

VD_OMNI FI.2020.0105 vom 15. Oktober 2021

VD Tribunal cantonal, 2021-10-15, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2020.0105

FR: VD_OMNI FI.2020.0105 du 15 octobre 2021

IT: VD_OMNI FI.2020.0105 del 15 ottobre 2021

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Qualification du gain - privé ou commercial - réalisé par le recourant à la suite de la vente d'un immeuble dont il était propriétaire. L'analyse conjointe des différents indices posés par la jurisprudence conduit à retenir l'existence d'une activité commerciale accessoire dans le domaine de l'immobilier, en particulier la profession de l'intéressé et le fait qu'il ait procédé par le passé à plusieurs transactions immobilières significatives. Recours rejeté. Recours au TF rejeté (TF 2C_918/2021 du 18.2.2022).

Erwägungen

E. 1

Interjeté en temps utile (cf. art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11] et art. 95 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36], applicable par renvoi de l'art. 199 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux [LI; BLV 642.11]), le recours satisfait par ailleurs aux autres conditions formelles de recevabilité (cf. en particulier art. 140 al. 2 LIFD et 79 al. 1 LPA-VD, applicable par analogie par renvoi de l'art. 99 LPA-VD). Partant, le recours est recevable à la forme.

E. 2

a) On rappelle que 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; arrêt du TF 2C_444/2018 du 31 mai 2019 consid. 1).

b) En la présente 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., entre autres arrêts, FI.2020.0067 du 8 juillet 2021 consid. 5 [Recours au TF pendant (2C_613/2021)]; FI.2018.0074 du 22 novembre 2018 consid. 2).

E. 3

Le litige porte sur l'imposition au titre de l'impôt sur le revenu de la plus-value réalisée par le recourant lors de la vente de son immeuble inscrit au cadastre sous référence n° 1285 de la commune *****. A titre préliminaire, il sied de souligner que ni la vente en tant que telle, le 4 juin 2015 par le recourant, ni la plus-value réalisée par ce dernier à cette occasion, à hauteur de 2'170'740 fr. ne fait l'objet d'une contestation entre les parties. Seule est donc litigieuse, la question de savoir si, au moment de sa vente, l'immeuble vendu appartenait à la fortune privée ou à la fortune commerciale du recourant, respectivement si le gain réalisé est exonéré de l'impôt sur le revenu ou pas.

E. 4

a) La détermination du revenu imposable des personnes physiques en matière d'impôt fédéral direct est réglée aux art. 16 ss LIFD. L'art. 16 LIFD prévoit que l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. En lien avec la liste exemplative des art. 17 à 23 LIFD, cette disposition exprime, pour l'imposition du revenu des personnes physiques, le concept de l'accroissement du patrimoine, respectivement de l'imposition du revenu global net (Reinvermögenszugangstheorie), ainsi que la règle selon laquelle tous les revenus du contribuable sont en principe imposables (ATF 143 II 402 consid. 5.1; 139 II 363 consid. 2.1), y compris les bénéfiques en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale (art. 18 al. 2 LIFD). Selon l'art. 16 al. 3 LIFD, les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée ne sont en revanche pas imposables. Cela signifie qu'un gain en capital n'est soumis à l'impôt fédéral direct que lorsque le bien aliéné fait partie de la fortune commerciale du contribuable, non pas lorsqu'il se rapporte à sa fortune privée (cf. ATF 133 II 420 consid. 3.1; 125 II 113 consid. 4a et 6a; ég. TF 2C_420/2020 du 18 mars 2021 consid. 4.1). Selon l'art. 7 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), l'impôt sur le revenu a, comme pour l'impôt fédéral direct, pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en particulier le produit d'une activité lucrative dépendante ou indépendante (cf. al. 1, 1ère phrase). Sont exonérés de cet impôt notamment les gains en capital réalisés sur des éléments de la fortune privée du contribuable, l'art. 12 al. 2 let. a et d étant réservé (al. 4 let. b). En droit vaudois, l'art. 19 LI prévoit que l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (al. 1). Les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune mobilière privée ne sont pas imposables (al. 3). Sur le plan cantonal, l'art. 21 al. 1 et 2 LI a une teneur pratiquement identique à l'art. 18 al. 1 et 2 LIFD. b) 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 (cf. TF 2C_18/2018 du 18 juin 2018 consid. 3.1; 2C_228/2015 du 7 juin 2016 consid. 6.3; 2C_1276/2012 du 24 octobre 2013 consid. 4.2; ég. arrêt FI.2020.0002 du

