

VD_OMNI FI.2024.0081 vom 7. Oktober 2024

VD Tribunal cantonal, 2024-10-07, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2024.0081

FR: VD_OMNI FI.2024.0081 du 7 octobre 2024

IT: VD_OMNI FI.2024.0081 del 7 ottobre 2024

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Attribution à la fortune commerciale ou privée d'un immeuble vendu. L'analyse des différents critères du cas d'espèce permettent d'admettre que l'immeuble appartenait bien à la fortune commerciale du recourant. En particulier, un financement à 80% par des fonds étrangers pour un immeuble de placement apparaît comme important, d'autant plus que le solde de 20% provenait d'un avancement d'hoirie. En outre, le recourant a procédé durant les 20 dernières années à plus d'une demi-douzaine de ventes d'immeubles. Enfin, le recourant est impliqué ou l'a été de diverses manières dans plusieurs entreprises commerciales liées de près ou de loin au domaine de la construction et de la vente immobilière. Il a fait travailler une de ces sociétés dont il était encore administrateur président avec signature individuelle jusqu'en 2011 lorsqu'il a acquis l'immeuble en cause et a dû le transformer. Rejet du recours.

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

Le litige a trait à la qualification du gain immobilier réalisé par le recourant à la suite de la vente en 2018 de la parcelle litigieuse à B. _____. L'autorité intimée a considéré, en substance, que ce gain était imposable au titre du revenu d'une activité lucrative indépendante de commerçant accessoire en immobilier. Le recourant fait valoir que le bien aliéné faisait partie de sa fortune privée, de sorte que cette vente ne devait déclencher que la perception de l'impôt spécial sur les gains immobiliers et non pas le prélèvement d'un impôt sur le revenu. Le recourant étant rattaché de manière illimitée dans le canton de Genève à raison de son domicile, c'est à juste titre que la décision de taxation ne porte que sur l'impôt cantonal et communal (ICC) et pas sur l'impôt fédéral direct (IFD) et que les conclusions du recourant ne portent que sur l'ICC. Il s'agit cependant d'une matière très largement harmonisée de telle sorte que la jurisprudence rendue en lien avec le droit fédéral conserve une portée importante dans le cas d'espèce, même s'il ne s'agit que d'ICC.

E. 3

Le recourant requiert la production des informations détenues par l'Administration fiscale cantonale genevoise sur les ventes immobilières qu'il a effectuées, indiquant que ces informations sont déterminantes pour montrer notamment pourquoi il n'a pas contesté le statut de commerçant immobilier, ayant hérité d'immeubles commerciaux de son père. a) Le droit d'être entendu, tel qu'il est garanti par les art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst.; RS 101) et 27 al. 2 de la Constitution du Canton de Vaud du 14 avril 2003 (Cst-VD; BLV 101.01), comprend notamment le droit pour l'intéressé d'offrir des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il y soit donné suite et 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 146 IV 218 consid. 3.1.1; 145 I 167 consid. 4.1; 140 I 285 consid. 6.3.1). Aux termes de l'art. 34 LPA-VD, les parties participent à l'administration des preuves (al. 1) et peuvent notamment présenter des offres de preuve (al. 2 let. d). L'autorité n'est toutefois pas liée par les offres de preuve formulées par les parties (art. 28 al. 2 et 34 al. 3 LPA-VD). En effet, de jurisprudence constante, le droit d'être entendu n'empêche pas l'autorité de mettre 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 pas l'amener à modifier son opinion (ATF 145 I 167 consid. 4.1; 140 I 285 consid. 6.3.1 et les références; TF 2C_954/2018 du 3 décembre 2018 consid. 5). Par ailleurs, le droit d'être entendu ne comprend pas le droit d'être entendu oralement ni celui d'obtenir l'audition de témoins (ATF 130 II 425 consid. 2.1; TF 8C_718/2022 du 14 novembre 2023 consid. 6.1). Au surplus, selon l'art. 27 al. 1 LPA-VD, la procédure est en principe écrite. b) Tel est bien le cas en l'espèce, dès lors que les éléments figurant au dossier permettent à la Cour de céans de se faire une idée suffisamment claire et précise de la situation. Comme on le verra, le motif pour lequel le recourant a été imposé comme un commerçant professionnel dans le canton n'est pas déterminant. Les différents éléments du dossier permettent en effet déjà d'admettre que la vente litigieuse doit bien être qualifiée d'aliénation d'un élément de la fortune commerciale du recourant. Dès lors, par appréciation anticipée des preuves, la cour s'estime en mesure de statuer en connaissance de cause et renoncera à la production des pièces requises par le recourant.

