 2

L'art. 4 LHID, qui correspond à l'art. 4 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RSV 642.11), détermine les cas d'assujettissement en raison d'un rattachement économique. L'alinéa premier de cette disposition prévoit notamment ce qui suit: "Les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées ni en séjour dans le canton sont assujétiées à l'impôt à raison du rattachement économique lorsqu'elles [...] y possèdent des immeubles, en ont la jouissance, servent d'intermédiaires dans des opérations immobilières ou font du commerce immobilier." Le Tribunal fédéral a précisé que cette disposition, qui fait référence aux droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels sur l'immeuble, est une règle fiscale qui

présente des points de rattachement économiques. Or, lorsqu'une norme fiscale se réfère à des critères économiques, son interprétation ne peut découler strictement des formes du droit civil choisies par le contribuable. Les autorités fiscales doivent au contraire apprécier les faits selon la réalité économique (ATF 138 II 57 consid. 2.1 p. 59). Dans le cadre d'un arrêt récent, le Tribunal fédéral a considéré que la participation du recourant à une société simple, en dépit du fait qu'il n'était pas désigné comme le propriétaire au Registre foncier, constituait un droit personnel assimilable économiquement à des droits de jouissance réels sur l'immeuble (ATF 2C\_228/2015 du 7 juin 2016 consid. 5.2). Il n'est pas contesté qu'en sa qualité de professionnel de l'immobilier, le recourant doit être imposé exclusivement dans le Canton de Vaud, pour ce qui a trait au gain réalisé dans le cadre de la vente des actions de la société B.\_\_\_\_\_, qui détient un immeuble sis à \*\*\*\*\* (cf. ATF 133 I 19 consid. 3 p. 21; arrêt FI.2013.0101 du 9 février 2015 consid. 2c; Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, 4<sup>ème</sup> édition, Berne, 2015, p.111ss). Le recourant détenant l'intégralité des actions de la société précitée, on peut admettre qu'il disposait, au moment de la vente, d'un droit personnel assimilable économiquement à un droit de jouissance réel sur l'immeuble. Quant au gain réalisé à cette occasion, il est incontestablement en étroite connexité avec l'immeuble de \*\*\*\*\*, qui constituait l'unique actif de la société B.\_\_\_\_\_. Le gain immobilier provenant de la vente d'immeubles appartenant à des commerçants d'immeuble est imposable exclusivement dans le canton de situation. Cette règle vaut tant pour le "gain comptable" que pour la plus-value conjoncturelle (ATF 2C\_817/2014 du 25 août 2015 consid. 4.3). L'art. 4 al. 1 in fine LHID crée ainsi un assujettissement limité en faveur de chaque canton – autre que le canton de domicile – où se trouve un immeuble ayant fait l'objet d'une vente ou d'un courtage par un commerçant ou un courtier résident en Suisse (De Vries Reilingh, La double imposition intercantonale, Berne, 2013, p. 100; voir également ATF 2P.289/2000 du 8 janvier 2002 consid. 4). D'après l'art. 6 al. 2 LI, l'assujettissement fondé sur un rattachement économique est limité aux parties du revenu et de la fortune, ainsi qu'aux gains immobiliers qui sont imposables dans le canton, selon les articles 4 et 5. Au moins, le revenu acquis dans le canton et la fortune qui y est située doivent être imposés, sous réserve des pertes qui doivent être compensées dans le cadre de la répartition intercantonale. Selon l'art. 7 al. 1 LI, les personnes physiques qui ne sont que partiellement assujetties aux impôts sur le revenu et sur la fortune dans le canton se voient appliquer les taux auxquels leur revenu et leur fortune seraient imposés si tous les éléments étaient imposables dans le canton.

