

# VD\_OMNI FI.2022.0112 vom 13. Dezember 2023

VD Tribunal cantonal, 2023-12-13, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2022.0112](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2022.0112)

FR: VD\_OMNI FI.2022.0112 du 13 décembre 2023

IT: VD\_OMNI FI.2022.0112 del 13 dicembre 2023

## Regeste

A. \_\_\_\_\_, B. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Confirmation de la décision sur réclamation de l'ACI, taxant les recourants sur le revenu d'activité lucrative indépendante réalisé à la suite de la donation de plusieurs immeubles appartenant à la fortune commerciale des recourants (réalisation systématique liée au transfert de la fortune commerciale à la fortune privée). Les recourants ne sont pas parvenus à établir que l'immeuble litigieux, dont le recourant a hérité au décès de son père, aurait été transféré dans la fortune privée de ce dernier avant son décès. Le recourant a en outre signé un revers avec l'administration fiscale, dans le cadre duquel il a reconnu la qualification commerciale de l'immeuble. L'appartenance d'un bien à la fortune commerciale ou privée n'est pas modifiée par la dévolution successorale. En l'absence de manifestation du recourant de transférer l'immeuble dans sa fortune privé depuis qu'il en a hérité, le cas réalisation systématique s'est en l'occurrence produit lors de la donation des parcelles en cause. Recours rejeté. Recours au TF rejeté (arrêt du 25 mars 2025 9C\_56/2024).

## Erwägungen

### E. 1

A teneur de l'art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 19 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 de la loi cantonale du 4 décembre 2000 sur les impôts directs (LI; BLV 642.11), le recours au Tribunal cantonal s'exerce conformément à la loi sur la procédure administrative. Le présent 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 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

Appelé à se prononcer, comme dans le cas d'espèce, sur une question relevant tant de l'IFD que de l'ICC, le tribunal doit en principe rendre deux décisions; ces dernières peuvent toutefois figurer dans un seul acte, avec des motivations et des dispositifs distincts ou à tout le moins un dispositif distinguant expressément les deux impôts (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 et les références). 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 donc être traitée avec un raisonnement identique, il est admis qu'une seule décision soit rendue et que le dispositif ne distingue pas entre les deux catégories d'impôts, à condition toutefois que la motivation de la décision attaquée permette clairement de saisir

que la décision rendue vaut aussi bien pour l'IFD que pour l'ICC (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1; arrêt FI.2019.0001 du 12 février 2020 et les références).

### **E. 3**

Le litige a trait à la qualification du gain immobilier réalisé par les recourants à la suite de la donation, le 25 septembre 2017, des parcelles \*\*\*\*\*, \*\*\*\*\*, \*\*\*\*\*, \*\*\*\*\*, \*\*\*\*\*, \*\*\*\*\* et \*\*\*\*\* de la Commune de Lausanne, en raison de la réalisation systématique. L'autorité intimée a considéré, en substance, que ce gain était imposable au titre du revenu d'une activité lucrative indépendante de commerçant d'immeubles. Les recourants font valoir que le bien aliéné faisait partie de la fortune privée du recourant.

