

VD_OMNI FI.1992.0093 vom 7. Oktober 1993

VD Tribunal cantonal, 1993-10-07, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1992.0093

FR: VD_OMNI FI.1992.0093 du 7 octobre 1993

IT: VD_OMNI FI.1992.0093 del 7 ottobre 1993

Regeste

c/ ACI | Résumé

Erwägungen

E. 1

lit. a AIFD, tous les revenus provenant d'une activité à but lucratif sont soumis à l'impôt, notamment ceux issus d'une activité axée sur l'obtention d'un gain, que cette activité soit principale ou accessoire, régulière, passagère ou qu'elle s'épuise en une seule opération. 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. également 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) 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 du contribuable.

3. a) Les deux opérations immobilières en cause étaient les premières que A._____ réalisait en son propre nom et sont étroitement liées entre elles. C'est donc à juste titre que l'autorité intimée n'a pas fondé la nature professionnelle des ventes litigieuses sur la fréquence des opérations immobilières réalisées par le recourant. On peut toutefois relever que A._____ a reçu de la société G._____ SA des commissions immobilières d'un montant de Fr. 144'375.-- en 1988 et de Fr. 75'000.-- en 1989. Alors qu'il était domicilié au V._____, il a acquis par la suite en l'espace d'une année un appartement à X._____, les actions d'une société immobilière propriétaire d'un immeuble à Z._____ et une villa à U._____ où les sociétés dont il est administrateur ont transféré leur siège. Ces éléments démontrent une activité certaine du recourant dans le secteur immobilier qui, si elle n'est pas encore suffisante à qualifier celui-ci de commerçant en immeubles au moment déterminant, fonde une présomption en faveur de l'existence d'une opération effectuée à titre professionnel.

b) Cette présomption est renforcée par la relation entre la profession du contribuable et le secteur de l'immobilier. A._____ se déclare en effet promoteur dans ses déclarations pour les gains immobiliers. Dans son sens juridique et courant, le terme de promoteur vise avant tout un promoteur de construction, soit un homme d'affaires qui assure et finance la construction d'immeubles (Petit Robert, Paris, éd. 1990, p. 1545). Le recourant fait cependant valoir que le terme de promoteur ne doit pas être compris en ce sens qu'il serait un promoteur immobilier, puisqu'il n'a jamais construit ni fait construire d'immeubles, mais uniquement un promoteur financier qui s'occupe plus particulièrement de constitution de société, d'achats de titres et d'opérations boursières notamment. Malgré ces dénégations, il paraît raisonnable de penser que le recourant s'estimait à l'époque participer à une promotion immobilière puisque le plan de quartier "*****" portait sur la réalisation de 120 logements, dont quatre bâtiments avec parking souterrain sur la parcelle no 1*****. A._____ est également administrateur de la société F._____ SA dont le but statutaire consiste notamment dans

la conclusion d'opérations immobilières. De même, il a touché des commissions immobilières de la société G. _____ SA qui poursuit un but analogue (achat et vente de biens immobiliers) et dont il est également actionnaire. La participation du recourant à des sociétés dont les champs d'activité présentent un lien direct avec le marché immobilier est un élément qui corrobore cette thèse. Enfin, la profession de promoteur financier, si elle n'est pas directement liée au secteur de l'immobilier, s'en rapproche toutefois par les contacts fréquents que les promoteurs de cette catégorie entretiennent avec les milieux immobiliers et des connaissances particulières dans le domaine immobilier qu'ils sont amenés à acquérir. Dans ces conditions, il convient à tout le moins de retenir une relation indirecte entre cette profession et le commerce d'immeubles, ce qui suffirait à établir, en l'espèce, l'existence d'une activité à but lucratif au sens de l'art. 21 al. 1 lit. a AIFD (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. du 15 juillet 1991). c) L'opération s'est en outre déroulée avec le concours de C. _____ qui est également administrateur de F. _____ SA et professionnel de l'immobilier. A. _____ admet d'ailleurs que l'affaire était trop grosse pour lui seul et qu'elle nécessitait la participation d'un tiers en société simple. d) Enfin, l'achat des parcelles nos 1***** et 3***** de R. _____ est intervenu au moyen de fonds étrangers importants, notamment un crédit hypothécaire de Fr. 5'000'000.-- accordé par la I. _____ à S. _____ et augmenté à Fr. 8'000'000.--. Or, le Tribunal fédéral a jugé à maintes reprises que le contribuable qui finance une opération immobilière entièrement ou en grande partie au moyen de fonds empruntés ne peut prétendre gérer sa fortune privée (Archives 41, 34). Le recourant prétend à cet égard qu'il disposait des fonds propres nécessaires pour financer l'opération qui l'intéressait. Cette affirmation contredit le fait, admis par lui, que l'acquisition en question était trop importante pour qu'il la conduise seul sans le concours de C. _____. e) A. _____ conteste essentiellement le caractère commercial de l'opération en affirmant avoir acquis l'immeuble dans un but de placement familial; il allègue à cet égard qu'il aurait repris cette affaire de son père. A l'appui de sa thèse, il invoque les ATF 93 I 285 et 96 I 667, dont la doctrine considère qu'ils sont aujourd'hui dépassés (dans ce sens, Danielle Yersin, op. cit., p. 149 ss, qui résume l'état actuel de la jurisprudence). On relèvera tout d'abord que B. _____ doit lui-même être considéré comme un professionnel de l'immobilier. Au demeurant, dans la mesure où B. _____ a initié l'opération de R. _____, cela notamment par le truchement de F. _____ SA, elle ne pouvait être qualifiée à l'origine de familiale, mais ne pouvait qu'être considérée comme commerciale. Au moment où cette affaire a été reprise par A. _____, conjointement avec C. _____, elle n'a pas changé de caractère, restant clairement commerciale. Tout au plus aurait-on pu se poser la question d'une opération de nature privée si celle-ci avait eu trait à un immeuble affecté à l'habitation du contribuable ou à un autre usage personnel, dût-il être considéré par ailleurs comme un professionnel de l'immobilier (dans ce sens, v. ATF 112 Ib 79 = Archives 57, 209; CCRI R. Pa. et M. Mé. précité; v. aussi Danielle Yersin, op. cit., p. 151). Mais le recourant n'a pas allégué et moins encore établi qu'il entendait fixer son domicile (ou même sa résidence secondaire) à R. _____ sur les terrains acquis; ceux-ci représentent au demeurant une surface et un investissement bien trop considérables pour que leur vocation soit limitée à un usage aussi restreint. Les considérations qui précèdent ne permettent pas de considérer les terrains aliénés comme faisant partie du patrimoine privé du contribuable. f) En définitive, il résulte clairement de l'examen des critères essentiels dégagés par la jurisprudence que l'achat de la parcelle no 1*****, sa revente après l'octroi d'un permis de construire autorisant la

