

VD_OMNI FI.1991.0019 vom 17. März 1992

VD Tribunal cantonal, 1992-03-17, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1991.0019

FR: VD_OMNI FI.1991.0019 du 17 mars 1992

IT: VD_OMNI FI.1991.0019 del 17 marzo 1992

Regeste

c/ SA | Gain réal. par notaire lors de vente des actions détenues dans 1 SA à 2 action.;opér. isolée;prof. de notaire & menuisier de chacun des act.;existence d'1 but commun+sté simple tacite;pas d'affect. du bât.à hab. contr.

Erwägungen

E. 1

de la loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (LI), l'impôt sur le revenu a pour objet le revenu net global du contribuable provenant d'une activité lucrative, de la fortune immobilière et mobilière et de toutes autres sources de gains et avantages appréciables en argent. D'après l'al. 2 lit. b et c, sont notamment considérés comme revenus imposables: - le revenu des activités indépendantes (commerce et industrie, notamment); - le bénéfice net provenant de l'aliénation, de la réalisation, du transfert dans la fortune privée ou de la réévaluation comptable d'éléments matériels ou immatériels de la fortune commerciale. En application de l'art. 40 al. 1 LI, l'impôt spécial sur les gains immobiliers a pour objet le gain net provenant de l'aliénation d'immeubles situés dans le canton ou d'une partie de ceux-ci. L'impôt n'est pas perçu, en particulier, sur les gains que l'aliénateur réalise dans le cadre de son activité professionnelle lorsque le gain est déjà soumis à l'impôt sur le revenu dans le canton (art. 41 lit. a LI). 2. Selon une définition qui résume la jurisprudence du Tribunal fédéral rendue en matière d'impôt fédéral direct, reprise par Danielle Yersin (Les gains en capital considérés comme le revenu d'une activité lucrative, Archives 59, 137 et les références citées), il y a activité à but lucratif, donc "commerce d'immeubles lorsque le contribuable procède à des achats et à des ventes d'immeubles non pas simplement dans l'administration de sa fortune ou en profitant d'une occasion qui s'est présentée fortuitement à lui, mais systématiquement et avec l'intention d'obtenir un gain. Il n'est pas nécessaire qu'il exerce cette activité à titre principal; il peut aussi la pratiquer accessoirement (ATF 92 I 122). Le caractère professionnel peut résulter, d'une part de la fréquence des achats et des ventes, d'autre part, s'agissant d'opérations isolées, du fait qu'elles étaient en relation avec une autre activité (ATF 104 Ib 166, 97 I 172 cons. 4)..."
(Archives 49, 558 = RDAF 1982, 30; v. ég. E. Känzig, Wehrsteuer, Ergänzungsband, 1972, 2ème éd., p. 40 ss et la jurisprudence citée; Masshardt et Gendre, Commentaire IDN, 1980, p. 96 ss; Cagianut/Höhn, p. 58 ss; J.-M. Rivier, Droit fiscal suisse, p. 144; P. Spori, Einkommenssteuerliche Aspekte privater Portfolio-Anlagen, in Archives 59, 346, spéc. 352 ss). Dans un autre arrêt, le Tribunal fédéral a encore précisé ce qui suit à propos des opérations isolées (Archives 41, 35, trad D. Yersin, op. cit.): "Le gain réalisé lors d'une telle opération tombe sous le coup de l'article 21, alinéa 1, lettre a, AIN, lorsqu'il est le résultat d'une activité qui peut être assimilée à celle d'un commerçant en immeubles en raison de sa nature et de son importance (Archives 33, 35; 35, 459; RO 96 I 655 et 663). Ce sont les