E. 4

Le recourant conteste l'attribution à sa 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 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11). 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; 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). Eu égard au principe de l'imposition selon la capacité économique (art. 127 al. 2 Cst.) et à la théorie de l'accroissement du patrimoine net qui le concrétise, l'exonération des gains en capital privés constitue une exception contraire au système. Dans le système d'un impôt général sur le revenu, les exceptions doivent être traitées de manière restrictive (ATF 148 II 378 consid. 3.3; 146 II 6 consid. 4.1; 143 II 402 consid. 5.3; 142 II 197 consid. 5.6). L'art. 8 al. 1 et 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), repris à l'art. 21 al. 2 LI, correspond à l'art. 18 al. 2 LIFD, de sorte que les développements qui suivent s'appliquent bien entendu à l'impôt cantonal et communal litigieux en l'espèce. 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. arrêt TF 9C_667/2022 du 21 août 2023 consid. 6.2 et les références citées). 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; arrêts TF 9C_667/2022 du 21 août 2023 consid. 6.2; 2C_918/2021 du 18 février 2022 consid. 3.2). 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. Selon la pratique constante du Tribunal fédéral, les indices d'une activité lucrative indépendante sont : le caractère systématique ou planifié de la démarche, la fréquence des transactions, la courte durée de possession, le lien étroit avec l'activité professionnelle du contribuable, les connaissances techniques particulières, l'utilisation de fonds étrangers importants pour financer les transactions et l'utilisation des bénéfices obtenus ou leur réinvestissement dans des biens de même nature. Chacun de ces indices peut, avec d'autres, mais aussi dans certaines circonstances isolément, suffire à admettre l'exercice d'une activité lucrative indépendante au sens de l'art. 18 LIFD. Le fait que certains éléments typiques d'une activité lucrative indépendante ne soient pas remplis dans un cas particulier peut être compensé par d'autres éléments qui sont particulièrement marqués. L'examen doit être effectué au cas par cas sur la base d'une appréciation globale des circonstances de fait. Les différents éléments ne doivent pas être considérés isolément et peuvent également se présenter avec une intensité variable. Ce qui est déterminant, c'est que l'activité, dans son aspect global, soit orientée vers le gain (ATF 138 II 251 consid. 2.4.2; 125 II 113 consid. 3c; arrêts TF 9C_613/2023 du 22 janvier 2024 consid. 4.3; 9C_606/2022 du 6 juin 2023 consid. 4.3; 2C_827/2021, 2C_850/2021 du 28 septembre 2022 consid. 4.2; 2C_758/2020 du 29 juillet 2021 consid. 5; 2C_1021/2019 du 30 octobre 2020 consid. 5.3; cf. aussi 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], 4 e éd., Zweifel/Beusch [édit.], Bâle 2022, 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). c) S'agissant de la casuistique, fournie, il a été jugé par le Tribunal fédéral qu'une procédure planifiée s'étendant sur plusieurs années dépassait le cadre de la simple gestion de fortune privée (arrêt TF 2C_298/2019 du 18 août 2020 consid. 3.5). Ainsi, trois opérations immobilières sur des lots PPE en l'espace de sept ans dépassent la simple gestion de la fortune privée, même si la constitution d'une PPE pour faciliter la revente ne constitue pas en elle-même un indice déterminant de commerce professionnel (arrêt TF 2C_1276/2012 et 2C_1277/2012 du 24 octobre 2013). Le commerce professionnel a été reconnu lors de la vente d'un chalet d'habitation construit par le contribuable, au vu de la courte durée de possession des biens avant leur vente, de la relation étroite entre l'opération immobilière et la profession antérieure du contribuable (carreleur), de l'utilisation de connaissances spécialisées acquises grâce son ancien métier, l'engagement de fonds étrangers d'une certaine importance (construction financée à raison de 82% par des prêts bancaires) et le réinvestissement du bénéfice réalisé dans la rénovation d'un nouveau bien immobilier; le fait que l'opération en cause soit unique et ne relève pas d'une activité systématique et planifiée n'a cependant pas été jugé déterminant (arrêt TF 2C_218/2012 et 2C_819/2012 du 21 mars 2013, RDAF 2013 II p. 392 consid. 6.3/6.5). Le haut degré de financement de deux acquisitions d'immeubles locatifs par des fonds étrangers parle clairement contre l'acceptation d'une simple gestion de la fortune privée (arrêts TF 2C_1276/2012 et 2C_1277/2012 du 24 octobre 2013 consid. 4.3.2; voir aussi arrêt TF 2C_228/2015 du 7 juin 2016 consid. 6.4.2). Il en va ainsi d'une opération financée à 90% par des fonds étrangers, ce d'autant qu'avant même d'obtenir l'autorisation de construire le projet modifié, les constructeurs, dont l'un était ingénieur, ont d'emblée procédé à la constitution d'une propriété par étage en vue d'en faciliter la vente future (arrêt TF 2C_18/2018 du 18 juin 2018 consid. 3.2; v. aussi 2C_550/2016 du 8 mars 2017 consid. 3.2). Un contribuable qui se lance dans une opération immobilière qu'il présente comme tendant à l'acquisition de son propre domicile et poursuivant des buts liés à la prévoyance vieillesse, opération financée quasi entièrement par des fonds étrangers, n'est pas réputé gérer sa fortune privée, mais plutôt avoir une activité commerciale (arrêt TF 2C_1156/2012 du 19 juillet 2013 consid. 8.2.2).

