

VD_OMNI FI.2020.0142 vom 15. Oktober 2021

VD Tribunal cantonal, 2021-10-15, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2020.0142

FR: VD_OMNI FI.2020.0142 du 15 octobre 2021

IT: VD_OMNI FI.2020.0142 del 15 ottobre 2021

Regeste

A. _____, B. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Qualification du gain - privé ou commercial - réalisé par les recourants à la suite de la vente d'immeubles dont ils étaient propriétaires. 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'époux et la brève durée de détention des immeubles en cause (4 ans). Recours rejeté.

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

A titre liminaire, il y a lieu d'examiner la requête du recourant tendant à être entendu personnellement par le Tribunal. a) Le droit d'être entendu, garanti à l'art. 29 al. 2 Cst., comprend notamment le droit pour l'intéressé de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique, de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 135 I 279 consid. 2.3 p. 282). Il ne s'oppose pas à ce qu'une autorité – judiciaire en l'occurrence - mette un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion (ATF 138 III 374 consid. 4.3.2; 130 II 425 consid. 2.1). En outre, les garanties minimales en matière de droit d'être entendu découlant de l'art. 29 al. 2 Cst. ne comprennent en principe pas le droit d'être entendu oralement (ATF 134 I 140 consid. 5.3). b) En l'espèce, les circonstances de l'acquisition et de la vente des parcelles litigieuses résultent déjà des différents actes présents dans le dossier. Le recourant a en outre été entendu oralement une fois devant l'OID, puis une nouvelle fois devant l'autorité intimée, un procès-verbal ayant également été dressé lors de cette dernière occasion. Le recourant a au surplus pu se déterminer spécifiquement sur ce procès-verbal en y ajoutant ses déterminations écrites. S'agissant spécifiquement de la motivation du recourant de mieux défendre sa position, on rappellera qu'il a eu l'occasion de se déterminer sur la réponse de l'autorité intimée et qu'il y a renoncé. Il est donc inutile de l'auditionner à ce propos. Par conséquent, par appréciation anticipée de l'offre de preuve requise, la cour renonce à l'audition personnelle des recourants.

E. 4

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 des parcelles litigieuses le 15 août 2018. A titre préliminaire, il sied de souligner que ni la vente en tant que telle par le recourant, ni la plus-value réalisée par ce dernier à cette occasion ne font l'objet d'une contestation entre les parties. Seule est donc litigieuse, la question de savoir si, au moment de leur vente, les immeubles vendus appartenaient 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. 5

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 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). 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, 2ème éd., 2017, N 65 ad art. 16 LIFD; plus nuancé, Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 5ème 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; ég. 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. 6

En l'occurrence, contrairement à l'opinion des recourants, 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. 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 directement applicables pour qu'elles puissent profiter de manière synergétique à l'activité d'achat et de vente immobilière. Il suffit pour que cet indice soit présent dans un cas concret de voir que la profession du recourant est par nature liée au domaine de l'immobilier lui permettant ainsi de mettre à profit ses expériences et (pré)connaissances dans ce monde. Le fait au surplus que le recourant ait constitué en 2018 peu après la vente des parcelles litigieuses 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 y a lieu 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 des parcelles ici litigieuses, 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 qualifier fiscalement la plus-value générée par la vente des parcelles précitées. Toujours sous l'angle du rapport avec la profession du recourant, il sied aussi de relever qu'une partie des travaux d'entretien et des travaux de plus-value effectués pendant les années de possession sur les parcelles litigieuses l'ont été par l'entreprise du recourant. Cela permet de renforcer d'une certaine manière le lien entre la profession du recourant 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 n'avait jusqu'à la vente ici en cause en 2018 pas procédé à d'autres aliénations immobilières. Il est toutefois propriétaire de plusieurs parcelles dont certaines sont mises en location. Sous cet angle, il faut aussi voir que le recourant ne conteste pas avoir réinvesti la plus-value générée par la vente dans la société de capitaux qu'il a fondée et qui est destinée précisément à l'achat et la vente de biens-fonds. Comme le mentionne au surplus l'autorité intimée, il n'est pas exclu dès la première vente d'admettre un commerce accessoire professionnel dans le domaine de l'immobilier. La jurisprudence reconnaît qu'une opération occasionnelle peut générer un revenu d'activité commerciale (cf. TF 2C_1276/2012 du 24 octobre 2013 consid. 4.2 et les références citées). On retiendra ainsi que cet indice est rempli en l'occurrence. c) Pour ce qui est de la durée de détention de l'immeuble en cause, entre 2014 et 2018, il sied de constater, à l'échelle des opérations immobilières, que cette durée doit être qualifiée de courte. Certes, le Tribunal fédéral a toujours considéré 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'entre ainsi pas nécessairement en contradiction avec une qualification en tant qu'activité commerciale (cf. TF 2A.125/2007 du 14 avril 2008 consid. 3.2.1). On peut également relever qu'une jurisprudence constante 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) ou en vue d'un placement sur une longue durée (ATF 126 II 473 consid. 5a). La durée pendant laquelle le recourant a en l'occurrence détenu les immeubles litigieux, qui encore une fois doit être qualifiée de brève, constitue au regard de cette jurisprudence un indice très fort d'un commerce accessoire dans le domaine de l'immobilier. d) Au surplus, les éléments invoqués par les recourants ne permettent pas de renverser la qualification de gain commercial fondée sur les indices examinés précédemment. En particulier, les recourants invoquent que les parcelles litigieuses ont été acquises afin de constituer une forme de prévoyance professionnelle du recourant, exerçant alors encore comme indépendant et que seule une insistance des acheteurs et l'augmentation de l'offre d'achat avaient conduit le recourant à accepter cette occasion. Certes, la jurisprudence la plus récente insiste sur l'utilisation effective du bien immobilier vendu et le motif de son aliénation (cf. TF 2C_419/2020 du 23 novembre 2020 consid. 5.3 et les références à la jurisprudence antérieure). Certes encore, la cour peut faire crédit au recourant d'avoir acquis les biens-fonds à des fins de prévoyance professionnelle et n'avoir que cédé en raison de l'opportunité qui lui était offerte. Ces éléments ne sauraient à eux seuls cependant exclure tout gain commercial. En effet, même pour un immeuble acquis dans un but de prévoyance professionnelle et qui serait pour ce motif conservé sur une longue durée, il conviendrait de prendre en considération l'ensemble des indices (cf. TF 2C_996/2012 du 19 avril 2013 consid. 5.2). Le simple motif d'acquisition à des fins de prévoyance ne saurait sans égard aux autres éléments du dossier permettre à un contribuable de se prémunir contre une imposition de la plus-value au titre de l'impôt sur le revenu. Par conséquent, rapporté au cas

d'espèce, la seule acquisition des parcelles litigieuses par le recourant à des fins de prévoyance ne permet pas de renverser la qualification née de l'application des indices développés par la jurisprudence et qui indiquent, pris globalement, que le gain est commercial. e) 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. 5 in fine), les bénéfices réalisés par le recourant lors de la vente des parcelles litigieuses 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. 7

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 des recourants, qui succombent (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.