circonstances dans lesquelles s'est déroulée l'opération et son but qui sont déterminants. La relation qui peut exister entre l'opération et la profession du contribuable, ainsi que l'utilisation de fonds étrangers importants, par exemple, constituent des indices permettant d'établir l'existence d'une activité à but lucratif (Archives 33, 43; 36, 433; RO 92 I 122; 93 I 288)." La qualification d'activité professionnelle en matière d'opérations immobilières ne repose donc pas sur un critère unique qui serait de nature absolue. Pour dire s'il y a ou non commerce professionnel d'immeubles, il convient de prendre en considération l'ensemble des circonstances du cas, en tenant compte d'un certain nombre de critères (fréquence des opérations, durée de possession, utilisation des gains réalisés, réinvestissement du produit des ventes dans de nouvelles opérations, méthode utilisée, mode de financement) qui n'ont pas tous la même portée (Archives 49, 558; RDAF 1982, 32; cf. aussi Olivier Courvoisier, La relation entre l'impôt sur le revenu et l'impôt spécial frappant les gains immobiliers, thèse Lausanne, 1974, p. 159 ss; D. Yersin, op. cit., p. 141-142). Parmi ces critères, on mentionnera essentiellement le caractère systématique des opérations; la relation avec l'activité du contribuable; la participation à une société de personnes; la nature quasi-professionnelle de l'activité; l'intention de réaliser un gain. Pour retenir l'existence d'une activité lucrative, par opposition à la simple administration de la fortune, il faudrait sans doute établir principalement que l'activité déployée tend à la réalisation d'un gain. Or, ce dernier critère, d'ordre subjectif, est précisément le plus difficile à démontrer de manière directe. C'est la raison pour laquelle la jurisprudence en a adopté d'autres, de nature objective, qui permettent à l'autorité de présumer, s'ils sont réalisés, que le transfert considéré présente un caractère commercial; le contribuable peut toutefois renverser cette présomption en démontrant de manière positive que l'opération entraine dans le cadre de l'administration usuelle de sa fortune ou de l'utilisation d'une occasion favorable (sur le mécanisme de cette présomption, v. Roman Truog, Die natürliche Vermutung im Steuerrecht, am Beispiel der Wehrsteuer, in Archives 49, 97 ss, spéc. p. 109 ss). Certains auteurs ajoutent que la notion d'activité commerciale doit ici être comprise de manière extensive (D. Yersin, op. cit., p. 42) ou que des exigences strictes doivent être posées quant à la preuve à rapporter pour renverser cette présomption (Truog, op. cit., p. 111). Cagianut/Höhn (Unternehmenssteuerrecht, Berne 1989, 2e éd. p. 59) résumant cette jurisprudence en soulignant qu'elle n'exonère que les ventes immobilières réalisées dans le cadre de la simple administration de la fortune privée. Dans l'application des règles vaudoises correspondantes, la Commission cantonale de recours en matière d'impôt (CCRI) s'est toujours référée à la jurisprudence rendue par le Tribunal fédéral en matière d'impôt fédéral direct (v. p. ex. CCRI A. Ma., du 20.9.1985; R. Pa. et M. Mé., du 15.7.1991). Le Tribunal administratif n'entend pas s'écarter de cette pratique et c'est donc à la lumière de cette jurisprudence que doit être examinée la présente espèce, étant rappelé que celle-ci est applicable à la vente d'actions d'une société immobilière (cf ATF 97 I 172 consid. 4a; Archives 41, 115). En outre, le tribunal examinera simultanément les mérites des recours formés en matière d'imposition cantonale et communale, respectivement en matière d'impôt fédéral direct. 3.a) En l'espèce, l'autorité intimée n'a, à juste titre, pas fondé sa décision sur le caractère systématique des opérations. Le tribunal ne saurait toutefois en tirer la présomption inverse; autrement dit, il ne saurait présumer l'existence d'un simple acte de gestion de la fortune privée en présence d'une opération isolée (voir en ce sens ATF 92 I 122, 93 I 288 cités par D. Yersin, op. cit., p. 141, selon lesquels le gain réalisé lors de la vente d'un immeuble peut également représenter le produit d'une activité lucrative lorsqu'il est obtenu dans le cadre d'une opération isolée). Il y a d'autant moins lieu de raisonner de la

