

Document	RDAF 2024 II p. 162
Auteur(s)	Thierry Obrist
Titre	TF 9C_263/2023 du 20 décembre 2023 [Paiement d'une indemnité pour le transfert de droits à bâtir sur une parcelle viticole appartenant à l'épouse et activité indépendante accessoire de l'époux] (Thierry Obrist)
Commentaire d'arrêt	9C_263/2023
Pages	162-165
Publication	Revue de droit administratif et de droit fiscal - Droit fiscal
Editeur	Association Henri Zwahlen pour le développement du droit administratif et du droit fiscal
Maison d'édition	Association Henri Zwahlen

RDAF 2024 II p. 162

La jurisprudence fiscale du Tribunal fédéral en 2023 *

I. Impôts directs et impôt anticipé

1. Impôt sur le revenu et la fortune des personnes physique

TF [9C_263/2023 du 20 décembre 2023](#) [Paiement d'une indemnité pour le transfert de droits à bâtir sur une parcelle viticole appartenant à l'épouse et activité indépendante accessoire de l'époux] (Thierry Obrist)

1. Faits

Les faits à la base de l'arrêt commenté sont les suivants: Madame est employée de commerce à 90% et Monsieur est instituteur à plein temps. Ils sont mariés et imposés en commun. Monsieur déclare entre 2014 et 2018 des revenus (et des pertes selon les années) d'une activité lucrative accessoire viticole. Ce couple marié est propriétaire ensemble d'une parcelle en zone viticole dans une commune vaudoise. Madame est également propriétaire de deux autres parcelles sises dans une zone d'habitation de la même commune. Les trois parcelles sont essentiellement consacrées à la culture de la vigne.

RDAF 2024 II p. 162, 163

Envisageant une cession contre indemnité de droits à bâtir sur une des parcelles dont elle est propriétaire, Madame demande au fisc vaudois de lui confirmer (par ruling) que cette indemnité sera soumise à l'impôt sur les gains immobiliers. Le ruling lui est refusé et on lui répond dans un courrier séparé que l'indemnité sera soumise à l'impôt sur le revenu. Le transfert est tout de même exécuté et une indemnité pour les

* La jurisprudence fiscale du Tribunal fédéral en 2023
Chronique co-éditée par
Robert Danon Professeur ordinaire de droit fiscal suisse et international à l'Université de Lausanne
Thierry Obrist Professeur ordinaire de droit fiscal suisse et international à l'Université de Neuchâtel Avocat à Neuchâtel
Thierry Bornick Docteur en droit et collaborateur scientifique à l'Université de Neuchâtel
Benjamin Malek Chargé de cours et doctorant à l'Université de Lausanne Avocat stagiaire à Genève

transferts des droits à bâtir de 200 000 francs est payée en 2018. Ce montant est soumis à l'impôt sur le revenu par le fisc vaudois, ce contre quoi les époux recourent jusqu'au Tribunal fédéral.

2. Droit

L'arrêt commenté traite donc de l'affectation de la parcelle viticole à la fortune commerciale ou à la fortune privée de la venderesse et en conséquence à la soumission de l'indemnité perçue pour les transferts de droit à bâtir à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur les gains immobiliers.

Dans ses considérants, le Tribunal fédéral retient que les recourants ne peuvent pas déduire de la correspondance séparée de l'office d'impôt (qui a refusé de confirmer par *ruling* la soumission de l'indemnité à l'impôt sur les gains immobiliers) que la parcelle en question est attribuée à la fortune privée de Madame. En particulier, la phrase «même en présence d'un immeuble appartenant à la fortune privée» devait être comprise, comme l'a retenu le tribunal cantonal, comme une hypothèse et non pas une affirmation de l'affectation de la parcelle à la fortune privée.

