

VD_OMNI FI.2020.0002 vom 15. Oktober 2020

VD Tribunal cantonal, 2020-10-15, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2020.0002

FR: VD_OMNI FI.2020.0002 du 15 octobre 2020

IT: VD_OMNI FI.2020.0002 del 15 ottobre 2020

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | L'ACI ne pouvait qualifier de commerçant professionnel de vin le recourant, qui a cédé l'intégralité du stock de vin qu'il détenait lors de ventes de gré à gré en 2014 auprès de connaissances (900 bouteilles), puis en 2016 par l'intermédiaire d'une société de vente aux enchères (1'398 bouteilles). Les gains réalisés par le recourant demeurent faibles en comparaison avec ses autres revenus. Le recourant n'a en outre pas réinvesti les montants obtenus lors des ventes successives de 2014 et 2016. Même si le recourant a consenti d'importantes dépenses pour assurer le stockage de son vin, les circonstances dans lesquelles le recourant a agi sont compatibles avec une simple administration de sa fortune privée. Recours admis.

Erwägungen

E. 1

A teneur de l'art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), le contribuable peut s'opposer à la décision sur réclamation de l'autorité de taxation en s'adressant, dans les 30 jours à compter de la notification de la décision attaquée, à une commission de recours indépendante des autorités fiscales. Aux termes de l'art. 199 applicable de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; BLV 642.11), le recours au Tribunal cantonal s'exerce conformément à la loi sur la procédure administrative. Le recours ayant été interjeté dans la forme prescrite (cf. art. 140 al. 2 LIFD et 79 de la loi cantonale du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36]) et dans le délai de trente jours (cf. art. 140 al. 1 LIFD et 95 LPA-VD), il y a lieu d'entrer en matière.

E. 2

a) Les tribunaux cantonaux, lorsqu'ils se prononcent sur une question relevant tant de l'impôt fédéral direct que de l'impôt cantonal et communal, comme en l'occurrence, doivent en principe rendre deux décisions - qui peuvent toutefois figurer dans le même arrêt -, l'une pour l'impôt fédéral direct et l'autre pour l'impôt cantonal et communal, avec des motivations séparées et des dispositifs distincts, ou du moins un dispositif distinguant expressément les deux impôts. Cette exigence se justifie par le fait qu'il s'agit d'impôts distincts, qui reviennent à des collectivités différentes et font l'objet de procédures et de taxations séparées (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1, et les références citées). Il y a lieu cependant de relativiser cette jurisprudence lorsque la question juridique à trancher par l'autorité cantonale de dernière instance est réglée de la même façon en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé et peut, partant, être soumise à un raisonnement identique. Dans un tel cas, il est admissible de statuer sur le litige par un seul arrêt, sans que le dispositif ne distingue entre les deux catégories d'impôt; encore faut-il que la motivation de l'arrêt

permette de saisir clairement que l'arrêt vaut aussi bien pour un impôt que pour l'autre (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). b) En l'espèce, les questions à trancher sont les mêmes pour les deux catégories d'impôt. La problématique est réglée de manière identique en droit fédéral, en droit harmonisé et en droit cantonal. La cour statuera dès lors en un seul arrêt, sans distinguer entre l'impôt fédéral direct, d'une part, et l'impôt cantonal et communal, d'autre part, comme la jurisprudence qui vient d'être rappelée lui permet de le faire (cf. arrêts FI.2016.0013 du 14 novembre 2017 consid. 3; FI.2015.0069 du 11 juillet 2016 consid. 2; FI.2013.0033 du 8 janvier 2014 consid. 2 et les arrêts citées).