sorte que diverses circonstances de fait étayent, indépendamment de ce premier critère, la présomption d'une activité commerciale. b) Tel est en particulier le cas de la relation entre la profession de chacun des contribuables et le secteur de l'immobilier. Le Tribunal fédéral a en effet admis l'existence d'une telle relation directe lorsque le contribuable exerce un métier du bâtiment. Il n'est pas nécessaire que l'opération ait effectivement procuré du travail à l'entreprise de l'intéressé; il suffit qu'il ait mis à profit dans ce cadre les connaissances qu'il a acquises dans sa profession principale. Peu importe, en outre, qu'il soit indépendant ou salarié d'une entreprise dont il est actionnaire (sur ces points, v. D. Yersin, op. cit., p. 143 s et jurisprudence citée). Or, en tant que menuisier ébéniste, C._____ exerce précisément une profession directement liée au domaine du bâtiment. L'existence d'une relation directe entre sa profession et le commerce d'immeubles peut être admise d'autant plus aisément en l'espèce que le but statutaire de la société consistait expressément dans la réalisation de deux bâtiments locatifs et qu'il visait indirectement à procurer du travail à l'entreprise de ses actionnaires. Le recourant, notaire de profession, n'exerce certes pas un métier directement lié au secteur de l'immobilier. Cette profession s'en rapproche toutefois par les contacts fréquents que les notaires entretiennent avec les milieux immobiliers; en tant qu'officier public, il est en effet chargé de dresser les actes qui requièrent la forme authentique, dont en particulier tous les actes de transfert de propriété. De par leur profession, les notaires sont donc, à l'instar des avocats, gérants de banque ou fiduciaires, amenés à acquérir des connaissances particulières dans le domaine immobilier, raison pour laquelle le Tribunal fédéral retient généralement une relation indirecte entre ces professions et le commerce d'immeubles (dans ce sens, D. Yersin, op. cit., p. 143 et jurisprudence citée; sur les fiduciaires, v. Archives 33, 273 et CCRI R. Pa. et M. Mé. déjà cité, et plus particulièrement Archives 41, 114 et StE 1991 23.1 Nr 23 s'agissant des notaires). Le recourant fait cependant valoir qu'il est toujours resté, dans sa pratique, à l'écart des affaires immobilières; en particulier, il n'a pas assumé la gérance des immeubles de la société. Au regard d'un décompte adressé le 7 avril 1970 à l'administrateur de celle-ci, C._____, il apparaît cependant que A._____ avait entre 1965 et 1970, soit avant même qu'il devienne actionnaire, fonctionné à plusieurs reprises comme répondant de la société, tant pour des questions fiscales (paiement de droits de mutation) que dans le cadre de la procédure de permis de construire, ainsi que pour encaisser le loyer de l'ancien bâtiment sis sur la parcelle n° 1*****. Au demeurant, le recourant a expliqué, notamment à l'audience, que les montants qu'il avait avancés à la société, notamment pour le paiement du droit de mutation, n'étaient pas étrangers à sa décision d'acquérir les actions de la "SI Le I._____ SA". Ces circonstances indiquent donc bien un lien entre son activité professionnelle de notaire et l'investissement précité. La lettre du recourant du 1er mai 1987 (citée dans la partie "Faits", lit. D) le confirme également : en participant à cette opération, il entendait en effet acquérir une expérience en matière immobilière, qui pourrait lui être utile dans sa pratique de notaire. c) En présence d'un contrat de société simple, il n'est d'ailleurs pas essentiel que tous les sociétaires exercent une profession liée directement ou indirectement au secteur immobilier; il suffit au contraire que tel soit le cas d'un seul des participants au contrat. En effet, la présomption qui découle de la relation entre le métier de celui-ci et le commerce d'immeubles permet d'admettre qu'il poursuit un but lucratif au sein de la société simple; cette présomption rejaillit sur l'ensemble des partenaires, puisque, par définition, ils poursuivent un but commun au sein de la société (art. 530 CO; dans ce sens, D. Yersin, op. cit., p. 143 et jurisprudence citée; voir également CCRI P.-A. Je., du 1.9.1987). De plus, la jurisprudence a assimilé au cas de