E. 5

En l'occurrence, il y a lieu de mettre en relation les différents indices développés dans la jurisprudence précitée et de peser leur poids respectif sur la base des éléments du dossier (infra consid. 6). Il y a cependant lieu au préalable d'examiner le grief soulevé par le recourant qui soutient le rattachement de l'immeuble vendu à sa fortune privée au motif qu'il l'a déclaré et a été imposé durant les années avant la vente comme un immeuble privé. Il invoque à cet égard l'arrêt 9C_700/2022 rendu le 28 août 2023 par le Tribunal fédéral, et considère que l'autorité intimée est tenue par la qualification continue apportée pour chaque période fiscale durant les années de détention de l'immeuble. Il souligne encore dans sa réplique que cet arrêt, s'il concerne certes un actif mobilier, a trait à une donation entraînant la réalisation systématique de l'élément de fortune. De jurisprudence constante, le fait que le recourant ait déclaré l'immeuble litigieux comme fortune privée et que cela ait été accepté

par les autorités fiscales au cours des dernières années est sans importance. En effet, en matière d'impôts périodiques, une taxation n'entre en force que pour la période concernée; les circonstances de fait et de droit peuvent être appréciées différemment lors d'une période de taxation ultérieure (cf. arrêt TF 2C_827/2021, 2C_850/2021 du 28 septembre 2022 consid. 5.4 avec les références). Dans la mesure où le recourant fait valoir, en se référant à l'arrêt précité, que les autorités fiscales sont liées par une qualification acceptée sur une longue période lorsque les circonstances restent inchangées, il convient de rappeler que les revenus locatifs réalisés devaient être imposés d'une manière ou d'une autre (art. 21 al. 1 let. a LIFD) et qu'il n'y avait donc aucune raison de remettre en question les déclarations d'impôt déposées. Certes, comme le recourant le fait valoir, la répartition intercantonale aurait été partiellement différente si l'immeuble en cause avait été qualifié de fortune commerciale, en raison d'un intérêt sur le capital propre investi (cf. à ce sujet, Daniel de Vries Reilingh, *La double imposition intercantonale*, 2^{ème} éd., 2013, n° 796 ss, ainsi que Daniel de Vries Reilingh, *Steuerausscheidung bei Geschäftsorten*, in: Zweifel/Beusch/de Vries Reilingh [éds], *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht: Interkantonales Steuerrecht*, 2^{ème} éd., 2021, p. 255). La prise en compte d'un tel intérêt – calculé le cas échéant de manière théorique – ne sert qu'à compenser dans le cadre de la répartition intercantonale l'allocation des intérêts passifs – effectivement payés, eux – de manière proportionnelle aux actifs bruts localisés. Rien n'indique au dossier qu'une telle prise en compte ait été en l'espèce nécessaire; le recourant ne le démontre au demeurant aucunement. En outre, l'arrêt précité, comme déjà dit, portait sur l'imposition d'un élément de la fortune mobilière (titres) dont les rendements sont imposés de manière différentes selon qu'ils appartiennent à la fortune privée ou commerciale, ce qui n'est pas le cas des immeubles. Mais il y a plus. En effet, l'arrêt 9C_700/2022 dont se prévaut le recourant, qui portait d'ailleurs sur de la fortune mobilière et pas immobilière comme en l'espèce, n'a fait que rappeler que l'autorité fiscale ne pouvait pas modifier l'appréciation qu'elle faisait depuis de nombreuses années de la fonction technico-économique de l'élément patrimonial sans que les circonstances aient changé de manière déterminante après une qualification contraire sur une si longue période. Dans le précédent invoqué, la participation n'avait pas été aliénée et seul un projet de vente avait incité le fisc à revoir la qualification de la participation, ce que le TF a considéré comme insuffisant. C'est donc à tort que le recourant estime encore dans sa réplique qu'une donation des parts sociales aurait déclenché une réalisation systématique. La lecture de l'arrêt 9C_700/2022, notamment le considérant 3.1.3, montre bien que le Tribunal fédéral n'a pas retenu, pour la période fiscale 2016 litigieuse, de donation mixte, indiquant au contraire que le transfert par donation de 50% des parts sociales n'était intervenue que dans la période fiscale 2017 et que la réalisation systématique (prélèvement privé) résultant de l'aliénation des parts sociales seront donc taxés durant la période fiscale 2017. C'est bien sur cette base, à savoir encore une fois une absence de changement dans la situation juridique, que le TF a admis le recours et considéré qu'après une si longue période et une absence de changement déterminant dans la situation, il n'y avait pas de motif de changer la qualification fiscale des parts sociales. A l'inverse, dans le cas ici litigieux, il s'est bien produit, en 2018, la vente de l'immeuble, ce qui constitue une modification juridique suffisante (" rechtserhebliche Veränderung ") et qui permet incontestablement de revoir la qualification fiscale de l'immeuble. Ce n'est qu'avec la vente de l'immeuble qu'il y a eu un changement de situation qui a justifié une nouvelle évaluation. Cette vente permet cependant à l'autorité fiscale de revoir son appréciation, comme l'a rappelé encore récemment le TF (cf. arrêt TF 9C_613/2023 du 22 janvier 2024

