



2C_918/2021

Arrêt du 18 février 2022

Ile Cour de droit public

Composition

Mme et MM. les Juges fédéraux

Aubry Girardin, Présidente, Donzallaz et Beusch.

Greffier : M. Wiedler.

Participants à la procédure

A. _____,

représenté par Me Jérôme Bürgisser, avocat,
recourant,

contre

Administration cantonale des impôts du canton de Vaud,
route de Berne 46, 1014 Lausanne Adm cant VD.

Objet

Impôts cantonal et communal et impôt fédéral pour la période fiscale 2015; gain immobilier,

recours contre l'arrêt du Tribunal cantonal du canton de Vaud, Cour de droit administratif et public, du
15 octobre 2021 (FI.2020.0105).

Faits :

A.

A. _____, né en 1971, a exercé initialement la profession de plâtrier-peintre, d'abord sous la forme d'une entreprise individuelle depuis 1998, puis sous la forme d'une société en nom collectif, mais surtout sous la forme d'une société anonyme inscrite en 2000 au Registre du commerce sous la raison sociale B. _____ SA. En parallèle, il est, depuis janvier 2012, administrateur président de la société anonyme C. _____ SA, dont le but est notamment l'achat, la vente, la construction, la rénovation, l'exploitation et la mise en valeur en général de tout ou partie de biens immobiliers, bâtis ou non bâtis.

Le 27 novembre 1998, A. _____ a acquis, avec son frère, une parcelle sise sur la commune de Servion, sur laquelle il a fait construire un immeuble de quatre appartements. Il a vendu les quatre lots de PPE qu'il avait constitués entre janvier 2005 et septembre 2006. Par ailleurs, il a fait l'acquisition, en date du 29 juillet 2005 et pour un prix de 2'620'000 fr., de la parcelle n°xxxx de la commune d'Yverdon-les-Bains, sur laquelle a été bâti en 1967 un immeuble locatif de 24 appartements.

A. _____ a également fait l'acquisition le 15 novembre 2005, mais cette fois conjointement avec son frère, de l'immeuble n°xxx de la commune d'Yverdon-les-Bains. L'intéressé a vendu la parcelle n°xxxx de la commune d'Yverdon-les-Bains, en date du 4 juin 2015, pour un montant de 5'000'000 fr.

B.

Par décision de taxation définitive du 11 septembre 2017, l'Office d'impôt du district du Jura-Nord vaudois a imposé la plus-value liée à la vente de la parcelle n°xxxx (ci-après: l'opération litigieuse), soit 2'170'740 fr., à titre de l'impôt sur le revenu pour la période fiscale 2015, tant pour l'impôt fédéral direct (ci-après: IFD), que pour les impôts cantonal et communal (ci-après: ICC).

Par décision sur réclamation du 17 août 2020, l'Administration cantonale des impôts (ci-après: l'Administration cantonale) a intégralement confirmé la décision de taxation du 11 septembre 2017. Par arrêt du 15 octobre 2021, la Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal du canton de Vaud (ci-après: le Tribunal cantonal) a rejeté le recours interjeté par A. _____ à l'encontre de la décision sur réclamation du 17 août 2020.

C.

A. _____ dépose un recours en matière de droit public devant le Tribunal fédéral. Il conclut principalement à ce que le recours soit admis en ce qu'il concerne la prise en compte du bénéfice de la vente immobilière réalisée en 2015 s'agissant de l'IFD et des ICC. Subsidièrement, il conclut à ce que le recours soit admis et que la cause soit renvoyée à l'autorité précédente pour nouvelle décision. Le Tribunal cantonal renonce à se déterminer et se réfère aux considérants de l'arrêt attaqué. L'Administration cantonale conclut au rejet du recours.

Considérant en droit :

I. Recevabilité et cognition

1.

Le Tribunal fédéral examine d'office sa compétence (art. 29 al. 1 LTF) et contrôle librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 147 I 333 consid. 1).

1.1. Le présent recours est dirigé contre un arrêt confirmant l'imposition à titre de l'impôt sur le revenu de la plus-value réalisée par le recourant lors de l'opération litigieuse, concernant l'IFD et les ICC pour la période fiscale 2015. Il s'agit d'une cause de droit public (art. 82 let. a LTF). Comme aucune des exceptions prévues à l'art. 83 LTF n'est réalisée, la voie du recours en matière de droit public au sens des art. 82 ss LTF est dès lors ouverte (cf. aussi l'art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11] et l'art. 73 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]).

1.2. L'instance précédente a traité dans un seul jugement de l'IFD et des ICC, ce qui est admissible (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). Partant, le dépôt d'un seul acte de recours est aussi autorisé, dans la mesure où le recourant s'en prend clairement aux deux catégories d'impôts (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.2).

1.3. Pour le reste, le jugement attaqué est une décision finale (art. 90 LTF), rendue en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF). Le recourant, qui est destinataire de l'arrêt attaqué, dispose d'un intérêt digne de protection à la modification de celui-ci. Partant, la qualité pour recourir doit lui être reconnue (art. 89 al. 1 LTF). En outre, le recours a été déposé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF). Il est donc recevable.

