

VD_OMNI FI.1992.0090 vom 20. April 1994

VD Tribunal cantonal, 1994-04-20, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1992.0090

FR: VD_OMNI FI.1992.0090 du 20 avril 1994

IT: VD_OMNI FI.1992.0090 del 20 aprile 1994

Regeste

c/ACI | Caractère systématique des opérations suffit, en l'espèce, à qualifier le gain de professionnel. Grief tiré de la constitution d'un fonds de retraite. Rejeté.

Erwägungen

E. 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 Steuerecht, 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) résume cette jurisprudence en soulignant qu'elle n'exonère que les ventes immobilières réalisées dans le cadre de la simple administration de la fortune privée. c) 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 a suivi cette pratique (voir notamment arrêts FI 91/019 du 17 mars 1992 et FI 92/109 du 25 octobre 1993) et c'est donc à la lumière de la jurisprudence exposée ci-dessus que doit être examinée la présente espèce. 3.

Dans le cas particulier, il est indéniable que le recourant a procédé durant sa carrière à un nombre très important d'opérations immobilières. Si l'on prend en compte la seule période de calcul 1987-1988, on constate qu'il a vendu, en plus des parcelles litigieuses, six terrains à W. _____, réalisant au total un gain de l'ordre de Fr. 3'100'000.- Si l'on élargit la période de référence aux années 1970 et 1980, on relève plus de 40 opérations immobilières (voir la liasse des déclarations de gains immobiliers figurant au dossier). Le critère du caractère systématique des opérations est donc réalisé et, vu le nombre de celles-ci, il permet à lui seul de conclure à l'existence d'une activité commerciale. En effet, la jurisprudence attribue une prépondérance à ce critère, considérant que si les achats et les ventes sont fréquents et réguliers, une forte présomption naît en faveur de l'existence d'une activité commerciale et que seule l'existence d'un doute nécessite le recours aux autres facteurs (Yersin, op. cit., p. 142 s.). En l'espèce un tel doute n'existe pas et ce n'est que par surabondance que le tribunal passera en revue ci-dessous quelques autres des critères dégagés par la jurisprudence.

A. _____ a participé, dans le cadre de l'opération du Y. _____, d'abord avec B. _____, qui était lui-même un professionnel de l'immobilier, puis avec l'architecte C. _____, à une société simple. C'est là un indice supplémentaire du caractère professionnel de toute l'opération. De même, le morcellement du terrain et l'adoption d'un plan de quartier confère à l'opération du Y. _____ le caractère d'une promotion immobilière et, partant, d'une opération professionnelle, ce que confirme de manière particulièrement évidente le fait que le recourant a lui-même invoqué à titre d'impense une "commission de courtage en faveur de M. A. _____" (v. liste annexée à sa déclaration du 3 août 1987). Dans la décision attaquée, l'autorité intimée a retenu qu'il existait un lien manifeste entre l'exploitation de l'entreprise du recourant et le secteur de la construction.

Dans son recours, A. _____ a contesté fermement ce point en alléguant, sans toutefois apporter de preuves, que l'activité de son entreprise était très spécifique (notamment fabrication d'installations de dégraissage livrées dans le monde entier) et qu'il n'y avait aucun lien entre celle-ci et le monde de la construction en Suisse. Peu importe en définitive qui a raison en l'espèce car, comme on l'a déjà dit, les autres critères examinés ci-dessus donnent tort au recourant, et ceci de manière décisive. 4. A. _____ tente de remettre en cause la décision attaquée en invoquant le fait que les parcelles nos 1***** et 2***** ont été conservées près de 30 ans avant d'être revendues. Il en déduit que l'opération en cause ne serait pas de même nature que les autres, dans la mesure où l'une des caractéristiques du commerce d'immeubles consiste dans l'achat et la vente de biens-fonds à

des dates rapprochées. Suivre cette argumentation impliquerait d'envisager la vente des parcelles nos 1***** et 2***** isolément, ce qui est précisément contraire à l'un des principes dégagés par la jurisprudence. C'est en effet sur la base de l'ensemble de l'activité d'un contribuable qu'on doit déterminer s'il réalise des gains qui sortent du cadre de la gestion de la fortune privée. Il a déjà été décidé que la répartition des opérations dans le temps ne joue pas de rôle, les achats pouvant être groupés massivement sur une certaine période, seul des ventes intervenant ultérieurement (Yersin, op. cit., p. 143 et les références citées). En l'espèce, l'examen global de la situation de A._____ permet d'arriver à la conclusion qu'il a, d'une manière systématique, acheté, mis en valeur et revendu des immeubles dans le but de se procurer des bénéfices. Peu importe, dans ce contexte, qu'une parcelle donnée soit restée longtemps en sa possession. Une telle circonstance n'a d'ailleurs rien d'inhabituel s'agissant d'un propriétaire disposant d'un important parc immobilier.

5. Le recourant allègue encore qu'il avait gardé les parcelles litigieuses comme fonds de retraite et que seules des circonstances particulières l'on finalement poussé à s'en dessaisir. Il paraît ainsi se référer implicitement à la jurisprudence selon laquelle il n'est pas exclu, dans certaines circonstances particulières, qu'un commerçant en immeuble réalise un gain en capital à caractère non professionnel provenant de l'aliénation d'un immeuble de sa fortune privée. Tel est le cas notamment lors de la vente d'une maison destinée à l'habitation du contribuable où lors de l'aliénation d'un bien-fonds acquis par héritage, pour autant que le vendeur n'ait pas mis en valeur son immeuble en déployant une activité dont l'intensité excède la simple administration de la fortune privée (Yersin, op. cit., p. 142 et 152 s. et les références citées). En l'espèce, cette argumentation ne saurait être suivie déjà pour la simple raison que le recourant a mis en valeur les terrains acquis en 1956 au Y._____ par des méthodes dépassant la simple administration de la fortune privée (morcellement, équipement et réalisation d'un plan de quartier). De plus, indépendamment de ce qui précède, on ne voit pas pourquoi celui qui se procurerait un capital pour assurer ses vieux jours au moyen d'une opération à caractère commercial échapperait à l'impôt sur le revenu. Autrement dit, le simple fait que le contribuable cherche, d'une manière ou d'une autre, à s'assurer une retraite convenable ne suffit pas pour considérer qu'il agit dans le cadre de l'administration de sa fortune privée. Le tribunal l'a déjà dit dans une affaire récente (TA, arrêt FI 93/155 du 15 avril 1994) où il a relevé, à titre d'exemple, que le titulaire d'une entreprise qui s'en dessaisit et affecte le produit de cette aliénation à sa retraite est soumis à l'impôt sur le revenu ordinaire. 6. Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours. En application de l'art. 55 LJPA, un émolument de justice sera mis à la charge du recourant qui succombe.

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