### **E. 4**

Les recourants contestent l'attribution à leur fortune commerciale de l'immeuble vendu. 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 (cf. également art. 7 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]; art. 19 al. 1 LI) 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; art. 8 al. 1 LHID; art. 21 al. 2 LI). Selon l'art. 16 al. 3 LIFD (voir aussi les art. 7 al. 4 let. b LHID et 19 al. 3 LI), 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; arrêts TF 9C\_667/2022 du 21 août 2023 consid. 6.1 ; 2C\_918/2021 du 18 février 2022 consid. 3.1; 2C\_420/2020 du 18 mars 2021 consid. 4.1; 2C\_370/2014 du 9 février 2015 consid. 6.1). En vertu de la réalisation systématique intervenant lors du passage d'un immeuble de la fortune commerciale à la fortune privée, les réserves latentes rattachées à l'immeuble transféré sont soumises à l'impôt au titre du revenu de l'activité lucrative indépendante ( art. 18 al. 1 et 2 LIFD; art. 8 al. 1 et 2 LHID; art. 21 al. 1 et 2 LI ; cf. également ATF 148 II 299 consid. 7.4.4). b) Les recourants contestent en premier lieu que l'immeuble litigieux ait fait partie de leur fortune commerciale. De leur point de vue, ce bien appartenait à la fortune privée du père du recourant, si bien que cette affectation a perduré après son décès, lorsque le recourant a hérité de l'immeuble. aa) 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. arrêt TF 2C\_918/2021 du 18 février 2022 consid. 3.2 et les références). 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. ATF 125 II 113 consid. 5e; arrêt TF 9C\_667/2022 du 21 août 2023 consid. 6.2). 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 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. ATF 125 II 113 , consid. 6a; arrêts TF 2C\_918/2021 du 18 février 2022 consid. 3.2; 2C\_419/2020 du 23 novembre 2020 consid. 5.3; 2C\_18/2018 du 18 juin 2018 consid. 3.1; 2C\_228/2015 du 7 juin 2016 consid. 6.3; 2C\_42/2015 du 10 septembre 2015 consid. 2.2; 2C\_929/2014 du 10 août 2015 consid. 4.1; cf. Zweifel/Hunziker/Margraf/Oesterhelt, Schweizerisches Grundstückgewinnsteuerrecht, 2021, § 5 n. 47; Yves Noël, in: commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2 e éd., Noël/Aubry Girardin [éd.], Bâle 2017, n. 17 et 22 ad art. 18 LIFD; Markus Reich/Julia von Ah, in : Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 3 e éd., Zweifel/Beusch [édit.], Bâle 2017, n. 16a-16f ad art. 18 LIFD; Danielle Yersin, La distinction entre l'activité indépendante et la gestion de la fortune privée, dans le domaine immobilier, in: Archives 67, pp. 103/104). 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. arrêts TF 2C\_419/2020 du 23 novembre 2020 consid. 5.3; 2C\_423/2019 du 25 novembre 2019 consid. 4.1; 2C\_228/2015 du 7 juin 2016 consid. 6.3). En tout état, les circonstances concrètes du cas sont déterminantes, telles qu'elles se présentent au moment de l'aliénation (cf. ATF 125 II 113 précité, consid. 6a; arrêts TF 9C\_667/2022 du 21 août 2023 consid. 6.3; 2C\_918/2021 du 18 février 2022 consid. 3.2). bb) En premier lieu, on relèvera que les autorités fiscales ont toujours traité l'immeuble en cause comme appartenant à la fortune commerciale du père du recourant. Bien que les recourants, qui ont reconnu la nature commerciale de ce bien dans un revers signé en octobre 1992, semblent désormais remettre en cause cette qualification, ils n'apportent aucun élément permettant de retenir que les autorités fiscales, en particulier après la dissolution de la SI en 1962, auraient considéré la parcelle \*\*\*\*\* de Lausanne comme appartenant à la fortune privée du père du recourant. Au contraire, la fréquence des transactions effectuées par le père du recourant, ses connaissances particulières dans le domaine de l'immobilier en relation avec son activité dans le domaine de la construction, ainsi que son association avec des professionnels de l'immobilier, plaident clairement en faveur d'une qualification commerciale de l'immeuble détenu par le père du recourant, sur le vu de la jurisprudence rappelée ci-dessus. L'autorité intimée a retenu également à juste titre que cette qualification ne cesse pas du seul fait d'une longue durée de possession après la retraite et l'absence de transaction depuis lors (cf. ATF

