

## VD\_OMNI FI.1992.0109 vom 25. Oktober 1993

VD Tribunal cantonal, 1993-10-25, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.1992.0109](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1992.0109)

FR: VD\_OMNI FI.1992.0109 du 25 octobre 1993

IT: VD\_OMNI FI.1992.0109 del 25 ottobre 1993

### Regeste

c/ACI | Commerçant professionnel d'immeubles;échange d'un terrain à bâtir contre une parcelle bâtie d'une villa occupée par le recourant;op.immobilière;gain ajouté au revenu imposable du contribuable.

### Erwägungen

#### E. 41

lit. e LI est en définitive exclue si les conditions posées par l'art. 20 lit. b ou c LI sont réunies. Cette solution est au surplus conforme à la jurisprudence rendue par le Tribunal fédéral en matière d'impôt fédéral direct selon laquelle les échanges immobiliers, pour autant qu'ils présentent un caractère professionnel, constituent un acte de réalisation imposable dans le cadre de l'art. 21 lit. a AIFD (Archives 47, 485 = RDAF 1980, 164). Les règles du droit fiscal vaudois concernant la définition de l'activité lucrative et plus particulièrement du commerce professionnel d'immeubles, sont identiques à celles que le Tribunal fédéral a dégagées de l'art. 21 AIFD. Le Tribunal administratif, qui se réfère à la jurisprudence rendue par le Tribunal fédéral en matière d'AIFD pour appliquer les règles vaudoises correspondantes (RDAF 1992, 363), n'a de ce fait aucune raison de s'écarter de cette jurisprudence dans le cas particulier (ATF non publié Forni du 10 novembre 1975). Autrement dit, est déterminante pour l'issue du présent litige la question de savoir si l'on se trouve en présence d'une opération à caractère professionnel ou non. 3. Selon l'art. 20 al. 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. 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 entrerait 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 bénéfices acquis dans le cadre de l'administration de la fortune privée (voir également RDAF 1993, 1). 4.

L'échange litigieux fait suite à une série d'opérations et de transactions immobilières ayant pour but l'achat de terrains à bâtir, leur équipement, leur lotissement, leur mise en valeur par la construction de villas et leur revente (cf partie "faits" lit. B, consid. b et c). Durant la période de calcul déterminante, A. \_\_\_\_\_ a également revendu avec bénéfice un terrain à bâtir. A lui seul, le caractère systématique des opérations suffirait à démontrer le caractère commercial de l'opération. Il est vrai que la majeure partie des lots ont été soit conservés par A. \_\_\_\_\_, qui est à la tête

d'un important parc immobilier dont il touche les revenus locatifs, soit répartis entre ses fils et la société A. \_\_\_\_\_ SA à des prix inférieurs à ceux pratiqués sur le marché immobilier. Certains lots ont toutefois été vendus à des tiers à leur valeur marchande et les gains réalisés à ces occasions par A. \_\_\_\_\_ ont été soumis à l'impôt ordinaire sur le revenu sans contestation de la part du recourant en application de l'art. 20 al. 2 lit. c LI. De par sa profession, A. \_\_\_\_\_ entretient une relation directe avec le secteur de l'immobilier qui peut être admise d'autant plus aisément en l'espèce que les opérations menées par celui-ci visaient notamment à procurer du travail à l'entreprise A. \_\_\_\_\_ SA, ce que mettent en évidence les décomptes de construction figurant au dossier (sur ces points, v. D. Yersin, op. cit., p. 143 s et jurisprudence citée). Enfin, l'activité déployée par le recourant dans l'achat de terrains à bâtir, leur mise en valeur par la construction de villas mitoyennes, leur lotissement, puis finalement leur revente s'apparente à celle d'un commerçant en immeubles. Cette activité s'inscrit aussi dans la durée puisqu'elle remonte à la constitution de la société A. \_\_\_\_\_ SA et s'est prolongée jusqu'en 1989, date de la dernière transaction. Le contribuable s'est également associé avec ses fils menuisiers et a constitué avec eux diverses sociétés actives dans le secteur immobilier. Enfin, A. \_\_\_\_\_ a recouru abondamment à des fonds étrangers pour financer l'achat des terrains et leur mise en valeur; l'état des dettes hypothécaires en fait foi. Dans ces conditions, il ne fait aucun doute que A. \_\_\_\_\_ doit être qualifié de commerçant en immeubles même s'il n'exerce cette activité qu'à titre accessoire. 5.

Lorsqu'en raison des circonstances générales un contribuable peut être qualifié de commerçant en immeubles, l'ensemble des gains qu'il tire de transactions dans ce domaine est réputé revenu (Courvoisier, op. cit., p. 157). Le Tribunal fédéral n'a cependant pas exclu que des opérations immobilières puissent malgré tout être effectuées dans certains cas particuliers pour des motifs autres qu'essentiellement commerciaux ou professionnels. Il appartient alors au bénéficiaire de prouver ou, du moins, de rendre vraisemblable qu'en l'espèce, il n'a pas agi en qualité de marchand immobilier (Courvoisier, op. cit., p. 173). Tel est notamment le cas lorsqu'un professionnel du bâtiment habite une maison avant de s'en défaire, voire lorsqu'il projette d'affecter l'immeuble à son habitation, l'opération n'ayant alors plus un but lucratif (voir dans ce sens ATF 112 Ib 79 = Archives 57, 209; prononcé CCRI R. Pa. et M. Mé., du 15 juillet 1991; voir également Danielle Yersin, op. cit., p. 151). Dans le cas particulier, A. \_\_\_\_\_ ne prétend pas avoir acquis le terrain échangé dans la perspective d'y construire une villa destinée à son propre usage; il ressort bien au contraire des circonstances que cette acquisition entraine dans le contexte des autres opérations immobilières qu'il a réalisées. La parcelle 2\*\*\*\*\* est ainsi entrée dans la fortune commerciale du recourant, liée à son activité indépendante de marchand immobilier. A. \_\_\_\_\_ souligne en revanche qu'il est devenu propriétaire par échange de la parcelle 1'792 pour l'affecter à son habitation, ce qui est effectivement le cas désormais. Le cas d'espèce apparaît dès lors clairement comme recouvrant le transfert d'un immeuble appartenant à la fortune commerciale du recourant dans la fortune privée de celui-ci (dans ce sens, Danielle Yersin, op. cit., p. 162 ss), opération qui donne lieu à une imposition sur la base de l'art. 20 al. 2 lit. c LI. C'est donc à juste titre que l'autorité de taxation et, sur recours, l'Administration cantonale des impôts ont inclu les gains en cause dans le revenu imposable du recourant pour la période fiscale 1989-1990 en application des art. 41 lit. a et 20 al. 2 lit. c LI. 6.

La décision attaquée doit en conséquence être confirmée, ce qui conduit au rejet du recours interjeté contre cette décision. Conformément à l'art. 55 LJPA, un émolument, que le tribunal arrête à Fr. 5'000.--, 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.