

VD_OMNI FI.1993.0059 vom 4. August 1994

VD Tribunal cantonal, 1994-08-04, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1993.0059

FR: VD_OMNI FI.1993.0059 du 4 août 1994

IT: VD_OMNI FI.1993.0059 del 4 agosto 1994

Regeste

c/ACI et Vevey | Le fait, que pour un particulier qui veut se procurer un logement, d'en réaliser deux, n'exclut pas de qualifier toute l'opération de privée; association avec un professionnel ici pas décisive.

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 entrait 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. 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); les deux recours peuvent donc faire l'objet d'un seul et même examen. 3.

a) Le recourant reproche à l'autorité intimée de ne pas avoir examiné la présente affaire uniquement en fonction de l'échange opéré au mois de mai 1989, mais d'avoir au contraire pris en compte les circonstances ayant précédé cet échange et notamment l'intention initiale du recourant de construire, en association avec B. _____, un immeuble de quatre (ou trois) appartements. Ce grief n'est pas fondé. Selon la jurisprudence, c'est précisément l'ensemble des circonstances ayant entouré une opération qui sont décisives pour déterminer si celle-ci a un caractère professionnel ou non. Il est donc indéniable que les circonstances ayant présidé à l'achat d'un bien-fonds qui a fait finalement l'objet d'un échange avec un autre peuvent être décisives, au regard de la jurisprudence, pour déterminer si le gain obtenu grâce à l'échange est de nature commerciale ou non. b) Dans l'application des critères exposés plus haut, l'autorité intimée a reconnu que le recourant n'a pas déployé d'activité systématique dans le domaine immobilier et qu'à l'exception d'une partie de l'opération en cause (60%) et d'une petite opération sur des places de parc, il a toujours acheté et vendu uniquement pour s'assurer un logement. Elle a toutefois attaché une importance particulière au fait que A. _____ a acheté le terrain de Y. _____ en propriété commune avec B. _____ qui, lui, s'est engagé dans un but purement professionnel. Dès lors, selon elle, l'ensemble de l'opération doit être considéré comme étant de nature professionnelle et cette qualification rejaillit inmanquablement sur le gain réalisé par le recourant. L'autorité intimée a également accordé de l'importance au fait que le recourant, en tant que cadre bancaire, est indirectement lié au milieu immobiliers. A ses yeux, l'absence de mise de fonds propres constitue un indice supplémentaire en faveur d'une activité à caractère commercial. Enfin, elle estime qu'il est évident que l'intéressé a eu l'intention de réaliser un gain, la vente d'un ou deux logements devant lui permettre de financer en partie le sien propre. A son avis, la seule circonstance qui aurait pu affaiblir la présomption se dégageant de l'examen des critères susmentionnés est le fait que A. _____ comptait précisément se procurer un logement. Elle estime toutefois que ce seul fait ne peut enlever à une partie de l'opération son caractère spéculatif, raison pour laquelle elle a traité une partie du bénéfice comme privée (40%) et l'autre comme professionnelle (60%). Tout en reconnaissant qu'il se trouve en présence d'un cas limite, le tribunal ne peut se ranger à ces arguments. Il estime en effet que les critères mis en évidence ci-dessus ne permettent pas de dégager des indices suffisamment forts en faveur de l'activité commerciale. Comme on l'a vu, l'autorité intimée ne conteste pas que le recourant a acheté le terrain de Y. _____ dans l'optique d'acquérir

un logement pour lui et sa famille. Dans le contexte de la présente affaire, le simple fait que A. _____ ait voulu réaliser deux logements ne constitue pas un indice particulièrement important tendant à démontrer l'existence d'une activité à caractère professionnel. Il est à cet égard tout à fait concevable, comme l'a expliqué le recourant dans sa dernière écriture, que la dimension du projet était essentiellement dictée par la nécessité de trouver un équilibre sur le plan financier (dans le même sens, v. Tribunal administratif, arrêt FI 93/155 du 15 avril 1994, cons. 1d aa). De manière plus générale, on peut même se demander si le fait, pour un particulier qui construit sa maison, de réaliser un second appartement avec l'idée qu'il pourrait le revendre un jour et, le cas échéant, faire une bonne affaire, ne constitue pas une activité restant dans les limites de la gestion de la fortune privée. L'existence d'une société simple entre divers partenaires dont l'un au moins intervient à titre professionnel constitue en général, comme l'a relevé à juste titre l'autorité intimée, un indice important pour retenir l'activité professionnelle. Tel n'est cependant pas le cas en l'espèce. Il apparaît en effet suffisamment démontré que A. _____ et B. _____ se sont engagés avec des objectifs différents, le premier souhaitant se procurer un logement et le second, contribuer à l'achat par une mise de fonds propres et fournir des travaux à son entreprise sanitaire (v. lettre du 20 avril 1989 du notaire Berney à l'ACI, let. b). Il peut certes paraître contradictoire d'admettre cette divergence d'intérêts, la société simple postulant, par définition, l'existence d'un but commun. Mais ce but commun est bien présent en l'espèce: il consiste en ce que A. _____ et B. _____ ont décidé d'unir leurs efforts et leurs ressources pour réaliser un projet commun, un immeuble de trois ou quatre appartements, projet que les deux partenaires ne pouvaient pas espérer concrétiser seuls. Rien n'empêche cependant qu'en dehors de ce but commun, A. _____ et B. _____ agissaient avec des motivations différentes, le premier souhaitant avant tout se procurer un logement et le second procéder à un investissement en relation avec l'exploitation de son entreprise. L'absence de mise de fonds propres ne joue guère de rôle en l'espèce. En 1988, les particuliers souhaitant acquérir leur logement obtenaient des crédits hypothécaires avec un minimum de fonds propres. La situation du recourant, qui tient également à sa position de cadre bancaire, ne revêt donc rien de particulier sur ce point. L'autorité intimée considère enfin qu'il est évident que le recourant voulait réaliser un bénéfice en vendant le deuxième appartement pour financer son propre logement. Cette conclusion ne s'impose pas non plus. Il est tout aussi plausible, comme on l'a vu plus haut, que le dimensionnement du projet était dicté par la nécessité de réaliser un équilibre sur le plan financier et qu'au surplus, le recourant ait vu dans cette solution un avantage consistant à pouvoir éventuellement louer un appartement à ses parents qui étaient relativement âgés. En définitive, on peut considérer que si le projet initial ne s'est pas réalisé et si l'échange en cause a permis au recourant de dégager un gain appréciable, cela n'est pas dû à une activité à caractère spéculatif, mais bien au fait que les difficultés rencontrées pour construire à Z. _____ se sont conjuguées avec la survenance d'une occasion favorable consistant dans la possibilité d'échanger le terrain de Z. _____ avec la demi-villa de W. _____, elle-même destinée à l'habitation de l'intéressé et de sa famille. Les opérations effectuées par le recourant reposant essentiellement sur la volonté de se procurer un logement, le tribunal considère que son activité n'est pas sortie du cadre de la gestion de sa fortune privée. Le recours doit par conséquent être admis, ce qui conduit à l'exonération du gain sur le plan de l'impôt fédéral et au report d'imposition conformément à l'art. 41 let. e LI sur le plan cantonal et communal. En outre, si la taxation du gain réalisé à la suite de la vente de la demi-villa de W. _____ a déjà eu lieu, il conviendra de la réviser en conséquence. 4. En application de

l'art. 55 LJPA, les frais de justice seront laissés à la charge de l'Etat et l'autorité intimée versera, à titre de dépens, la somme de Fr. 2'000.- à A. _____ qui a obtenu gain de cause avec l'assistance d'un homme de loi.

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