### **E. 3**

Les cantons sont libres de soumettre le bénéfice découlant d'une plus-value sur des immeubles qui font partie de la fortune commerciale à l'impôt général sur le revenu ou le bénéfice (système dualiste selon l'art. 12 al. 1 LHID) ou à l'impôt spécial sur les gains immobiliers (système moniste au sens de l'art. 12 al. 4 LHID; cf. ATF 139 II 373 consid. 4.2 p. 382). L'art. 61 al. 1 let. d LI prévoyait que les contribuables domiciliés ou qui ont leur siège hors du canton sont soumis à l'impôt spécial sur les gains immobiliers lorsqu'ils font du commerce professionnel d'immeuble dans le canton. Cette disposition a été abrogée à l'occasion de la modification de la loi, entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> mars 2003, suite aux critiques formulées quant à la différence de traitement par rapport aux professionnels de l'immobilier vaudois, soumis au régime de l'impôt sur le revenu ou le bénéfice. Il s'ensuit que le revenu déterminant en l'occurrence, qui porte sur la plus-value réalisée à l'occasion de la vente des actions d'une société immobilière ayant pour actif un immeuble sis à \*\*\*\*\*, doit être soumis à l'impôt sur le revenu (cf. ATF 2C\_228/2015 du 7 juin 2016

consid. 6.1), dans la mesure où la participation fait partie de la fortune commerciale du recourant, ce qui n'est pas contesté.

#### **E. 4**

a) L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 19 al. 1 LI). Sont notamment imposables tous les revenus provenant de l'exercice d'une activité lucrative indépendante (art. 21 al. 1 LI). Font partie du produit 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. 21 al. 2 1<sup>ère</sup> phrase LI). b) D'après l'art. 21 al. 3 LI, l'article 94 s'applique par analogie aux contribuables qui tiennent une comptabilité en bonne et due forme. L'art. 94 LI exprime le principe de l'autorité du bilan commercial ou de déterminance. Il implique, en tant que règle d'évaluation du revenu, que le compte de résultat conforme au droit commercial est en principe déterminant en droit fiscal des personnes morales (ATF 137 II 353 consid. 6.2 p. 359; 2C\_768/2014 du 31 août 2015 consid. 9.1; 2C\_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2.2.2). Le principe de l'autorité du bilan commercial s'applique ainsi également aux personnes physiques qui exercent une activité lucrative indépendante et qui, bien que non astreintes à la tenue d'une comptabilité, s'y soumettent volontairement (Markus Reich, in *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht*, I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Art. 1-82, 2<sup>e</sup> éd. 2008, n° 21 ad art. 18 DBG; Yves Noël, in: Yersin/Noël (éd), *Commentaire romand, Impôt fédéral direct*, Bâle, 2008, n°38ss ad art. 18 LIFD). Si, selon sa lettre, l'art. 21 al. 3 LI n'envisage que les contribuables tenant une comptabilité, cela ne signifie pas pour autant que les indépendants qui n'en tiennent pas seraient soumis à des principes différents en matière d'estimation du revenu (Reich, in op. cit., n° 22 ad art. 18 LIFD). A défaut de comptabilité tenue conformément à l'usage commercial, l'indépendant doit alors joindre à sa déclaration fiscale un état des actifs et des passifs, un relevé des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et apports privés (Noël, op. cit., n°39 ad art. 18 LIFD). Les exigences auxquelles doivent répondre les pièces dépendent des circonstances du cas d'espèce, en particulier du type d'activité et de l'ampleur de cette dernière. Dans tous les cas, elles doivent être propres à garantir une saisie complète et fiable du revenu et de la fortune liés à l'activité lucrative indépendante et pouvoir être contrôlées dans des conditions raisonnables par les autorités fiscales (ATF 2C\_551/2012 du 16 mai 2013 consid. 3.1 et les références citées, in StE 2013 B 23.3 Nr. 8). Cette exigence est d'autant plus importante lorsque le contribuable entend alléguer des faits de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale (ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266; 2C\_835/2012 du 1<sup>er</sup> avril 2013 consid. 7.2.2, in RDAF 2013 II 399; 2C\_651/2012 du 28 septembre 2012 consid. 4.1), ce qui lui incombe de prouver (ATF 133 II 153 consid. 4.3 p. 158; 2C\_42/2015 du 10 septembre 2015; 2C\_109/2015 du 1<sup>er</sup> septembre 2015 consid. 4.1).

