

# VD\_OMNI FI.2023.0113 vom 22. Juli 2024

VD Tribunal cantonal, 2024-07-22, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2023.0113](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2023.0113)

FR: VD\_OMNI FI.2023.0113 du 22 juillet 2024

IT: VD\_OMNI FI.2023.0113 del 22 luglio 2024

## Regeste

A. \_\_\_\_\_, B. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts | Confirmation de la décision sur réclamation de l'ACI, relative à la taxation d'un contribuable assujéti de manière limitée dans le Canton de Vaud. L'ACI n'avait pas à suspendre la procédure de taxation jusqu'à l'entrée en force de la taxation définitive au lieu de domicile des contribuables. Qualification des titres (fortune commerciale ou fortune privée) laissée indéciise, en particulier la question de savoir s'il est possible d'opter pour l'affectation à la fortune commerciale de titres lors de la fondation d'une société. Le recourant n'a pas établi qu'il avait effectivement subi une perte en 2016, lors des diverses transactions (aliénation des titres et abandon partiel de la créance détenue à l'égard de la société dont les titres ont été aliénés) ayant eu lieu entre personnes proches et présentant des composantes transnationales. Recours rejeté.

## Erwägungen

### E. 1

Interjeté en temps utile (cf. 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. 79 al. 1 LPA-VD, applicable par renvoi de l'art. 99 LPA-VD). Il y a dès lors lieu d'entrer en matière sur le fond.

### E. 2

Les recourants sont domiciliés dans le Canton de Fribourg, où ils sont assujettis de manière illimitée à raison d'un rattachement personnel. Le litige ne porte en conséquence que sur leur imposition au titre de l'impôt cantonal et communal sur le revenu et la fortune, à raison d'un rattachement économique (assujettissement limité). Le recourant exerce en effet dans le Canton de Vaud, ce qui n'est pas contesté, une activité indépendante en lien avec le commerce professionnel d'immeubles qu'il y détient (cf. art. 4 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. 4 al. 1 LI). Dans une situation intercantonale, la procédure de taxation ne se déroule pas seulement dans le canton du siège, mais aussi dans l'autre canton (cf. art. 2 al. 1 de l'ordonnance du 9 mars 2001 sur l'application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs dans les rapports intercantonaux [RS 642.141]). Dans chaque canton, la procédure de taxation se déroule en application des dispositions cantonales calquées sur les art. 39 ss LHID (cf. art. 2 al. 4 de l'ordonnance précitée; Daniel de Vries Reilingh, La double imposition intercantonale, 2e éd., Berne 2013, p. 348s., n°1196 et n°1198). L'autre canton est donc (aussi) habilité à contrôler la déclaration d'impôt et à procéder aux investigations nécessaires (cf. art. 46 al. 1 LHID). L'art. 39 al. 2 LHID prévoit certes que le