Le Tribunal fédéral revient ensuite sur le concept d'activité lucrative indépendante, en reprenant les critères traditionnels de la jurisprudence⁸³, puis sur celui de fortune commerciale. Dans ce cadre, il rappelle que, pour disposer d'une fortune commerciale, le contribuable doit exercer une activité lucrative indépendante à laquelle l'élément économique peut être rattaché (méthode de la prépondérance selon l'art. 18 al. 2 LIFD). Dans ce cadre, l'activité indépendante en question peut être accessoire à une activité dépendante principale. L'arrêt est intéressant dans la mesure où le Tribunal fédéral retient qu'il est possible d'avoir une activité lucrative accessoire en sus d'une activité dépendante exercée à 100%, ce qui était contesté par la recourante qui soutenait qu'à défaut d'un taux d'occupation disponible l'activité viticole ne pouvait être qu'un hobby. Cet argument est surprenant au vu du fait

RDAF 2024 II p. 162, 164

que son mari déclarait un revenu ou une perte d'activité indépendante les années précédentes en sus de son activité d'instituteur à plein temps. Dans ce cadre, le Tribunal fédéral retient que Madame a la volonté de participer à l'activité lucrative indépendante de Monsieur dans la mesure où la parcelle est employée dans le cadre de l'activité lucrative de Monsieur sans paiement de loyer. Madame aurait pu réduire ses risques entrepreneuriaux en concluant avec Monsieur un contrat de bail lui garantissant un loyer ou fermage. Sur cette base, l'indemnité perçue représente le revenu d'une activité lucrative indépendante de Madame soumise à l'impôt sur le revenu (et à l'AVS).

3. Commentaire

On comprend à la lecture de l'arrêt que les recourants auraient probablement obtenu gain de cause s'ils avaient conclu un contrat de bail ou d'affermage par lequel Madame aurait obtenu un loyer ou un fermage de son mari qui exploite la vigne existant sur la parcelle dans le cadre de son activité lucrative indépendante. Dans ce contexte, il semblerait que l'activité indépendante accessoire de Monsieur n'aurait pas «déteint» sur la qualification de l'élément économique de Madame. C'est en effet bien l'absence de loyer entre les époux, de surcroît neutre fiscalement pour le couple imposé en commun dans la mesure où le loyer aurait probablement pu être déduit du revenu de l'activité lucrative indépendante de Monsieur quand il aurait été imposé auprès de Madame, qui est l'élément décisif. Sur ce point, et sous réserve des autres éléments du dossier qui aurait pu déclencher une attribution à la fortune commerciale, une optimisation fiscale aurait aisément pu être effectuée.

Au vu de l'attribution de la parcelle à la fortune commerciale de la recourante, l'indemnité pour transfert de droit à bâtir est soumise à l'impôt sur le revenu, qu'il s'agisse d'un gain d'aliénation ou un rendement de la fortune immobilière. Cet état de fait a pour conséquence que le Tribunal fédéral n'a pas eu à distinguer l'un de l'autre, comme il aurait dû le faire en présence d'un immeuble privé. Dans ce cas en effet, le gain réalisé en cas d'aliénation d'une parcelle privée aurait été soumis à l'impôt sur les gains immobiliers alors que le rendement de la fortune immobilière aurait été soumis à l'impôt sur le revenu. Il aurait été intéressant de voir si le Tribunal fédéral aurait assimilé la transaction à une aliénation sur la base de l'[art. 12 al. 2 LHID](#) applicable à la «constitution de servitudes de droit privé sur un immeuble ou les restrictions de droit public à la propriété foncière, lorsque celles-ci limitent l'exploitation ou diminuent la valeur vénale de l'immeuble de manière durable et essentielle et qu'elles donnent lieu à une indemnité».

RDAF 2024 II p. 162, 165

⁸³ Participation 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 (cf. arrêt commenté, c. 5.2.3).

Pour le surplus, on relève que lorsque l'autorité fiscale refuse de confirmer un traitement fiscal par décision anticipée, il est toujours dangereux d'exécuter malgré tout l'opération.

Usage exclusivement pour
des fins académiques