15 octobre 2020 consid. 3a; critique cependant sur cette interprétation restrictive de la notion de gain en capital, Yves Noël, in: Noël/Aubry Girardin (éd.), Commentaire de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2017, 2^{ème} éd., 2017, N 65 ad art. 16 LIFD; plus nuancé, Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 5^{ème} éd., Bâle 2021, p. 132). En revanche, si l'activité du contribuable excède ce cadre relativement étroit et est orientée dans son ensemble vers l'obtention d'un revenu, l'intéressé est réputé exercer une activité lucrative indépendante dont les bénéfices en capital sont imposables. Une telle qualification peut se justifier, selon les cas, même en l'absence d'une activité reconnaissable pour les tiers et/ou organisée sur le modèle d'une entreprise commerciale, et même si cette activité n'est exercée que de manière accessoire ou temporaire, voire même ponctuelle (cf. TF 2C_228/2015 du 7 juin 2016 consid. 6.3; 2C_818/2012 du 21 mars 2013 consid. 6.1; 2C_786/2012 du 1er mars 2013 consid. 3.1; voir déjà ATF 125 II 113 consid. 5e). 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 (cf. TF 2C_551/2018 du 11 juin 2019 consid. 2.1.3; 2C_18/2018 du 18 juin 2018 consid. 3.1; 2C_228/2015 du 7 juin 2016 consid. 6.3 et les références; é.g. arrêt FI.2020.0002 précité consid. 3a). Parmi les indices permettant, de manière générale, de distinguer entre activité indépendante et gestion privée, il sied au surplus de mentionner l'utilisation effective du bien et le motif de son aliénation (TF 2C_1276/2012 du 24 octobre 2013 consid. 4.2 et 2C_834/2012 du 19 avril 2013 consid. 5.5). Au final, dans le cadre d'une prise en considération globale, 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 (cf. TF 2C_423/2019 du 25 novembre 2019 consid. 4.1 et 2C_228/2015 du 7 juin 2016 consid. 6.3). 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 (TF 2C_423/2019 du 25 novembre 2019 consid. 4.1 et 2C_1007/2016 du 28 mars 2017 consid. 3.5). c) En matière fiscale, les règles générales du fardeau de la preuve ancrées à l'art. 8 CC, destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, ont pour effet que l'autorité doit établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment. Si les preuves recueillies par l'autorité apportent suffisamment d'indices révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient ainsi au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (ATF 146 II 6 consid. 4.2 et les références; TF 2C_32/2020 du 8 juin 2020 consid. 3.5; CDAP FI.2020.0058 du 31 décembre 2020 consid 4a in fine).