consid. 4.5.4 in StE 2024 B 23.1 Nr. 104). Le grief correspondant du recourant ne peut ainsi qu'être rejeté.

E. 6

a) Il y a lieu de constater en premier le lieu que l'immeuble litigieux n'est pas affecté à l'habitation personnelle du recourant qui est du reste domicilié dans le canton de Genève. Sous l'angle de l'utilisation effective du bien, rien n'indique un rattachement à la fortune privée du recourant. Au contraire, l'immeuble en cause est issu de la transformation d'un ancien hôtel en une PPE de neuf appartements et un local commercial. L'autorité intimée fait valoir dans la décision attaquée que la mise en valeur des immeubles acquis peut être le signe d'un commerce d'immeubles en raison de l'activité intense qu'elle suppose et de la volonté de l'acquéreur non pas de conserver l'immeuble, mais de le revendre au mieux. Ainsi, la promotion d'un plan de quartier, la division d'un immeuble en parcelles, l'équipement d'un terrain, les démarches faites en vue d'obtenir un permis de construire sont des indices d'une activité professionnelle. Le recourant estime qu'il n'a pas construit le bâtiment mais n'a fait que procéder à la transformation d'un hôtel désaffecté en appartements et un local commercial. Il faut admettre avec ce dernier que lors de son acquisition, le bien en cause nécessitait des transformations ou à tout le moins des rénovations et ne pouvait être loué en l'état. En outre, la seule rénovation d'un immeuble, voire sa destruction et reconstruction (TF 2C_1048/2013 du 25 août 2014 consid. 3.3), ou la constitution d'une propriété par étages pour faciliter la revente de l'immeuble et réaliser un gain plus élevé (TF, 2C_1276/2012 du 24 octobre 2013 consid. 4.3.1), ne constituent pas des indices déterminant en faveur d'une opération professionnelle. On soulignera cependant pour reprendre les termes du recourant qu'il n'est pas certain que "le père de famille" gérant son patrimoine familial privé aurait acquis un hôtel nécessitant une transformation qui a coûté, selon les éléments figurant dans la déclaration de gains immobiliers, plus de 1'700'000 fr., avec tous les risques que cette opération impliquait. Or, dans le cas d'espèce, il n'est pas contesté que c'est le recourant qui a procédé aux travaux de transformation et de mise en valeur de l'immeuble après son acquisition, ce qui lui a permis de le mettre en location à la fin des travaux. A ce stade, il faut considérer que la nature du bien acquis, sa transformation et sa rénovation tendent plutôt à montrer qu'il s'est agi d'une opération commerciale, même si ces éléments ne permettent pas de qualifier l'opération comme telle à eux-seuls. b) S'agissant de l'emploi de fonds étrangers, le recourant a emprunté selon les éléments ressortant du dossier une part d'environ 80% de fonds étrangers, mobilisant par ailleurs les 20% de fonds propres par un avancement d'hoirie concédé par son père. Le critère de l'utilisation de fonds étrangers importants comme indice d'une activité lucrative indépendante repose sur l'idée que le recours à une part élevée de fonds étrangers implique une prise de risque plus importante, ce qui indique une transaction commerciale (arrêts TF 9C_730/2020 du 21 avril 2021 consid. 6.2.2 ; 2C_1021/2019 du 30 octobre 2020 consid. 6.5.1). Dans l'absolu, celui qui n'engage absolument pas de fonds propres ne peut manifestement pas faire valoir qu'il s'agit d'une simple gestion de fortune privée (cf. arrêt 9C_730/2020 du 21 avril 2021 consid. 6.2.2). A l'inverse, il n'y a pas d'activité lucrative indépendante ou de commerce professionnel d'immeubles lorsque seule la fortune propre est gérée, notamment par la location de ses propres immeubles. Le fait que la fortune soit importante, gérée de manière professionnelle et que des livres de comptes commerciaux soient tenus n'y change rien (cf. arrêts TF 2C_1021/2019 du 30 octobre 2020 consid. 5.3; 2C_551/2018 du 11 juin 2019 consid. 2.1.4). En l'occurrence, on constate d'une part qu'un endettement à hauteur de 80% par des fonds étrangers pour l'achat d'un immeuble peut être