la société simple l'hypothèse de la copropriété ou celle de la propriété commune, pour autant que ce régime ne résulte pas du droit de famille ou du droit successoral (Archives 28, 387). Le recourant, il est vrai, conteste l'existence d'un tel contrat de société simple. S'agissant d'une société immobilière ne groupant que deux actionnaires, on pourrait sans doute considérer, à l'instar de la solution retenue en matière de copropriété, que cette situation est analogue à celle d'une société simple et appelle dès lors l'application de la jurisprudence précitée au gain réalisé lors de la vente des titres de cette société. Quoi qu'il en soit, l'existence de la "SI Le I. _____ SA" n'exclut nullement la conclusion d'un contrat de société simple entre les actionnaires, contrat "doublant" le cadre juridique de la société anonyme (Etienne Poltier, Les entreprises d'économie mixte, étude de droit suisse et de droit comparé, ch. 812.1 et 2, concernant les sociétés de partenaires, p. 236 et les références citées; dans le même sens, CCRI P.-A. Je., du 1.9.1987). Dans le cas d'espèce, le tribunal retient que C. _____ et le recourant étaient bien liés par un tel contrat. La convention du 1er février 1970, qui portait sur la répartition du capital-actions par moitié entre chacun d'eux en vue de l'augmentation de celui-ci, en constituait l'amorce. Par la suite, A. _____ et C. _____ ont financé, à parts sensiblement égales, la construction de deux immeubles locatifs sur le bien-fonds de la "SI Le I. _____ SA". Il s'agit là de prestations fournies par les intéressés indépendamment des obligations découlant pour eux de leur qualité d'actionnaires; elles ont été versées pour assurer la réalisation d'un but commun, ce qui correspond précisément à la définition du contrat de société simple (art. 530 CO). Ainsi, malgré les dénégations du recourant, force est en l'espèce de retenir l'existence d'une société simple, conclue entre C. _____ et lui. d) Enfin, la nature de l'activité déployée pour réaliser l'opération immobilière considérée joue également un rôle important; ainsi, si cette activité se rapproche, par différents aspects, de celle que déploie un commerçant d'immeubles, cet élément plaidera pour l'admission d'une activité professionnelle. Constituent des indices à cet égard le recours à des fonds étrangers importants - tel est le cas en l'espèce, puisque de l'aveu même du recourant, les fonds propres des actionnaires n'ont représenté que le 27 % des fonds investis dans le financement de la construction - , la mise en valeur des immeubles acquis ou encore la brièveté de l'opération (dans ce sens, D. Yersin, p. 145 s et jurisprudence citée). Le recours à la forme juridique d'une société anonyme immobilière constitue un autre indice qui va dans le même sens, d'autant qu'elle a trait à la construction de deux immeubles locatifs, soit à une opération immobilière relativement importante. e) Le recourant conteste avoir eu l'intention de réaliser un gain; il prétend simplement avoir voulu sauver l'avance initiale faite à l'architecte B. _____ en lui reprenant ses actions. S'il a vendu ses titres en 1987, c'est uniquement afin de régulariser sa situation financière en vue de sa retraite et de sa succession. En réalité, A. _____ ne s'est pas contenté d'acquérir des actions de la "SI Le I. _____ SA" pour couvrir les avances qu'il avait faites; il a encore investi par la suite plus de Fr. 200'000.- pour la réalisation du projet initial de cette société. Ce faisant, il ne visait pas à s'assurer un logement pour lui-même, ce qui aurait pu constituer une circonstance de nature à affaiblir la présomption qui se dégage de l'examen des autres critères définis par la jurisprudence (v. dans ce sens, ATF 112 Ib 79, Archives 57, 209). Cela étant, on ne saurait admettre comme établi le fait que l'investissement consenti par le recourant ne reposait pas sur l'intention de réaliser un gain. La politique de la "SI Le I. _____ SA", définie en commun par les actionnaires et consistant à ne pas distribuer de bénéfices (lesquels auraient été imposables comme revenus), ne saurait démontrer à elle seule l'absence d'une telle intention. f) En définitive, il résulte clairement de

l'examen des critères essentiels dégagés par la jurisprudence que la mise en valeur de parcelle acquise par la "SI Le I. _____ SA" par la réalisation de deux immeubles locatifs, puis par la vente du capital de cette société, dépasse, bien qu'il s'agisse d'une opération isolée, le cadre de la simple administration de la fortune privée (ATF 96 I 655; 97 I 167; Cagianut/Höhn, op. cit., ibidem). Dans ces conditions, le Tribunal administratif retient que l'opération immobilière litigieuse présente un caractère commercial, le bénéfice réalisé dans ce cadre devant être considéré comme un revenu et être imposé comme tel. La décision du 2 mai 1988 ne peut dès lors qu'être confirmée, ce qui conduit au rejet des recours interjetés tant contre cette décision que contre les décisions subséquentes en matière d'impôt cantonal et communal, respectivement en matière d'impôt fédéral direct qui tiennent compte du gain réalisé dans le calcul du revenu de l'année fiscale 1987. 4. Les recours sont en conséquence rejetés et un émolument, que le tribunal arrête à Fr. 2'000.--, doit être mis à la charge du recourant.

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