#### **E. 5**

L'autorité intimée, pour établir le bénéfice imposable, a déduit du prix de vente des actions indiqué dans l'acte du 26 octobre 2006, soit 2'350'000 fr., les frais liés aux honoraires de Me H. \_\_\_\_\_ (34'924 fr.), ainsi que le montant de souscription des actions (65'000 fr.). Elle a ainsi retenu un bénéfice sur participation d'un montant de 2'250'076 fr. (2'350'000 – 34'924 – 65'000). Le recourant ne conteste pas les modalités d'évaluation du gain réalisé par l'intermédiaire de la vente de ses participations. Il requiert toutefois la prise en compte d'autres déductions, permettant de restituer le véritable gain réalisé sur la vente de ses actions. a) Le recourant demande en premier lieu que le prix de vente soit imputé d'un

montant de 300'000 fr., ayant trait à une garantie de loyer. Ce montant se déduit du point 1.2 du SPA, mis en lien avec le point 2.3.1 let. j du SPA. Il précise que le montant de 300'000 fr., destiné à garantir un revenu locatif minimal, sera versé sur le compte détenu par l'étude d'avocats Q. \_\_\_\_\_ pour un minimum de cinq ans. Le recourant n'a pas été en mesure de fournir, comme le lui a demandé l'autorité intimée, le justificatif de l'ouverture du compte précité, ni les relevés complets de ce compte depuis son ouverture jusqu'à sa clôture. Il a en revanche joint à ses écritures les démarches entreprises aux fins d'obtenir les documents requis par l'autorité de taxation. Si l'on comprend, à la lecture de ces documents, qu'il semble y avoir eu un contentieux entre le recourant et les acheteurs, rien n'indique que le recourant n'ait en fin de compte pas reçu les 300'000 fr. consignés au titre de garantie de loyer à l'échéance des cinq ans depuis la vente des actions. Il n'apparaît par ailleurs pas crédible que le recourant ne puisse fournir aucune preuve en lien avec une prétention d'un montant aussi important. Ce montant devant être consigné par le recourant, on peut douter du fait qu'il ne puisse pas produire les pièces requises par l'autorité intimée. b) Le recourant soutient ensuite qu'il a versé, par l'intermédiaire des acheteurs, une commission de courtage d'un montant de 300'000 fr. à G. \_\_\_\_\_. D'après les termes du SPA, ce montant devait être versé, en déduction du prix de vente, par les acheteurs au nom et pour le compte du vendeur (cf. point 2.3.2 let. b SPA). L'ACI a requis du recourant la production d'un justificatif attestant du paiement d'un montant de 300'000 fr. en relation avec la vente des actions de la société B. \_\_\_\_\_, respectivement une attestation d'G. \_\_\_\_\_ confirmant la réception de ce montant. Le recourant n'a pas été en mesure de fournir ces preuves. Il expose toutefois qu'il se trouve dans l'impossibilité d'établir ces faits, dès lors qu'ils résultent de l'action de tiers. Selon un principe généralement admis en matière fiscale, il incombe à celui qui fait valoir l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale doit en apporter la preuve et supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (cf. ATF 140 II 248 consid. 3.5 p. 252). Conformément à ce principe, le contribuable doit prouver ou rendre vraisemblable le caractère commercial des dépenses professionnelles comptabilisées. Les frais engagés par un contribuable astreint à tenir des livres doivent être régulièrement comptabilisés et celui-ci doit être en mesure de prouver qu'il s'agit de dépenses effectives et justifiées commercialement (Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6e éd., Zurich 2002, p. 416). Le dossier contient des indications contradictoires au sujet du paiement de la commission de courtage. D'emblée, on relèvera que le prétendu courtier, G. \_\_\_\_\_, n'est pas partie au SPA. Il figure en revanche en tant que partie au contrat de dépôt fiduciaire, qui ne contient toutefois pas sa signature. Le recourant a produit l'annexe 2 au contrat de dépôt fiduciaire, soit la déclaration d'G. \_\_\_\_\_ du 8 janvier 2007, qui confirme avoir reçu la commission de courtage d'un montant de 300'000 fr. telle que mentionnée au chiffre 2.3.2 let. b SPA. Diverses pièces attestent par ailleurs du fait que le recourant a reçu, le 24 janvier 2007, un versement d'un montant de 1'420'000 fr., correspondant au prix de vente des actions, moins les déductions sollicitées par le recourant, y compris la commission de courtage. Le recourant n'a toutefois fourni aucune preuve relative à une éventuelle convention conclue avec la société G. \_\_\_\_\_. Dans ces circonstances, il convient de s'en tenir aux déclarations de R. \_\_\_\_\_, pour le compte d'G. \_\_\_\_\_, qui indique n'avoir jamais reçu un quelconque montant de Suisse ou en Suisse durant l'année 2007, contrairement à la teneur de son courrier du 8 janvier 2007. La pertinence de cette dernière pièce doit quoi qu'il en soit être nuancée, dès lors qu'elle fait référence au SPA du 17 novembre 2006, alors que le SPA produit par le recourant date du 26 octobre 2006, sans que celui-ci n'ait pu fournir