considéré comme ordinaire, comme l'indique le recourant, dans le cadre d'une opération immobilière privée. Toutefois, la jurisprudence de la Cour a déjà considéré (CDAP, FI.2020.0019 du 21 octobre 2021 consid. 6.b.cc) s'agissant d'un immeuble de placement, une part de fonds propres de l'ordre de 20% apparaissait comme particulièrement basse et dénotait une activité commerciale. En effet, si la proportion de 80% de fonds propres est courante lorsque le contribuable construit pour son propre usage, il en va différemment en présence d'un immeuble de rendement, où une part de fonds étrangers dépassant les deux tiers est déjà considérée comme particulièrement élevée (arrêt du TF 2C_1021/2019 du 30 octobre 2020 consid. 6.5.2). Or, en l'occurrence, le bâtiment n'a jamais été destiné à l'usage propre du recourant. Pour ce motif déjà, le ratio de fonds propres ne saurait être considéré comme neutre du point de vue de la qualification de l'opération. Au surplus, il faut voir que ce que le recourant mentionne comme fonds propres, pour 20%, consistent en réalité dans des fonds "provenant de ses parents". Dans un courriel du 21 juin 2021 figurant au dossier, le recourant, sous la plume de son ancien mandataire, indique qu'il s'agit d'un prêt de son père, considéré ensuite comme un avancement d'hoirie. Par conséquent, la situation d'espèce diffère largement de celle qui aurait vu le recourant disposer de fonds propres qu'il devait de toute façon placer ou gérer, et qu'il aurait affectés à l'acquisition litigieuse. Il ne s'agissait, pour la part des fonds propres, que de fonds prêtés par son père en vue de l'acquisition. Si certes comme le souligne à nouveau le recourant dans sa réplique, l'acte de donation est bien un acte privé, son implication est différente s'il s'agit de déterminer et de qualifier une activité immobilière du recourant. Du point de vue d'une institution bancaire, il s'agit effectivement de fonds propres. Toutefois, le fait que ces fonds proviennent d'un prêt privé, respectivement au final d'une donation subséquente, tend à montrer que le recourant ne disposait initialement pas des fonds nécessaires et tend à nier la composante d'une simple gestion de fortune privée. A ce stade, le mode de financement peut être évalué comme dénotant une activité commerciale, compte tenu du ratio et du fait que plusieurs éléments tendent à montrer que le recourant ne disposait pas de fonds librement disponibles et qu'il a donc dû obtenir un prêt privé. c) Ensuite, il sied de remarquer que le recourant a procédé entre 2009 et 2018 à plusieurs ventes d'immeubles, pour certains hérités de son père qui les détenait dans sa fortune commerciale, ce que le recourant admet. Selon les informations contenues au dossier (cf. pièce 13 du bordereau de l'autorité intimée) le recourant a ainsi vendu, outre l'immeuble dont la vente est ici litigieuse, six autres immeubles entre 2009 et 2017, tous sis dans le canton de Genève. Indépendamment de savoir si comme le soutient le recourant le caractère professionnel de ces ventes ne doit qu'au fait qu'il a hérité d'immeubles commerciaux au décès de son père, cela démontre déjà une activité immobilière relativement intense. D'ailleurs, outre ces six ventes qualifiées de commerciales, le recourant a procédé à d'autres ventes encore, lesquelles ont été admises par le fisc genevois comme afférentes à des immeubles privés, sans que le dossier ne permette d'en déterminer le motif. S'agissant de la même période mais d'immeubles vaudois, il est également constant que le recourant a procédé d'une part en janvier 2014 à la vente d'un immeuble à Yverdon-les-Bains acquis en 2008, et d'autre part, toujours en 2014, le recourant a procédé à un échange immobilier impliquant des parcelles à Bex, qu'il a regroupé avec une parcelle qu'il détenait déjà, pour finalement vendre, en 2021, la parcelle issue de cette réunion de biens-fonds. Il résulte de ces éléments que le recourant a procédé à de nombreuses transactions immobilières, ce qui tend à montrer une activité dépassant le cadre de la simple gestion de sa fortune privée. A ce stade, le critère de la fréquence des transactions tend à montrer que l'immeuble vendu en 2018 appartenait à la fortune