E. 5

En l'occurrence, contrairement à l'opinion du recourant, les circonstances démontrent que les bénéficiaires litigieux doivent être qualifiés de revenus provenant de l'exercice d'une activité lucrative indépendante. L'analyse conjointe des différents indices posés par la jurisprudence et rappelés ci-dessus montre en effet l'existence d'une activité accessoire commerciale dans le domaine de l'immobilier. a) S'agissant de la relation avec la profession, la cour relève que le recourant exerce une profession à l'origine de plâtrier-peintre, qui est sans conteste liée à l'industrie immobilière de manière étroite. Que d'autres acteurs de ce secteur puissent, comme le soutient le recourant (Recours p. 4), être encore plus directement impliqués dans l'achat et la vente d'immeubles n'enlève rien à cette conclusion. Ce sont bien les connaissances directes et indirectes que le recourant a acquises en exerçant sa profession initiale qu'il a pu mobiliser et mettre à profit dans le cadre de son activité commerciale accessoire dans le domaine de l'immobilier. Il n'est pas nécessaire que ces connaissances soient "pointues" (Recours p. 5) pour qu'elles puissent profiter de manière synergétique à l'activité d'achat et de vente immobilière. Le fait au surplus que le recourant ait constitué en 2012, avec son frère, une société de capitaux active dans le domaine de l'immobilier, D._____, montre bien sa volonté de mettre à profit les connaissances acquises dans ce domaine. Il ne s'agit pas de lever le voile corporatif et d'imposer en transparence les bénéfices réalisés par cette société dans le chef de son actionnaire, mais uniquement de tenir compte de ce que le recourant a pu mettre à profit les connaissances développées dans le cadre de son activité professionnelle pour faire croître une autre activité de professionnel de l'immobilier. La constitution de la société, postérieure à l'achat de la parcelle n° 1285 ici litigieuse, ne change rien à cet égard, puisqu'il n'est pas en l'espèce question de rattachement de la participation à la fortune commerciale du recourant mais uniquement de l'attribution de la parcelle précitée. Toujours sous l'angle du rapport avec la profession du recourant, il sied aussi de relever qu'une partie – quels que soient au demeurant la part et le montant exacts – des travaux d'entretien des 24 appartements de l'immeuble sis sur la parcelle n° 24 effectués durant la période de détention l'ont été par l'entreprise C._____ du recourant. Cela permet de renforcer d'une certaine manière le lien entre la profession du recourant – certes désormais exercée au travers d'une société de capitaux – et son activité accessoire dans l'immobilier. b) Pour ce qui est du caractère systématique et planifié des opérations, force est de constater que le recourant, parfois conjointement avec son frère, a acquis en 1998 une parcelle immobilière sur laquelle il a fait construire quatre appartements, que, lors de la vente de ces appartements entre 2005 et 2006, il a derechef acheté deux parcelles dont l'une comportait un immeuble locatif de 24 appartements et qu'il a revendu cette parcelle en 2015. Il a ainsi procédé à plusieurs transactions significatives et a montré une volonté de réinvestir les gains puisque les ventes des appartements de ***** ont été réalisées pendant la même période de temps que les achats à ***** entre 2005 et 2006. S'agissant de qualifier une activité immobilière, et pas une simple vente de titres, il y a lieu de reconnaître que le recourant a exercé une activité suffisamment intense pour conférer un caractère systématique et planifié à ses opérations. Peu importe à cet égard que le recourant n'ait pas immédiatement réinvesti la plus-value générée par la vente de la dernière parcelle dans un autre achat immobilier qu'il détiendrait directement. Il indiquait déjà dans son courrier du 13 octobre 2011 (pièce 3, autorité intimée) que la vente de l'immeuble était destinée partiellement à réduire son endettement. On comprend également (cf. acte de recours, p. 4 avant-dernier paragraphe) que, à tout le moins depuis la constitution de sa société D._____, le recourant entend plutôt procéder au travers de celle-ci et non plus en

achetant directement des immeubles lui-même. Par conséquent, l'absence de réinvestissement direct de la plus-value générée par le gain ici litigieux ne peut contrebalancer le caractère systématique et planifié de l'activité exercée par le recourant. c) S'agissant du recours à des fonds étrangers, le calcul proposé par le recourant fait montre d'un engagement de fonds étrangers lors du financement de la parcelle en cause à hauteur de 95% sans prise en compte des frais d'acquisition. Il faut aussi considérer le fait que le recourant, durant la même période, à savoir en 2005 également, a acquis un autre immeuble à *****, financé lui à 100% par des fonds étrangers. Il résulte de ce qui précède que le critère du financement par des fonds étrangers, sans être déterminant en lui-même, témoigne d'un recours important par le contribuable à un endettement pour l'acquisition des biens immobiliers. Cet élément est par ailleurs indirectement corroboré par le recourant lui-même lorsqu'il indique, en 2011, vouloir réduire son endettement par la vente d'un immeuble. Force est également de constater dans ce cadre que le recourant a pu, moyennant l'engagement de fonds propres de l'ordre de 240'000 fr., générer une plus-value de l'ordre de deux millions de francs, ce qui témoigne également d'un levier significatif obtenu par l'engagement de fonds étrangers. d) Pour ce qui est, enfin, de la durée de détention de l'immeuble en cause, entre 2005 et 2015, le recourant invoque l'arrêt de la cour de céans du 25 novembre 2012 (cause FI.2011.0034). Cependant cet arrêt a été annulé sur recours par le Tribunal fédéral (cf. arrêt 2C_1276/2012 et 2C_1277/2012 du 24 octobre 2013), qui a rappelé à cette occasion que le critère de la durée n'était pas déterminant pris isolément mais devait être examiné en concours avec les autres indices, une longue durée de possession n'entrant ainsi pas nécessairement en contradiction avec une qualification en tant qu'activité commerciale (cf. arrêt 2A.125/2007 du 14 avril 2008 consid. 3.2.1). On peut également relever que la jurisprudence récente a considéré qu'il y avait une activité immobilière commerciale alors même que le ou les immeubles avait été détenu pendant plus de trente ans (cf. TF 2C_419/2020 du 23 novembre 2020 consid. 5.4.2), dix-sept années (cf. TF 2C_834/2012 du 19 avril 2013 consid. 5.6.2), que des immeubles avaient été acquis au titre de prévoyance professionnelle (cf. TF 2C_996/2012 du 19 avril 2013 consid. 5.2) ou en vue d'un placement sur une longue durée (cf. ATF 126 II 473 consid. 5a). La durée pendant laquelle le recourant a détenu l'immeuble litigieux, si elle ne peut être qualifiée de brève, ne saurait être qualifiée de longue non plus, de sorte qu'il convient de fortement relativiser ce critère dans l'appréciation finale. La durée de détention du cas d'espèce, près de dix ans, doit ainsi être considérée comme neutre. e) Recourant et autorité intimée ne se rejoignent pas non plus quant à savoir si l'acquisition de la parcelle litigieuse n'a constitué qu'un pur placement (cf. acte de recours p. 6) ou si le recourant ayant investi une part importante des rendements locatifs dans l'entretien et la modernisation globale du bien-fonds, il visait l'obtention d'une plus-value substantielle lors de sa revente (cf. décision sur réclamation, ch. 28 p. 10). On rappellera que conformément à la volonté du législateur, les plus-values réalisées lors de transactions s'inscrivant dans la gestion courante d'un patrimoine doivent être qualifiées de gains en capital et sont partant exonérées de l'impôt sur le revenu. La jurisprudence a par ailleurs admis qu'un contribuable puisse opérer de telles transactions courantes, tout en voulant obtenir des bénéfices en profitant de l'augmentation des prix dans le secteur de l'immobilier et en tirant un maximum de profit. Ainsi, à elle seule, la constitution d'une propriété par étages pour faciliter la revente d'un immeuble et réaliser un gain plus élevé, ne constitue pas un indice déterminant en faveur d'une opération professionnelle (cf. TF 2C_1276/2012 et 2C_1277/2012 du 24 octobre 2013 consid. 4.3.1). Dans ce cadre, les éléments apportés par le recourant montrent que les frais d'entretien sont