1.4. Conformément à l'art. 42 al. 1 LTF, un mémoire doit notamment indiquer les conclusions. Celles-ci doivent être interprétées à la lumière de la motivation du recours (cf. ATF 127 IV 101 consid. 1; arrêt 2C_522/2021 du 30 septembre 2021 consid. 1.5). En l'occurrence, le recourant formule des conclusions peu claires. On comprend toutefois de la motivation de son recours qu'il demande principalement la réforme de l'arrêt entrepris en ce sens que la plus-value réalisée lors de l'opération litigieuse (vente de la parcelle n° xxxx) ne soit pas soumise à l'impôt sur le revenu, subsidièrement l'annulation de l'arrêt attaqué et le renvoi de la cause à l'autorité précédente. Il convient dès lors d'entrer en matière.

2.

2.1. D'après l'art. 106 al. 1 LTF, le Tribunal fédéral applique le droit d'office. Il examine en principe librement l'application du droit fédéral ainsi que la conformité du droit cantonal harmonisé et de sa mise en pratique par les instances cantonales aux dispositions de la LHID (cf. [ATF 134 II 207](#) consid. 2; arrêt [2C_826/2015](#) du 5 janvier 2017 consid. 2, non publié in [ATF 143 I 73](#)).

2.2. Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l'art. 105 al. 2 LTF ([ATF 142 I 155](#) consid. 4.4.3). La partie recourante ne peut critiquer les constatations de fait ressortant de la décision attaquée que si celles-ci ont été effectuées en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF ou de manière manifestement inexacte, c'est-à-dire arbitraire, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (art. 97 al. 1 LTF; [ATF 145 V 188](#) consid. 2; [142 II 355](#) consid. 6). Conformément à l'art. 106 al. 2 LTF, la partie recourante doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions seraient réalisées. A défaut, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait qui diverge de celui qui est contenu dans l'acte attaqué ([ATF 145 V 188](#) consid. 2; [137 II 353](#) consid. 5.1).

2.3. En l'occurrence, à l'appui de son raisonnement juridique, le recourant se plaint de manière appellatoire de l'état de fait de l'arrêt attaqué. Le recourant n'invoquant pas, ni *a fortiori* ne démontrant pas l'arbitraire dans l'établissement des faits, il ne sera pas tenu compte de ses critiques à ce propos. Il en va de même en tant que le recourant se plaint de ce que le Tribunal cantonal a retenu qu'il avait la volonté de mettre à profit ses connaissances acquises dans le domaine immobilier. En effet, déterminer ce qu'une personne sait ou ce dont elle est consciente relève de l'établissement des faits (cf. [ATF 124 III 182](#) consid. 3; [123 III 165](#) consid. 3a; arrêt [2C_603/2021](#) du 8 février 2022 consid. 6.2) qui ne peut être revu librement par le Tribunal fédéral. Partant, le Tribunal fédéral statuera exclusivement sur la base des faits retenus par le Tribunal cantonal.

II. Impôt fédéral direct

3.

Le recourant soutient que le Tribunal cantonal aurait dû retenir que la plus-value réalisée lors de l'opération litigieuse n'était pas imposable à titre de revenu, car l'immeuble aliéné faisait partie de sa fortune privée.

3.1. 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; arrêts [2C_420/2020](#) du 18 mars 2021 consid. 4.1; [2C_370/2014](#) du 9 février 2015 consid. 6.1).

3.2. 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. arrêts [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_1276/2012](#) du 24 octobre 2013 consid. 4.2 et [2C_834/2012](#) du 19 avril 2013 consid. 5.5). 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 2C_419/2020 du 23 novembre 2020 consid. 5.3; 2C_228/2015 du 7 juin 2016 consid. 6.3; 2C_818/2012 du 21 mars 2013 consid. 6.1 et 2C_786/2012 du 1^{er} mars 2013 consid. 3.1).

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 bénéfiques (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 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). 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 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 2C_419/2020 du 23 novembre 2020 consid. 5.3; 2C_423/2019 du 25 novembre 2019 consid. 4.1 et 2C_1007/2016 du 28 mars 2017 consid. 3.5).

3.3. Le recourant soutient que les conditions jurisprudentielles pour considérer que la vente de son immeuble relevait de l'exercice d'une activité lucrative indépendante ne sont pas remplies en l'espèce. Il fait en particulier valoir ne pas disposer de compétences particulières dans le domaine de l'immobilier, l'absence de caractère systématique et planifié de ses opérations immobilières, ainsi que la durée de possession de l'immeuble relativement longue.

3.4. Contrairement à l'opinion du contribuable, les circonstances de fait retenues par le Tribunal cantonal, qui lient le Tribunal fédéral (cf. art. 105 al. 2 LTF et *supra* consid. 2.2 et 2.3), démontrent qu'en qualifiant la plus-value obtenue lors de la vente de son immeuble de revenu provenant de l'exercice d'une activité lucrative indépendante, les juges cantonaux n'ont pas violé la LIFD.