commerciale du recourant. Le fait que les ventes aient été qualifiées de "privées" ou de "commerciales" lors de ces opérations passées n'est pas nécessairement déterminant à ce stade. Compte tenu du nombre de ventes effectuées par le recourant, cela montre un indice clair pour une opération commerciale en 2018 quand bien même toutes les ventes antérieures auraient été qualifiées de privées. C'est d'autant plus le cas si certaines d'entre elles ont été qualifiées – à la fois par le fisc genevois et son homologue vaudois – de commerciales et quels que soient les motifs ayant conduits à cette qualification. Si la Cour peut suivre le recourant en tant qu'il soutient que les qualifications commerciales des immeubles genevois seraient uniquement dues à la transmission par voie successorale du statut commercial des immeubles, cela ne change cependant rien à la fréquence des opérations effectuées à ce jour. On retiendra ainsi que le recourant en procédant à plusieurs ventes d'immeubles a fourni un indice clair d'une vente commerciale pour la vente ici litigieuse. En évoquant par ailleurs le critère d'une "démarche systématique et planifiée", l'autorité intimée et le recourant s'opposent quant aux conséquences juridiques du motif ayant poussé le recourant à vendre l'immeuble litigieux. Dans ce cadre, le recourant explique ne pas avoir planifié la vente, mais y avoir été contraint par les créances fiscales – déterminées tardivement par les deux fisces cantonaux – qu'il devait payer et qui l'auraient contraint à la vente. Le recourant devait faire un choix pour payer les impôts dus et a donc profité d'une opportunité de vente de l'immeuble au propriétaire du fonds voisin qui lui en avait offert un prix suffisant. Si, certes, la jurisprudence plus ancienne a reconnu que le motif de l'aliénation de l'immeuble pouvait entrer en ligne de compte pour l'appréciation de l'appartenance de celui-ci à la fortune commerciale ou privée (arrêts TF 2C_419/2020 du 23 novembre 2020 consid. 5.3; 2C_1276/2012 du 24 octobre 2013 consid. 4.2 et 2C_834/2012 du 19 2013 consid. 5.5), force est de constater que la jurisprudence plus récente ne mentionne plus cet indice (arrêts TF 9C_90/2023 du 12 mars 2024 consid. 5.2-5.3; 9C_81/2023 du 18 septembre 2023 consid. 5.2). Quoi qu'il en soit, en l'espèce, le recourant qui devait financer le paiement de ses créances fiscales avaient incontestablement le choix entre plusieurs solutions, parmi lesquelles la vente de l'immeuble en cause. Rien n'indique que le recourant était véritablement forcé de vendre cet immeuble précisément parmi d'autres qu'il détenait dans le canton de Vaud ou ailleurs. On ne sait d'ailleurs rien des autres éléments de fortune mobilière ou immobilière du recourant, la décision de taxation d'office du 18 décembre 2020 ne mentionnant d'ailleurs que les immeubles vaudois, sans répartition intercantonale. Le recourant ne montre ainsi pas qu'il n'avait d'autre choix que de vendre cet immeuble. Dans ces circonstances, on ne saurait admettre que le recourant a été forcé de vendre et qu'il n'avait pas d'autre choix (comp. arrêt CDAP FI.2022.0058 du 21 septembre 2023). Toujours en lien avec la vente de l'immeuble en cause et à l'aspect systématique des opérations, le recourant reproche à la décision attaquée de ne pas avoir pris en compte l'absence de réinvestissement du gain, le prix de vente ayant servi, pour la part nette, à rembourser les dettes fiscales du recourant, ce qui représente une utilisation privée des fonds investis dans l'immeuble de B._____. S'il était démontré, cet élément indiquerait effectivement que le montant net issu de la vente de l'immeuble n'a pas été directement réinvesti dans un autre immeuble. Encore dans sa réplique, le recourant souligne qu'il revenait à l'autorité fiscale de prouver qu'il aurait réinvesti le gain dans un autre projet immobilier. Rien ne montre cependant que le recourant n'a plus investi dans le domaine de l'immobilier après cette vente. Le recourant indique qu'il a utilisé le produit de la vente pour s'acquitter de ses créances fiscales. Rien au dossier ne montre cependant non plus que le recourant a effectivement versé ce montant pour éteindre des créances fiscales. Quoi qu'il