canton du siège porte sa taxation à la connaissance de l'autre canton, ce qui lui confère un rôle de canton "leader" et de coordinateur (cf. ATF 139 I 64 consid. 3.6 ; arrêt TF 2C\_1055/2020 du 3 mars 2021 consid. 3.2.2; arrêt FI.2018.0164 du 9 avril 2020 consid. 2b; Jean-Blaise Paschoud, Evolution ou révolution du droit fiscal intercantonal? in Archives 69, p. 844). L' art. 39 al. 2 LHID se limite toutefois à prévoir que le canton du siège porte sa taxation à la connaissance de l'autre canton. Sa propre taxation n'a donc pas pour effet de contraindre l'autre canton à se rallier à sa position. Chaque canton reste ainsi habilité à effectuer sa propre appréciation des faits et à procéder ensuite à sa propre taxation et à sa propre répartition (arrêts TF 9C\_14/2023 du 21 novembre 2023 destiné à la publication consid. 5.2.1; 9C\_674/2022 du 12 avril 2023 consid. 7.3; 2C\_1026/2021 du 21 décembre 2022 consid. 4.1 et les références; Paschoud, op. cit., p. 844 ; Martin Zweifel/Silvia Hunziker, in: Zweifel/Beusch [éd], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Kommentar, 4e éd. 2022, n° 29 ad art. 39 LHID). Le canton du siège est donc un simple "primus inter pares" (sur cette question, voir l'arrêt TF 2C\_1026/2021 du 21 décembre 2022 consid. 4.1 et les références; Paschoud, op. cit., p. 844, cf. aussi Zweifel/Hunziker, op. cit. n° 29 ad art. 39 LHID). Le rôle de "leader" du Canton de Fribourg n'empêchait en l'occurrence pas le Canton de Vaud de rendre sa propre décision de taxation, sans nécessairement attendre celle de l'autre canton. Dans ces circonstances, il ne se justifie pas de suspendre la procédure, jusqu'à droit connu sur la taxation des recourants dans le Canton de Fribourg. Pour le surplus et contrairement à ce que soutiennent les recourants, le Canton de Vaud était en droit de remettre en cause l'existence d'une perte revendiquée en déduction de leur revenu imposable, même si elle devait être rattachée à une activité indépendante déployée dans le Canton de Fribourg. Chaque canton reste en effet habilité à effectuer sa propre appréciation des faits et à procéder ensuite à sa propre taxation et à sa propre répartition.

### **E. 3**

Les recourants soutiennent que l'autorité intimée a considéré à tort que les participations dans la société F.\_\_\_\_\_ appartenaient à la fortune privée de A.\_\_\_\_\_. a) Selon l'art. 16 al. 1 LIFD, l'impôt sur le revenu des personnes physiques a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. D'après l'art. 18 al. 1 LIFD, sont en particulier imposables 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. 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 font partie du produit de l'activité lucrative indépendante (première phrase). D'une manière générale, le concept d'activité lucrative indépendante englobe toute activité par laquelle un entrepreneur participe à la vie économique à ses propres risques, avec l'engagement de travail et de capital, selon une organisation librement choisie, dans le but d'obtenir un gain (arrêt TF 9C\_658/2022 du 1 er mai 2023 consid. 4.1 et les références citées). Sont notamment des indices démontrant l'existence d'une telle activité: l'emploi de personnel, l'importance des investissements, une clientèle multiple et changeante et l'existence de locaux commerciaux propres. Une activité lucrative indépendante peut être exercée à titre principal ou accessoire et être durable ou temporaire. Pour déterminer si l'on se trouve en présence d'une activité lucrative indépendante, il convient de se fonder sur l'ensemble des circonstances du cas (cf. p. ex. arrêt TF 2C\_655/2021 du 11 mars 2022 consid. 4.3 et les références). Pour être qualifiée d'indépendante, il est décisif que l'activité dans son ensemble soit orientée vers l'obtention

d'un gain, ce qui s'évalue selon un critère subjectif et un critère objectif. Le critère subjectif est rempli en présence d'une intention de réaliser un profit. Pour que le critère objectif soit considéré comme réalisé, l'activité doit être profitable dans la durée (arrêts TF 9C\_658/2022 du 1<sup>er</sup> mai 2023 consid. 4.1; 2C\_917/2021 du 13 décembre 2022 consid. 2.2.1; 2C\_339/2020 du 5 janvier 2021 consid. 7.3.2 et les références). La fortune commerciale comprend, aux termes de l'art. 18 al. 2 LIFD, tous les éléments de fortune qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante. Pour déterminer s'il y a lieu d'attribuer un bien à la fortune privée ou commerciale, il convient d'apprécier dans chaque cas l'ensemble des circonstances. Ainsi que cela ressort de la définition légale de cette notion, c'est la fonction technique et économique de cet élément qui constitue le critère d'attribution déterminant; c'est par conséquent en première ligne la fonction effective et actuelle des biens en cause dans l'entreprise qui est déterminante (arrêt TF 9C\_263/2023 du 20 décembre 2023 consid. 5.2).