E. 3

Le recourant soutient qu'il a réalisé un gain privé en capital lors de la vente de sa cave à vin en 2014 et 2016 et conteste dès lors avoir réalisé, comme le retient l'autorité intimée dans la décision attaquée, un revenu d'activité lucrative indépendante. a) En principe, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (cf. art. 16 al. 1 LIFD). Sont exonérés d'impôt, selon l'art. 16 al. 3 LIFD, les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée. L'art. 18 al. 1 LIFD prévoit que 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. Font partie des revenus provenant de l'activité lucrative indépendante, selon l'art. 18 al. 2 LIFD, tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale. Selon la jurisprudence, 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 (cf. arrêt TF 2C_423/2019 du 25 novembre 2019 consid. 4.1 et les références). 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 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 (cf. arrêts TF 2C_423/2019 du 25 novembre 2019 consid. 4.1; 2C_228/2015 du 7 juin 2016 consid. 6.3; 2C_786/2012 du 1^{er} mars 2013 consid. 3.1 et les références). 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 (cf. arrêt TF 2C_423/2019 du 25 novembre 2019 consid. 4.1 et les références). 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. 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. En tout état, les circonstances concrètes du cas sont déterminantes, telles qu'elles se présentent au moment de l'aliénation (cf. arrêt TF 2C_423/2019 du 25 novembre 2019 consid. 4.1; 2C_1007/2016 du 28 mars 2017 consid. 3.4; 2C_228/2015 du 7 juin 2016 consid. 6.3 et les références). b) En règle générale, la constitution d'une collection par un amateur est une occupation qui ne se confond pas avec une activité lucrative indépendante lorsqu'elle est exercée simplement par hobby et qu'elle n'est pas orientée vers la réalisation d'un gain (cf. arrêt TF 2A.66/2002 du 17 septembre 2002, consid. 2.3; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Art. 1-48 DBG, Bâle 2019, n° 22ss ad art. 18 LIFD; Yves Noël, in: Noël/Aubry Girardin [éd.], Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Bâle 2017, n° 32 ad art. 18; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., Bâle 2012, p. 112ss; Markus Reich/Julia von Ah, in: Zweifel/Beusch [éd.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Bâle 2017, n° 10ss ad art. 18 LIFD). En cas de vente de tout ou partie d'une telle collection, l'éventuelle plus-value sera dès lors considérée comme un gain en capital privé exonéré d'imposition sur le revenu (cf. arrêt TF 2A.247/1989 du 15 janvier 1990, consid. 1). Tel peut notamment être le cas lorsqu'une collection est mise en vente par des héritiers qui ne désirent pas la poursuivre ou lorsqu'un collectionneur cesse son activité et se sépare de l'ensemble ou d'une partie de sa collection pour des motifs personnels (par ex. faute de place) (cf. arrêt TF 2C_893 du 10 août 2009 consid. 2.3; 2A.66/2002 précité, consid. 2.3). En revanche, si la démarche du collectionneur n'est pas désintéressée, mais vise l'obtention d'un gain, la plus-value éventuelle réalisée sur la collection au moment de sa cession pourra être imposée au titre de l'impôt sur le revenu s'il apparaît, au vu des circonstances, que l'administration et la gestion de ladite collection s'apparentent à une activité lucrative indépendante. A cet égard, sont applicables par analogie, moyennant la prise en compte de certaines spécificités propres à l'activité d'un collectionneur, les critères élaborés par la jurisprudence pour faire la distinction entre le commerce professionnel d'immeubles ou de titres et la simple administration de la fortune privée (cf. arrêt précité 2A.66/2002, consid. 2.3). A la lumière des critères en question, des gains répétitifs provenant d'un hobby manifestent en principe l'existence d'une activité lucrative indépendante (cf. Oberson, op. cit., p. 117). Le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de se prononcer sur la qualification, professionnelle ou privée, de la vente d'un stock de vin (arrêt TF 2A.66/2002 du 17 septembre 2002, consid. 2.3, traduit in: RDAF 2003 II 209). Cette affaire concernait la situation d'un couple de contribuables mariés qui avait réalisé une importante plus-value en vendant une partie d'un stock de vins qu'il avait constitué au fil des années, prétendument uniquement par passion du vin et dans le but de constituer une collection. Bien que les professions principales des intéressés n'aient aucun lien avec le commerce du vin (l'époux travaillait comme inspecteur et l'épouse comme enseignante), qu'il n'existe aucune organisation ou infrastructure commerciale et que la transaction litigieuse soit unique (les vins ayant été vendus en un seul lot), le Tribunal fédéral avait néanmoins estimé que la plus-value réalisée à ce titre devait être assimilée à un bénéfice en capital imposable. Il avait notamment constaté que la vente avait été réalisée