réalisation de quatre immeubles locatifs, puis par la vente du solde de cette parcelle, dépassent 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, qui s'apparente à une promotion, présente un caractère commercial; le bénéfice réalisé dans ce cadre doit ainsi être considéré comme un revenu et être imposé comme tel. En confirmant la décision prise par la Commission d'impôt incluant les gains en cause dans le revenu imposable du recourant pour les périodes par application de l'art. 21 al. 1 lit. a AIFD, l'autorité intimée n'a pas violé le droit fédéral. 4.

A. _____ a déduit une somme de Fr. 100'000.-- du bénéfice déclaré au titre de frais généraux de déplacement, hôtel et divers. Il appartient en principe au contribuable qui prétend à l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de celle-ci (André Grisel, *Traité de droit administratif*, éd. 1984, p. 929 ss; RDAF 1989, p. 276 et les références citées; RDAF 1993, p. 115). L'autorité fiscale n'a ainsi aucune obligation de suppléer à la carence de ce dernier et de prendre d'office des mesures pour établir le droit du contribuable à la déduction de frais. La maxime d'office reconnue à l'art. 53 LJPA impose certes à l'autorité de recours le devoir d'établir de manière conforme et complète l'état de fait à juger (F. Gygi, *Bundesverwaltungsrechtspflege*, 2e éd., p. 207; sur cet aspect, v. aussi TA FI 91/020, du 7 février 1992). Toutefois, si elle allège la charge incombant aux parties d'alléguer les faits et de soumettre leurs moyens de preuve, elle n'influe en revanche pas sur la charge matérielle objective de la preuve. En procédure contentieuse, en particulier, la maxime d'office ne décharge pas les parties du devoir de motiver leur demande. Il leur appartient au contraire d'invoquer les faits à l'appui de celle-ci et d'étayer leurs griefs. L'autorité doit ensuite, lors de la procédure probatoire, donner l'occasion aux parties de préciser et compléter leurs allégués et de produire les moyens de preuve pertinents. Dans le cas particulier,

A. _____ n'a pas produit les pièces qui lui auraient permis d'établir la réalité ou à tout le moins la vraisemblance des frais généraux invoqués en déduction du gain imposable. Il est certes compréhensible que les frais de déplacement soient importants en raison du domicile éloigné du recourant. Toutefois, le recourant ne saurait se contenter d'alléguer avoir eu des frais élevés; l'autorité fiscale doit pouvoir contrôler que la dépense invoquée en déduction a un caractère exclusivement professionnel et qu'elle est nécessaire à l'acquisition du revenu (StE 1986 B 22.3 No 11). Cela est d'autant plus vrai que l'autorité de taxation a déjà admis différents frais administratifs du montant du gain immobilier imposable. En l'absence de pièces justificatives ou d'indices permettant de rendre vraisemblable l'existence de frais liés à l'opération en cause supérieurs à ceux déjà pris en compte dans le montant du gain immobilier, l'autorité de taxation a refusé à juste titre d'admettre la déduction de Fr. 100'000.-- invoquée par le recourant. La décision attaquée doit ainsi être maintenue.

5. Le recours est en conséquence rejeté. Conformément à l'art. 55 al. 1 LJPA, un émolument, que le tribunal arrête à Fr. 5'000.--, doit être mis à la charge du recourant qui n'a pas droit à des dépens.

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