b) Selon l'art. 18 al. 2, 4<sup>ème</sup> phrase LIFD, en vigueur depuis 2001, il est possible d'opter pour l'affectation des actions d'une société à la fortune commerciale au moment de leur acquisition, si celles-ci représentent au moins 20% du capital-actions. La particularité du cas d'espèce tient au fait que le recourant a acquis les actions en question lors de la constitution de la société. L'autorité intimée a de ce fait d'emblée exclu la possibilité, pour les recourants, de faire application de cette possibilité. Une partie de la doctrine semble néanmoins considérer que la remise d'actions (respectivement de parts) à l'actionnaire fondateur constitue une acquisition à titre onéreux, dans l'hypothèse où il n'y a pas une transformation d'une entreprise individuelle en société de capitaux (cf. Markus Reich/Julia von Ah, in: Zweifel/Beusch [éd.], Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 4<sup>e</sup> éd., 2022, n°59 ad art. 18 LIFD; Aurélien Barakat/Lionel Delgado/Rachid Boss, Le choix de la structure juridique lors de la création d'une étude d'avocats – Panorama des conséquences fiscales in: Revenu de l'avocat 6/7 2022, p. 277ss, p. 284; Agner/Digeronimo/Neuhaus/Steinmann, Complément au Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Zurich, 2001, n°4b ad art. 18 LIFD; voir toutefois Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil Art. 1-48, 2<sup>e</sup> éd., 2019, n° 153 ad art. 18 LIFD, pour qui une augmentation de capital ne constitue pas une acquisition à titre onéreux).

c) Il convient de distinguer en l'occurrence les actions de la société F.\_\_\_\_\_, pour lesquelles l'option serait envisageable en suivant l'opinion d'une partie de la doctrine, des prêts octroyés par le recourant à cette société.

aa) S'agissant des prêts à la société F.\_\_\_\_\_, la qualification d'actif commercial suppose de reconnaître au préalable l'existence d'une activité lucrative indépendante. Sur la base du dossier, on ne perçoit pas une volonté du recourant de réaliser un gain en relation avec les activités de navigation de plaisance. Les investissements consentis par le recourant en lien avec la société F.\_\_\_\_\_ n'ont en effet jamais débouché sur l'octroi d'une quelconque rémunération, notamment par le biais d'intérêts ou d'honoraires. On relèvera en outre que le recourant, dans la comptabilité de son activité indépendante, n'a intégré ni les parts qu'il détenait dans la société F.\_\_\_\_\_, ni la créance en remboursement du prêt à l'égard de cette société. Même si l'absence de comptabilisation de la créance en question n'est pas en soi déterminante, il s'agit néanmoins d'un indice de son caractère privé (cf. dans ce sens, ATF 133 II 420 consid. 3.2 p. 422; 125 II 113 consid. 3c p. 118 et les arrêts cités). Les autres indices permettant de conclure à une activité lucrative indépendante, soit l'emploi de personnel, l'importance des investissements permettant le développement de l'activité en cause, l'existence d'une clientèle multiple et changeante, ainsi que l'existence de locaux commerciaux propres font manifestement défaut dans le cas d'espèce ou n'ont pas été

établis. A supposer que le recourant ait effectivement assuré la gestion administrative de la société F. \_\_\_\_\_, incluant la gestion du personnel et de la clientèle, ce qui n'a pas été établi, il convient de retenir que cette tâche relève de son activité de gérant et ne saurait être qualifiée d'activité indépendante, en l'absence d'une quelconque indépendance organisationnelle par rapport à la société qu'il détient (voir notamment l'arrêt TF 9C\_658/2022 du 1<sup>er</sup> mai 2023 consid. 5.2.2, confirmant l'arrêt FI.2021.0080, qui présente d'importantes similitudes avec la présente affaire). L'autorité intimée a par conséquent retenu à juste titre que le recourant n'exerçait pas une activité lucrative indépendante en relation avec la gestion de la société F. \_\_\_\_\_. Les créances découlant des prêts qu'il a accordés à cette société appartiennent par conséquent à sa fortune privée. Dans ces circonstances, les pertes relatives à ces créances ne sauraient être déduites du revenu imposable des recourants. bb) En ce qui concerne les actions de la société F. \_\_\_\_\_, on relèvera d'emblée que la pertinence d'une option pour l'attribution volontaire à la fortune commerciale paraît douteuse en l'occurrence, les recourants n'ayant pas revendiqué, suite à la constitution de la société, la déduction d'intérêts passifs qu'ils auraient pu déduire si les participations avaient été détenues dans la fortune privée. En effet, cette acquisition a été financée sans le recours, pour le recourant, à des fonds étrangers. Cette question peut toutefois demeurer indécise, dès lors que, même si la qualification d'actif commercial devait être retenue, le recours devrait être rejeté pour les motifs qui suivent.