lors d'une foire aux vins, que les montants en jeu étaient considérables (5'000 bouteilles vendues au prix de 838'000 fr. pour un bénéfice estimé à 400'000 fr.) et que les recourants devaient, au vu des circonstances, être réputés avoir acquis le vin en vue de réaliser un bénéfice. A cet égard, a été considéré comme déterminant le fait qu'ils avaient déjà, une dizaine d'années avant la réalisation de la plus-value litigieuse, vendu une partie importante de leur collection de vins (au prix de 570'000 fr.) en réalisant un gain appréciable (à l'époque non soumis à l'impôt sur le revenu), et qu'ils avaient par la suite reconstitué leur stock au gré d'achats successifs, dans une mesure dépassant le cadre de simples acquisitions effectuées en vue de satisfaire leur consommation personnelle ou leur tempérament de collectionneur. Les importantes quantités de vins achetées impliquaient au contraire qu'ils avaient l'intention d'en revendre une partie à l'avenir en vue de réaliser une plus-value, le fait que le stock ainsi reconstitué fût partiellement destiné à leur consommation personnelle n'ayant pas été jugé incompatible avec l'existence d'une stratégie de placement à long terme orientée vers un profit pour la partie restante du stock (cf. arrêt précité 2A.66/2002, consid. 3; cf. également arrêt TF 2C_893 du 10 août 2009 consid. 2.3, s'agissant de la vente d'une collection d'affiches). Une partie de la doctrine a critiqué cet arrêt, en estimant qu'il consacrait une définition trop large de la notion d'activité lucrative indépendante (cf. Markus Oehrli/Stefan Neidhardt, *Gewerbsmässiger Weinhandel*, in: *L'expert-comptable suisse*, 2003, p. 187 ss; Madeleine Simonek, in: *Archives* 73 p. 5 s.) et, en particulier, qu'il se focalisait sur l'importance des plus-values réalisées par les contribuables, alors que seule la nature de celles-ci était décisive au vu des critères élaborés par la jurisprudence pour distinguer entre les gains (privés) et les bénéfices (commerciaux) en capital (cf. Lydia Masméjan-Frey, in *RDAF* 2003 II p. 217 s.; approuvant cet avis: Oberson, op. cit., p. 95); un auteur s'est également interrogé sur la pertinence même d'appliquer de tels critères au cas particulier des collections, faute de réelle similitude entre ce genre d'occupation et le commerce de titres ou d'immeubles (cf. Thomas Stadelmann, *Revue fiscale* 2/2003, p. 128 s.; cf. également arrêt TF 2C_893 du 10 août 2009 consid. 2.3). c) En l'occurrence, le recourant a acquis, durant plusieurs années et jusqu'en 2006, une collection de 2'298 bouteilles. Il les a stockées, d'abord auprès de professionnels, puis dès 2010 au sein de sa propre cave, climatisée de manière à garantir la conservation du vin. L'intégralité du stock a été cédée lors de ventes de gré à gré en 2014 auprès de connaissances (900 bouteilles), puis le solde par l'intermédiaire d'une société de vente aux enchères (1'398 bouteilles). Le recourant explique avoir acquis sa collection de vin dans le but de la consommer. C'est un changement dans ses habitudes qui l'aurait contraint à se séparer de son stock. D'emblée, on relèvera que les gains réalisés par le recourant en relation avec la vente de sa collection de vin sont sans commune mesure avec les gains qui avaient pu être réalisés dans l'affaire ayant donné lieu à l'arrêt TF 2A.66/2002 précité. Ces gains demeurent par ailleurs relativement faibles, en comparaison avec les autres revenus perçus par le recourant, lesquels lui permettent manifestement d'assurer son train de vie. Le recourant ne comptait ainsi pas sur les revenus de la vente de sa cave à vin pour subvenir à ses dépenses courantes d'entretien. Plaide également en faveur de l'absence de professionnalisme, le fait que le recourant se soit séparé dans un laps de temps relativement bref de l'intégralité de son stock de vin, ce qui témoigne d'une absence de volonté de tirer un maximum de profit des ventes successives ayant eu lieu en 2014 et 2016. On ne peut en outre tirer aucun argument du fait que le recourant a eu recours à un organisme de vente aux enchères pour céder sa collection, procédé qui paraissait approprié à la taille de la collection de vin et évitait au recourant les nombreuses démarches qu'auraient impliqué des ventes individuelles. Le recourant, qui

s'est limité à acquérir du vin pendant plusieurs années, n'a en outre pas réinvesti les montants obtenus lors des ventes survenues en 2014 et 2016. Même si l'on ne peut nier un certain professionnalisme dans la manière d'agir du recourant, qui a concédé d'importantes dépenses pour garantir le vieillissement optimal de son vin et qui dispose manifestement de connaissances en la matière, on doit admettre qu'il s'agit là d'aspects qui ne sont pas suffisants pour admettre l'existence d'une véritable activité lucrative indépendante dans le domaine du commerce de vin. Les investissements conséquents opérés par le recourant en matière de stockage s'expliquent par la nécessité de conserver les propriétés du vin; ils n'ont pas permis, à eux seuls, de créer une véritable plus-value. Il s'agit là de dépenses que toute personne amatrice de vin serait susceptible de consentir pour une consommation demeurant privée. Même si une collection composée de 2'298 bouteilles, acquises jusqu'en 2006, ne paraît pas à première vue exclusivement vouée à la consommation personnelle d'une personne alors âgée d'un peu plus de cinquante ans, cette hypothèse ne paraît pas non plus totalement irréaliste. Les circonstances dans lesquelles le recourant a agi sont ainsi compatibles avec une simple administration de sa fortune privée. Le seul fait qu'il y ait eu plusieurs ventes, respectivement que le recourant ait consenti d'importantes dépenses pour le stockage du vin, ne suffisent donc pas pour retenir qu'il a agi avec professionnalisme, dans un but commercial. La décision de l'autorité intimée, retenant l'exercice d'une activité lucrative indépendante du recourant en relation avec le commerce de vin, doit ainsi être annulée, le dossier lui étant renvoyé pour nouveau calcul des éléments imposables du recourant.

E. 4

Le recours doit ainsi être admis et la décision attaquée annulée. Il est statué sans frais. Le recourant, qui obtient gain de cause avec l'assistance d'un mandataire professionnel, a droit à des dépens, à la charge de l'autorité intimée.

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