125 II 113, traduit in RDAF 1999 II 385; Yves Noël, in: Commentaire Romand LIFD, n° 49 ad art. 16 LIFD). Les actifs de la fortune commerciale demeurent en effet commerciaux malgré l'écoulement du temps (arrêts TF 2C\_501/2020 du 15 mars 2021 consid. 7.1.2; 2C\_937/2019 du 8 juin 2020 consid 8.1; 2C\_164/2009 du 13 août 2009 consid. 5.4; 2A.105/2007 du 3 septembre 2007, in RDAF 2007 II 299 et les références citées). Dans ces circonstances, les recourants soutiennent en vain qu'un cas de réalisation systématique se serait produit avant le décès du père du recourant. b) L'appartenance d'un bien à la fortune commerciale ou privée n'est pas modifiée par une dévolution successorale. Les actifs de la fortune commerciale du de cujus demeurent commerciaux auprès de ses héritiers (arrêt 2A.105/2007 du 3 septembre 2007 in RDAF 2007 II p. 299 et les références citées). La nature commerciale du bien immobilier étant établie au moment de la dévolution successorale, il est acquis que la parcelle \*\*\*\*\* de Lausanne est demeurée dans la fortune commerciale du recourant. Reste dès lors à déterminer si l'autorité intimée pouvait retenir qu'un cas de réalisation systématique était survenu au moment de la donation des parcelles \*\*\*\*\*, \*\*\*\*\*, \*\*\*\*\*, \*\*\*\*\*, \*\*\*\*\*, \*\*\*\*\* et \*\*\*\*\*, issues de la constitution d'une PPE sur la parcelle \*\*\*\*\* précitée. c) Selon la jurisprudence, le moment déterminant pour le passage de la fortune commerciale dans la fortune privée selon l'art. 18 al. 2 LIFD (cf. également l' art. 21 al. 2 LI) est celui où le contribuable manifeste de manière claire et précise, expressément ou par actes concluants, vis-à-vis des autorités fiscales sa volonté de transférer l'élément dans sa fortune privée (cf. ATF 125 II 113 consid. 6c/aa p. 125 s.; arrêts TF 2C\_948/2010 du 31 octobre 2011 consid. 4.1.2; 2C\_276/2010 du 19 octobre 2010 consid. 3.3). Les immeubles faisant partie de la fortune commerciale d'un défunt sont transférés dans la fortune privée de ses héritiers lorsque ceux-ci expriment leur volonté en ce sens vis-à-vis des autorités fiscales. Ce n'est qu'au moment où ils décident du transfert dans la fortune privée ou de l'aliénation que le bénéfice en capital en provenant constitue un revenu imposable au sens de l'art. 18 al. 2 LIFD et de l'art. 21 al. 2 LI. Ce système d'imposition permet aux héritiers de décider du moment de l'imposition du bénéfice en capital (cf. arrêts TF 2C\_977/2013 du 1er mai 2014 consid. 3.1; 2C\_996/2012 du 19 avril 2013 consid. 6.2; 2C\_349/2009 du 16 novembre 2009 consid. 4.1.2 et les références citées; 2A.105/2007 du 3 septembre 2007 consid. 3.4). La donation d'un élément de la fortune commerciale implique son passage préalable dans la fortune privée du donateur (arrêts TF 2C\_501/2020 du 15 mars 2021 consid. 6.1.3; 2C\_164/2009 du 13 août 2009 consid. 5.4, in RDAF 2009 II 531; 2A.105/2007 du 3 septembre 2007, in RDAF 2007 II 299 et les références citées). Une aliénation à titre gratuit n'est, en effet, pas compatible avec le but d'une entreprise, qui est lucratif (Noël, op. cit., n°79 ad art. 18 LIFD et les références citées). d) En l'occurrence, les recourants n'ont jamais manifesté leur volonté de transférer la parcelle \*\*\*\*\* dans leur fortune privée. On ne saurait le déduire du fait que les recourants, qui au demeurant ne le démontrent pas, ont déclaré avoir résidé dans l'un des logements sis sur ce bien-fonds. Au contraire, ils ont signé en octobre 1992 un revers, tendant au maintien de ce bien immobilier dans leur patrimoine commercial, qu'ils ont toujours fait figurer comme tel dans leurs déclarations d'impôt. Lors d'une première donation en 2015, ils ont d'ailleurs eux-mêmes mentionné la nature commerciale du bien. Ce n'est en définitive qu'à l'occasion de la donation litigieuse au fils du recourant d'une partie des parts d'étage constituées sur la parcelle \*\*\*\*\* que le recourant a manifesté sa volonté de transférer ce bien immobilier dans sa fortune privée. Contrairement en outre à ce que soutiennent les recourants, l'autorité intimée a correctement informé les héritiers du caractère commercial des biens concernés et peut donc leur opposer

désormais leur choix d'avoir maintenu ce bien dans leur fortune commerciale (cf. Noël, op. cit., n. 51 ad art. 16 LIFD). Il convient en effet de retenir que le recourant est lié par sa déclaration du 23 octobre 1992, intervenue ensuite du partage successoral et qui est conforme au droit, tel qu'il a été rappelé ci-dessus (cf. à ce sujet, voir l'arrêt TF 2C\_977/2013 du 1<sup>er</sup> mai 2014 consid. 4.3). e) Compte tenu de ces circonstances, l'autorité intimée pouvait considérer que la parcelle \*\*\*\*\* de la Commune de Lausanne appartenait à la fortune commerciale des recourants, jusqu'à sa donation. Les recourants ne contestent pour le surplus pas la valeur de sortie retenue par l'autorité intimée, qui doit être également confirmée.

#### **E. 5**

Il s'ensuit que le recours doit être rejeté et la décision sur réclamation attaquée confirmée. Les frais sont mis à la charge des recourants, qui succombent, solidairement entre eux. Il n'y a pas lieu d'allouer de dépens (cf. art. 55 al. 1 LPA-VD).

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