d'explication. Le recourant ne pouvait ignorer qu'une preuve du paiement de la commission de courtage, dont il ressort qu'il était le débiteur selon le SPA, lui serait demandée. Conformément aux principes rappelés ci-dessus, il y a lieu de retenir que le recourant n'est pas parvenu à apporter la preuve d'un fait qui réduit sa charge fiscale. c) Le recourant sollicite ensuite la déduction d'un montant de 300'000 fr., ayant trait à des honoraires pour consultant et à la garantie pour responsabilité solidaire. Le SPA prévoit la déduction d'un montant de 300'000 fr. du prix de vente, correspondant à la compensation due au vendeur pour la conclusion d'un contrat de consultant pendant quatre ans. Cette rémunération devait lui être versée au plus tard le 31 décembre 2010. Le recourant n'a pas fourni l'exemplaire du contrat de consultant, dont il est précisé qu'il devait être joint au procès-verbal d'exécution (closing minutes) du 19 décembre 2006, qui porte de surcroît sa seule signature. Pour toute justification, le recourant a expliqué à l'audience que le contrat de consultant n'avait jamais existé. d) Le recourant requiert enfin la déduction d'un montant de 30'000 fr., ayant trait au paiement de frais à C. \_\_\_\_\_ Bank. Cette valeur est mentionnée dans le contrat de dépôt fiduciaire signé les 1<sup>er</sup> et 2 février 2007 par le recourant, les acheteurs et la société B. \_\_\_\_\_. Le recourant a produit un courrier du 22 décembre 2006, dans lequel il s'engage, à l'égard de la société B. \_\_\_\_\_, à payer les frais d'avocat supplémentaires, à concurrence de 30'000 fr. Ce courrier intervient peu de temps après la facture adressée par l'étude d'avocat H. \_\_\_\_\_, du 20 décembre 2006, pour un montant de 29'937,45 fr. Cette facture, ainsi que celle du 12 octobre 2006, pour un montant de 4'987,25 fr., ont déjà été portées en déduction du gain réalisé par le recourant sur la vente de ses actions par l'autorité de taxation. Le recourant n'est ainsi pas parvenu à démontrer qu'il y a lieu de déduire du prix de vente des actions un montant supplémentaire de 30'000 fr. à titre d'honoraires pour les frais d'avocat engagés. e) D'une manière générale, le recourant a produit plusieurs documents, relatifs aux démarches entreprises auprès de ses différents partenaires contractuels, aux fins d'obtenir les pièces requises par l'ACI. Il a produit un courrier de Me H. \_\_\_\_\_, du 18 septembre 2015, indiquant que le prix d'achat payé sur son compte fiduciaire auprès du D. \_\_\_\_\_ et versé à A. \_\_\_\_\_ s'élève à 1'420'000 fr. Me H. \_\_\_\_\_ a également précisé que la commission de 300'000 fr. convenue contractuellement et confirmée dans le contrat de dépôt fiduciaire avait été payée par les acheteurs au nom et pour le compte du vendeur à G. \_\_\_\_\_ et déduit du prix de vente. Il a par ailleurs donné des explications sur le paiement d'un montant de 30'000 fr. à la société B. \_\_\_\_\_. Ces documents attestent tout au plus que le recourant a reçu des acheteurs un montant de 1'420'000 fr., à la suite de la vente de ses actions, montant qui a transité sur le compte de Me H. \_\_\_\_\_, ce qui est confirmé par les extraits bancaires et autres pièces du dossier mentionnant cette valeur. Cela ne signifie en revanche pas que le prix de vente doit être arrêté à 1'420'000 fr. Le recourant n'a en effet pas été en mesure d'apporter des preuves suffisantes quant aux déductions retenues par les acheteurs en lien avec le prix de vente convenu de 2'350'000 fr. f) Le recourant ne demande plus, comme il l'avait requis dans le cadre de sa réclamation, la déduction des frais du notaire J. \_\_\_\_\_. L'ACI avait refusé cette déduction, dès lors qu'il s'agissait d'une facture adressée à la société B. \_\_\_\_\_ après la conclusion du SPA.