restés dans une marge de l'ordre de 25% des rendements locatifs, ces derniers étant eux-mêmes restés relativement stables durant la période de détention. On ne saurait alors admettre que le recourant aurait maximisé les frais d'entretien en procédant à une rénovation totale des appartements. Le fait d'avoir – bien ou mal – entretenu l'immeuble vendu n'est toutefois pas déterminant pour la solution du présent litige. En effet, de deux choses l'une: soit, comme le soutient l'autorité intimée, le recourant a procédé à des frais d'entretien importants démontrant sa volonté de maximiser son gain; soit, à l'inverse on convient que le recourant n'a fait que le strict nécessaire en termes de travaux d'entretien immobiliers. Toutefois, dans cette dernière hypothèse, le défaut d'entretien de l'immeuble peut également avoir comme conséquence de maximiser le gain en capital en rapport avec les rendements nets locatifs. Quoi qu'en pense le recourant, le prix de vente d'un immeuble ne dépend en effet pas uniquement du taux de capitalisation des rendements locatifs. Ainsi, l'absence d'entretien d'un immeuble peut également avoir pour conséquence d'augmenter la part de gain en capital lors de la vente de l'immeuble. On retiendra de ce qui précède que l'analyse détaillée effectuée par les parties des frais d'entretien immobiliers ne permet pas – au-delà du lien avec la profession du recourant (cf. supra consid. 6a) - de trancher définitivement la qualification de privée ou de commerciale de la plus-value générée. Toutefois, compte tenu des autres indices, elle ne saurait empêcher de qualifier le gain de commercial. f) En résumé, compte tenu d'une appréciation globale de l'ensemble des indices et compte tenu de la répartition du fardeau de la preuve (cf. supra consid. 4 in fine), les bénéfices réalisés par le recourant lors de la vente de son immeuble n° 1285 à ***** ne peuvent être qualifiés de gains en capital privés, obtenus de manière fortuite dans le cadre de la simple administration de la fortune privée. Partant, en qualifiant l'opération litigieuse de commerciale, l'autorité intimée n'a pas violé le droit fédéral applicable, interprété à l'aune de la jurisprudence, ni abusé de son pouvoir d'appréciation.

E. 6

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet recours, tant pour ce qui est de l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal et communal. Les frais de justice, arrêtés à 10'000 fr. compte tenu de la valeur litigieuse, seront mis à la charge du recourant, qui succombe (cf. art. 49 al. 1 LPA-VD; art. 1 et 2 du tarif des frais judiciaires et des dépens en matière administrative, du 28 avril 2015 - TFJDA; BLV 173.36.5.1). Il n'y a pas lieu pour le reste d'allouer de dépens (cf. art. 55 al. 1 a contrario LPA-VD).

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