en soit, compte tenu des autres éléments du dossier et de l'appréciation globale des indices de fréquence et démarche systématique et planifiée, savoir si le recourant a effectivement utilisé les fonds pour payer ses factures d'impôt, ce qui est vraisemblable, et surtout savoir s'il a effectué d'autres investissements immobiliers par la suite, ce qui est également très vraisemblable, peut souffrir de rester indéterminé. En résumé, on retiendra que l'analyse conjointe des indices de fréquence et démarche systématique et planifiée du cas d'espèce tend à montrer que l'opération de vente de l'immeuble en cause procède clairement d'une démarche à caractère commercial et ce même en admettant que le prix de vente net de cette opération n'a pas été réinvesti directement dans une autre acquisition immobilière. d) S'agissant de la durée de possession, la Cour constate que l'immeuble a été conservé durant neuf ans et deux mois, si l'on tient compte d'une durée entre 15 janvier 2009 et le 13 avril 2018. Cette durée peut être qualifiée de relativement courte. Le Tribunal fédéral a en effet déjà eu l'occasion de constater l'existence d'une activité immobilière commerciale alors même que l'immeuble avait été détenu pendant 30 ans (arrêt TF 2C_419/2020 du 12 novembre 2020 consid. 5.4.2), pendant dix-sept années (arrêt TF 2C_834/2012 du 19 avril 2013 consid. 5.6.2), ou que des immeubles avaient été acquis au titre de prévoyance professionnelle (arrêt TF 2C_996/2012 du 19 avril 2013 consid. 5.2) ou en vue d'un placement sur une longue durée (ATF 126 II 473 consid. 5a). La Cour de céans a cependant admis dans des circonstances exceptionnelles qu'une durée de possession de quatre ans pouvait être considérée comme neutre du point de vue de l'activité commerciale (arrêt CDAP FI.2022.0058 du 21 septembre 2023 consid. 4c). Dans les circonstances du cas d'espèce, la durée de détention de neuf ans peut aussi être évaluée de manière neutre. e) Un critère important dans la jurisprudence consiste dans le lien entre l'activité ordinaire du contribuable, sa profession ou sa formation professionnelle et les possibilités qu'il a eues d'utiliser, dans le cadre d'un achat et d'une vente immobilière, des connaissances spécialisées acquises dans un tel cadre. Pour que cet indice tende vers une commercialisation de l'immeuble, il n'est pas nécessaire que la personne concernée soit une experte reconnue dans le domaine du commerce immobilier; le Tribunal fédéral a par exemple admis l'existence de connaissances professionnelles particulières dans une entreprise de peinture et de tapisserie (cf. arrêt TF 2C_827/2021, 2C_850/2021 du 28 septembre 2022 consid. 6.3). De même, le Tribunal fédéral a admis qu'il n'était pas contestable qu'un contribuable, en raison de sa longue activité dans le domaine immobilier - ne serait-ce que dans la gestion immobilière - est en mesure d'évaluer des objets d'achat potentiels, de suivre l'évolution des prix et d'évaluer les possibilités de financement par des tiers ainsi que les coûts d'assainissement (arrêt TF 9C_613/2023 du 22 janvier 2024 consid. 4.5.2 in StE 2024 B 23.1 Nr. 104). En l'espèce, le recourant expose avoir obtenu en ***** un diplôme en Génie Electrique avec orientation en microtechnique, délivré par l'Ecole d'ingénieurs de Genève, puis, en ***** , un diplôme d'Ingénieur électricien, obtenu à l'EPFL. En formation continue, il dit se spécialiser dans les domaines de l'énergie et de la mobilité douce. Il est par ailleurs établi que le recourant est ou a été lié à de nombreuses sociétés parmi lesquelles les sociétés suivantes: - l'entreprise individuelle "***** A. _____" (titulaire avec signature individuelle), inscrite entre le ***** 2001 et le ***** 2016, dont les buts étaient les suivants : "activités liées à la construction, transformation, rénovation et mise en valeur de biens immobiliers ; gestion de biens immobiliers et toutes activités s'y rapportant". Le recourant indique ne pas avoir eu d'activité au travers de cette entreprise, encore moins avoir employé des tiers. - la société ***** SA en tant qu'administrateur (dès le ***** 2016), société anonyme inscrite le