## **E. 6**

Dans ses conclusions, le recourant demande que le gain réalisé sur la vente de ses participations soit imposé en 2007. Le principe de la périodicité de l'impôt sur le revenu, selon lequel l'impôt dû pour une période fiscale donnée se calcule sur la base du revenu réalisé durant cette période, implique que l'on attribue un revenu à la période fiscale au

cours de laquelle il a été réalisé. L'attribution d'un revenu à une période fiscale s'effectue ainsi selon le principe de la réalisation, qui y est lié (ATF 137 II 353 consid. 6.4.4 p. 364). Le revenu n'est imposable que s'il est réalisé. Cette condition essentielle constitue le fait générateur de l'imposition du revenu (cf. Xavier Oberson, *Droit fiscal suisse*, 4e éd. 2012, § 7 n° 12). La réalisation détermine le point d'entrée de l'avantage économique dans la sphère fiscale du contribuable. Tant que l'avantage économique n'est pas réalisé, il demeure une expectative non - encore - imposable (cf. Noël, *op. cit.*, n° 27 et 28 ad art. 16 LIFD). Selon la jurisprudence, un revenu est réalisé lorsqu'une prestation est faite au contribuable ou que ce dernier acquiert une prétention ferme sur laquelle il a effectivement un pouvoir de disposition. En règle générale, l'acquisition d'une prétention est déjà considérée comme un revenu dans la mesure où son exécution ne paraît pas incertaine. Ce n'est que si cette exécution paraît d'emblée peu probable que le moment de la perception réelle de la prestation est pris en considération (cf. ATF 113 Ib 23 consid. 2e p. 26; 2C\_351/2010 du 6 juillet 2011 consid. 3; 2C\_640/2010 du 11 décembre 2010 consid. 4.1). Le caractère certain de l'exécution de la prestation ne saurait en revanche dépendre de la seule volonté du contribuable (cf. ATF 2C\_116/2010 du 21 juin 2010 consid. 2.3). La règle selon laquelle le revenu est imposable au moment où naît un droit ferme sur une prestation est applicable à la réalisation de bénéfices en capital provenant de l'aliénation d'immeubles appartenant à la fortune commerciale. Dans de tels cas, la jurisprudence constante du Tribunal fédéral retient que la conclusion du contrat de vente donne en principe naissance à un droit ferme générateur d'un revenu imposable, dans la mesure où son exécution ne paraît pas incertaine (ATF 105 Ib 238 consid. 4b et 4c p. 242 ss; 2C\_404/2013 du 2 mai 2014, résumé et traduit in : RDAF 2015 II 3, p. 59ss). En l'occurrence, si l'exécution du contrat pouvait demeurer incertaine lors de la signature du SPA du 26 octobre 2006, en raison de l'existence de diverses conditions suspensives, tel n'était plus le cas lors de la signature du procès-verbal d'exécution du contrat, signé par le recourant le 19 décembre 2006. Les actions de la société étant alors déposées à titre fiduciaire auprès de la banque, il ne restait plus aux vendeurs qu'à payer le prix de vente convenu dans le SPA pour que s'effectue le transfert de propriété. Dans ces circonstances, il importe peu que le paiement du prix de vente des actions soit intervenu en début d'année 2007, plutôt qu'en fin d'année 2006.

## **E. 7**

Le recours doit ainsi être rejeté et la décision attaquée confirmée. Il se justifie de mettre les frais à la charge du recourant, qui succombe. Il n'est pas alloué de dépens.

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