#### **E. 4**

Si l'on devait en effet retenir que les actions de la société F. \_\_\_\_\_ et que les créances contractées à l'égard de celle-ci appartiennent à la fortune commerciale du recourant, la déduction des pertes ne pourrait être admise pour les motifs qui suivent. a) Aux termes de l'art. 27 al. 2 let. b LIFD (cf. également l'art. 31 al. 2 LI), les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les pertes effectives sur des éléments de la fortune commerciale, à condition qu'elles aient été comptabilisées. Les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante et les personnes morales doivent joindre à leur déclaration: a) les comptes annuels signés (bilan, compte de résultats) concernant la période fiscale; ou b) en cas de tenue d'une comptabilité simplifiée en vertu de l'art. 957 al. 2 CO: un relevé des recettes et des dépenses, de l'état de la fortune ainsi que des prélèvements et apports privés concernant la période fiscale (art. 125 al. 2 LIFD). Les exigences auxquelles doivent répondre les pièces comptables requises par l'art. 125 al. 2 LIFD 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. Cette exigence est d'autant plus importante lorsque le contribuable entend alléguer des faits de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale, ce qu'il lui incombe de prouver (arrêts TF 9C\_658/2022 du 1<sup>er</sup> mai 2023 consid. 4.2, confirmant l'arrêt FI.2021.0080 du 11 août 2022; 2C\_339/2020 du 5 janvier 2021 consid. 7.1 et les références). b) D'emblée, on relèvera qu'en l'occurrence, le recourant a bien enregistré la perte qu'il entend revendiquer en déduction de ses revenus imposables. Le recourant n'avait en revanche jamais mentionné la créance en remboursement du prêt qu'il détenait à l'égard de la société F. \_\_\_\_\_ dans sa comptabilité commerciale et n'avait par ailleurs pas activé les actions de cette société. Dans ces circonstances, il n'est pas possible d'identifier si la perte revendiquée a trait aux actions ou aux créances en remboursement des prêts octroyés à la société F. \_\_\_\_\_. Il paraît dès lors déjà douteux que l'exigence de comptabilisation soit pleinement satisfaite. c)