3.5. Selon les faits constatés dans l'arrêt attaqué, entre 1998 et 2015, le recourant a procédé à plusieurs transactions immobilières significatives et a montré une volonté de réinvestir les gains réalisés dans de nouveaux projets immobiliers. Quoi qu'en dise le recourant, il a ainsi exercé une activité immobilière suffisamment intense pour conférer un caractère systématique et planifié à ses opérations. Concernant les capacités professionnelles de l'intéressé et ses connaissances spécialisées en matière d'immeubles, celles-ci sont attestées, dans une certaine mesure par sa formation de plâtrier-peintre, mais surtout par son activité d'administrateur président d'une société spécialisée dans la promotion immobilière. Le contribuable dispose ainsi de connaissances particulières et d'un réseau qu'il a pu mettre à profit dans le cadre de la gestion de ses immeubles. En outre, le recourant a acquis l'immeuble objet de l'opération litigieuse à hauteur de 95% par des fonds étrangers, étant précisé qu'à la même période, soit en 2005, le recourant a acquis un autre immeuble également à Yverdon-les-Bains financé à 100% par des fonds étrangers. Dans ce contexte, le seul fait que le recourant ait gardé l'immeuble dix ans en sa possession, soit une durée relativement longue (cf. arrêt 2C_819/2011 du 20 avril 2012 consid. 3.3) ne suffit pas à contrebalancer les autres éléments ressortant de l'arrêt attaqué permettant de considérer que le contribuable a dépassé le cadre de l'administration courante de sa fortune privée.

3.6. L'arrêt 2C_455/2011 du 5 avril 2012 cité par le recourant ne permet pas d'arriver à une conclusion contraire. Dans cette affaire, le Tribunal fédéral a considéré que l'autorité précédente ne pouvait pas reconnaître une activité lucrative indépendante en se fondant exclusivement sur le critère du financement par des emprunts hypothécaires, dès lors qu'il s'agissait en principe de la règle dans tout investissement immobilier. Il était donc important de savoir quel était le montant total de l'opération,

quels fonds propres les recourants avaient eux-mêmes investis et quelles garanties ils avaient dû donner pour obtenir les prêts (cf. consid. 5.3 de l'arrêt précité). En l'espèce, le recourant prétend, sur la base de cet arrêt, que le Tribunal cantonal aurait dû procéder à l'analyse des garanties données pour obtenir le financement par des fonds étrangers de l'immeuble objet de l'opération litigieuse. Dans la mesure où le caractère commercial de cette transaction, qui ressort de plusieurs indices, est clair, on ne voit pas en quoi la nature des garanties serait susceptible d'influer sur le sort de la cause, ce que le recourant n'explique au demeurant pas.

3.7. Quant à l'arrêt **2C_1156/2012** du 19 juillet 2013 également invoqué par le recourant, il ne lui est aussi d'aucun secours. Il ressort de cet arrêt que celui qui se lance dans une opération immobilière qu'il présente comme visant l'acquisition de son propre domicile privé ainsi que la poursuite de buts liés à la prévoyance vieillesse, et qui est financée à titre quasi exclusif par des fonds étrangers, n'est pas *a priori* réputé gérer sa fortune privée, mais plutôt agir dans le cadre d'une opération commerciale. Cela vaut *a fortiori* dans le cas d'espèce, puisque le recourant a acquis l'immeuble quasi-exclusivement par des fonds étrangers, sans avoir l'intention d'en faire son domicile ou d'investir à titre de prévoyance vieillesse.

3.8. Il ressort de ce qui précède que le recours doit être rejeté s'agissant de l'impôt fédéral direct pour la période fiscale 2015.

III. Impôts cantonal et communal

4.

La jurisprudence rendue en matière d'impôt fédéral direct au sujet de la distinction entre un bénéfice provenant de l'exercice d'une activité lucrative indépendante et un gain privé en capital est également déterminante en ce qui concerne les impôts cantonal et communal, car l'art. 8 al. 1 et 2 LHID, repris à l'art. 21 al. 2 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LIVD; RSVD 642.11) correspond à l'art. 18 al. 2 LIFD (cf. arrêts **2C_228/2015** du 7 juin 2016 consid. 6.2 et **2C_455/2011** du 5 avril 2012 consid. 8). Il peut ainsi être renvoyé, au sujet des impôts cantonal et communal, à la motivation développée en matière d'impôt fédéral direct. Le recours doit par conséquent aussi être rejeté s'agissant des ICC pour la période fiscale 2015.

IV. Frais et dépens

5.

Le recourant, qui succombe, doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct.

2.

Le recours est rejeté en tant qu'il concerne les impôts cantonal et communal.

3.

Les frais judiciaires, arrêtés à 10'000 fr., sont mis à la charge du recourant.

4.

Le présent arrêt est communiqué au mandataire du recourant, à l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud, au Tribunal cantonal du canton de Vaud, Cour de droit administratif et public, ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions.

Lausanne, le 18 février 2022

Au nom de la IIe Cour de droit public

du Tribunal fédéral suisse

La Présidente : F. Aubry Girardin

Le Greffier : A. Wiedler