***** 2011, dont les buts sont les suivants : "bureau d'ingénieur et consulting, activités immobilières, gestion de projets immobiliers, pilotage d'opérations immobilières, gestion de chantiers, entreprise générale, gestion des projets liés au développement durable et à la mobilité douce, import-export et toutes activités électriques, électroniques, informatiques, éclairage et coaching de start-ups" ; - ***** , A. _____ en tant qu'associé avec signature collective à 2, société en nom collectif inscrite le ***** 2011 et radiée le ***** 2012, dont les buts sont les suivants : "toutes opérations mobilières et immobilières, import et export, consulting dans les domaines des cleantechs et des matériaux de constructions"; - la société ***** SA en tant qu'administrateur, société anonyme inscrite le ***** 2005 et radiée le ***** 2022, dont les buts étaient: "opérations financières, commerciales et industrielles ; achat et mise en valeur de biens de toute nature ; exécution de tout mandat de transformation et de construction tant pour son compte, qu'en qualité d'entreprise générale, et notamment en rapport avec ***** ; exploitation d'une concession hydraulique permettant la production d'énergie et toutes opérations s'y rattachant". Le recourant indique à cet égard ne s'être occupé que de projets de mini centrales hydrauliques et de production électrique avec la ***** , ainsi que du démontage et l'évacuation d'un très gros transformateur électrique; - la société ***** SA à Carouge (GE) dans laquelle le recourant dispose d'une signature individuelle et dont le but est en substance le développement et la commercialisation de produits et services dans le domaine des énergies renouvelables et fossiles, notamment la conception, le développement, la réalisation et la commercialisation d'idées, de projets, d'activités, de tous produits et de services liés notamment à l'énergie solaire, thermique et photovoltaïque. Selon son but social cette société est par ailleurs active également dans le financement et l'aliénation de biens immobiliers, étant précisé qu'en cas de détention, directement ou par l'intermédiaire de participations, de biens immobiliers situés en Suisse, ils ne peuvent avoir qu'une affectation exclusivement commerciale; - la société ***** SA dont le recourant est seul administrateur avec signature individuelle et dont le but est simplement " toute transaction dans le domaine de l'immobilier, notamment achat, vente, développement de projets et acquisition immobilière, à l'exclusion de toute opération prohibée par la LFAIE"; - la société C. _____ à Carouge (GE) désormais liquidée, mais qui avait comme but social formel "le commerce, importation, exportation et distribution de matériel de télécommunication, informatique, électronique et accessoires divers." Dans ce cadre, la Cour souligne que le compte de construction de l'immeuble ici en cause, figurant au dossier, fait en outre état de plusieurs factures importantes émises par la société C. _____ dans le cadre des travaux de rénovations et de transformations de l'immeuble en cause. On retiendra ainsi que cette société a effectué des prestations en lien avec la rénovation de l'immeuble en cause. Il résulte clairement de cette longue liste que le recourant est impliqué ou l'a été de diverses manières dans plusieurs entreprises commerciales liées de près ou de loin au domaine de la construction et de la vente immobilière. On a vu en particulier qu'il a fait travailler la société C. _____ dont il était encore administrateur président avec signature individuelle jusqu'en 2011 lorsqu'il a acquis l'immeuble en cause et a dû le transformer. Ces expériences professionnelles et ces liens ont sans aucun doute possible permis au recourant d'évaluer des objets d'achat potentiels, de suivre l'évolution des prix et d'évaluer les possibilités de financement par des tiers ainsi que les coûts d'assainissement. Il a aussi permis de diminuer le risque ordinairement encouru lors d'un achat d'un hôtel désaffecté qui nécessite de gros travaux de rénovations et de transformations, ou à tout le moins de mieux évaluer ce risque. Il paraît ainsi incontestable que le recourant ait eu à sa disposition lors de

l'opération en cause des connaissances acquise de par son (autre) activité professionnelle. En résumé sur ce point, il y a lieu de considérer que l'activité du recourant est globalement orientée dans le domaine de l'immobilier au travers des nombreuses sociétés dans lesquelles il est impliqué et des connaissances qu'il y a acquises. Dans ce sens, ces éléments indiquent de manière forte une appartenance à la fortune commerciale du recourant pour cet immeuble. f) Au final, ayant à peser les différents indices présents au dossier, la Cour ne peut que constater qu'à la fois le ratio de fonds propres, la fréquence des opérations et les liens entre l'activité du recourant et les connaissances qu'il y a acquises avec l'opération à qualifier, tendent clairement vers une appartenance de l'immeuble à la fortune commerciale de ce dernier. En outre les autres critères ou indices sont au mieux neutres, de telle sorte qu'ils ne permettent pas de contrebalancer les indices précités. Il y a donc lieu de reconnaître qu'en vendant la parcelle en cause en 2018 le recourant a aliéné un élément de sa fortune commerciale. La décision attaquée ne prête ainsi pas le flanc à la critique.

E. 7

Il résulte des considérants qui précèdent que le recours doit être rejeté et la décision entreprise confirmée. Le recourant, qui succombe, supportera les frais de justice (cf. art. 49 al. 1 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.