Quoi qu'il en soit, les recourants ne sont pas parvenus à établir l'existence des pertes qu'ils revendiquent en déduction de leur revenu imposable. aa) Or, selon les règles habituelles relatives au fardeau de la preuve ancrées à l'art. 8 CC, il appartient au recourant d'établir l'existence et le montant de la perte supportée dans le cadre d'une éventuelle activité lucrative indépendante, dès lors qu'il s'agit de faits susceptibles de diminuer ou de supprimer la dette fiscale (ATF 146 II 6 consid. 4.2; 144 II 427 consid. 8.3.1; 140 II 248 consid. 3.5; 133 II 153 consid. 4.3). Le devoir de collaboration du contribuable (art. 124 LIFD) est particulièrement qualifié dans les relations internationales (ATF 144 II 427 consid. 2.3.2), dès lors que les moyens d'investigation de l'autorité fiscale suisse sont nécessairement restreints (arrêts 2C\_775/2019 du 28 avril 2020 consid. 7.1; 2C\_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2.5.2, in RF 70/2015 p. 811, traduit in RDAF 2016 II 110). Il en va notamment ainsi lorsqu'il n'existe pas de convention de double imposition avec un Etat étranger ou que le droit de l'Etat étranger favorise la création de domiciles fictifs de personnes morales (arrêts TF 2C\_700/2022 du 25 novembre 2022 consid. 9.4; 2C\_16/2015 du 6 août 2015 consid. 2.5.2). bb) La perte revendiquée par le recourant intègre, d'une part, la perte relative à la cession des actions de la société F. \_\_\_\_\_ et, d'autre part, la perte relative à la créance détenue à l'égard de cette même société. Il convient de relever en premier lieu que les diverses transactions ayant conduit le recourant à déclarer une perte au cours de la période fiscale 2016 ont eu lieu entre personnes proches et présentent des composantes transnationales. Dans un tel complexe, il appartenait au recourant de documenter précisément les faits sur lesquels il s'appuie pour revendiquer la déduction d'une perte. Or, tel n'est manifestement pas le cas. Des quelques pièces figurant au dossier, il ressort que le recourant et E. \_\_\_\_\_ ont acquis le 30 septembre 2013, en leur propre nom, le yacht "\*\*\*\*\*", construit en 1995, pour le prix de 388'000 euros. Ce bien a ensuite été transféré à la société F. \_\_\_\_\_, détenue à l'époque par le recourant et E. \_\_\_\_\_ à raison d'une demie chacun, vraisemblablement contre un crédit vendeur. Aucune pièce figurant au dossier ne permet toutefois de connaître les circonstances exactes du transfert du yacht à la société F. \_\_\_\_\_, le recourant n'ayant produit ni l'acte constitutif de cette société, ni les contrats (notamment de prêt, respectivement de vente ou d'apport) conclus avec celle-ci. Le recourant, bien qu'il ait été invité, à deux reprises, à documenter ses relations avec la société F. \_\_\_\_\_, n'a en outre fourni aucune pièce comptable portant sur les exercices commerciaux 2014 à 2016. Il n'a produit aucun document susceptible d'établir la nature de ses relations avec la société F. \_\_\_\_\_. L'existence d'une véritable activité commerciale de la société F. \_\_\_\_\_ en lien, comme le soutient le recourant, avec la location du yacht qu'elle détient ne repose sur aucun document versé au dossier. Or, ces pièces sont essentielles pour établir, d'une part, la nature commerciale du prêt concédé à la société et, d'autre part, la perte revendiquée par le recourant en déduction de son revenu imposable. Enfin, faute d'indication fournie par le recourant, il n'est pas possible de comprendre pour quels motifs le recourant aurait dû consentir, en 2016, un abandon partiel de sa créance, dans le cadre de la cession des parts de la société F. \_\_\_\_\_ à la société D. \_\_\_\_\_. Le recourant a pourtant acquis en juillet 2016, peu avant ce transfert, les 50% des parts de F. \_\_\_\_\_ détenues par E. \_\_\_\_\_, ainsi que de sa participation au compte courant, pour le prix de 300'960 francs. On ne comprend dans ces circonstances pas pour quel motif le recourant aurait cédé en octobre 2016 l'intégralité des parts de la société F. \_\_\_\_\_, ainsi que de ses droits à l'égard de la société, à la société D. \_\_\_\_\_ pour le prix de 297'000 francs. L'autorité intimée pouvait, dans ces circonstances, retenir que les pertes liées au transfert des actions de la société

F.\_\_\_\_\_, ainsi que des droits et obligations de son associé, n'étaient pas établies et refuser par conséquent la déduction des pertes revendiquées par les contribuables.

#### **E. 5**

Il résulte des considérants qui précèdent que le recours doit être rejeté et la décision entreprise confirmée. Les recourants, qui succombent, supporteront les frais de justice (cf. art. 49 al. 1 LPA-VD), solidairement entre eux (cf. art. 51 al. 2 LPA-VD). Il n'est pas alloué 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.