

## VD\_OMNI FI.1993.0155 vom 15. April 1994

VD Tribunal cantonal, 1994-04-15, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.1993.0155](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1993.0155)

FR: VD\_OMNI FI.1993.0155 du 15 avril 1994

IT: VD\_OMNI FI.1993.0155 del 15 aprile 1994

### Regeste

c/ACI | En l'espèce, l'association avec un entrepreneur du secteur de la construction joue un rôle décisif pour qualifier le gain professionnel.

### Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 15.04.1994 FI.1993.0155

c/ACI | En l'espèce, l'association avec un entrepreneur du secteur de la construction joue un rôle décisif pour qualifier le gain professionnel.

canton de vaud TRIBUNAL ADMINISTRATIF - A R R E T - du 15 avril 1994

\_\_\_\_\_ sur le recours interjeté par A. \_\_\_\_\_, à X. \_\_\_\_\_, contre la décision sur réclamation rendue le 6 octobre 1993 par l'Administration cantonale des impôts (gain immobilier taxé comme revenu ordinaire). \*\*\*\*\*

Statuant à huis clos, le Tribunal administratif, composé de MM. E. Poltier, président C.-F. Constantin, assesseur J. Koelliker, assesseur Greffier : J.-C. Perroud, s'entend en fait : \_\_\_\_\_ A. \_\_\_\_\_, né en 1943, est chef d'agence de la B. \_\_\_\_\_ à T. \_\_\_\_\_, compagnie pour laquelle il travaille depuis près de trente-cinq ans. Depuis 1987, il est également président du conseil d'administration de la société C. \_\_\_\_\_ SA, dont le but est libellé ainsi au Registre du commerce: "Affaires immobilières. Courtage en immeuble". Le capital-actions de cette société, fondée le 23 mars 1987, s'élève à Fr. 50'000.-- et a été constitué pour moitié par un apport de biens mobiliers de A. \_\_\_\_\_ imputé sur le capital. Selon le prénommé, cette société est dirigée en fait par son épouse qui en est l'administratrice; il n'aurait notamment jamais reçu aucun salaire (v. lettre du 9 février 1994). B. \_\_\_\_\_ En 1968, A. \_\_\_\_\_ a acheté pour le prix de Fr. 29'000.-- un terrain à Z. \_\_\_\_\_ sur lequel il a construit une villa qu'il a habitée durant trois ans. Il a aliéné cet immeuble en 1973 pour acheter à X. \_\_\_\_\_ une villa qu'il occupe encore actuellement avec sa famille. Le bénéfice dégagé par cette opération a été traité comme gain en capital privé et l'autorité de taxation a admis l'application des règles sur le réinvestissement (art. 46 bis LI). Par la suite, A. \_\_\_\_\_ a effectué deux autres opérations immobilières que l'autorité de taxation a considérées comme relevant de la gestion de la fortune privée. Tout d'abord, en 1988, il a acheté à S. \_\_\_\_\_ un terrain avec l'intention d'y construire une villa pour sa fille; celle-ci ayant toutefois trouvé une autre occasion plus favorable, elle a renoncé au projet de son père et ce dernier a revendu la moitié de sa parcelle, partiellement construite, le 3 mars 1989, pour le prix de Fr. 400'000.--. Ensuite, le 7 février 1989, A. \_\_\_\_\_ a vendu un terrain situé à Z. \_\_\_\_\_ (parcelle no 1\*\*\*\*\*\*) qu'il avait acquis par succession pour moitié avec son frère. En plus de ces opérations, A. \_\_\_\_\_ a effectué en W. \_\_\_\_\_, entre 1984 et 1990, une dizaine de transactions immobilières qui ont porté sur des terrains ou des chalets. C. \_\_\_\_\_ Par acte notarié du 1er septembre 1987, A. \_\_\_\_\_ a acheté en copropriété, à raison d'une

demie, avec D. \_\_\_\_\_, ferblantier-couvreur, la parcelle no 1\*\*\*\*\* du cadastre de la Commune de Y. \_\_\_\_\_, d'une surface de 1'629 mètres carrés, pour le prix de Fr. 1'400'000.--. Les intéressés ont aussitôt constitué une propriété par étages (PPE) sur l'immeuble existant qui s'est concrétisée par l'enregistrement au registre foncier des parcelles nos 1\*\*\*\*\* à 4\*\*\*\*\*. A. \_\_\_\_\_ affirme, sans être contredit sur ce point par l'autorité fiscale, que le financement de cette opération a été assuré à raison de 20% environ de fonds propres lui appartenant. D. \_\_\_\_\_ Le 27 septembre 1989, A. \_\_\_\_\_ et D. \_\_\_\_\_ ont vendu à Arlette Santschi la part de PPE correspondant à la parcelle no 3\*\*\*\*\* de Y. \_\_\_\_\_ pour le prix de Fr. 285'000.--. Le bénéfice réalisé par A. \_\_\_\_\_ n'est pas contesté; il s'élève à Fr. 51'427.--, ce chiffre comprenant un montant de Fr. 1'166.-- afférent à la vente d'un droit d'eau en date du 22 février 1989. On notera encore que par la suite, soit le 21 décembre 1990, A. \_\_\_\_\_ a racheté à D. \_\_\_\_\_ sa part de copropriété d'une demie sur les parcelles restantes (no 1\*\*\*\*\* à 2\*\*\*\*\* et 4\*\*\*\*\*) pour le prix de Fr. 585'000.-. E. \_\_\_\_\_ Le 7 décembre 1989, la Commission d'impôt et recette du district de Cossonay a informé A. \_\_\_\_\_ qu'elle entendait imposer le gain susmentionné au titre de l'impôt sur le revenu, conformément à l'art. 20 al. 2 let. b et c LI. Elle l'a donc invité à mentionner ce montant dans sa déclaration d'impôt pour la période fiscale 1991-1992 et à régler les cotisations AVS correspondantes. Dès ce moment, l'intéressé a tenté en vain de convaincre ladite commission qu'il n'était pas un professionnel de l'immobilier. S'agissant des objectifs poursuivis par D. \_\_\_\_\_ et lui-même dans le cadre de l'opération immobilière en cause, il a invoqué diverses circonstances de fait qui ont quelque peu varié dans le temps. Dans une lettre du 11 décembre 1989, il a tout d'abord allégué qu'il était confronté, comme D. \_\_\_\_\_, à un besoin d'argent lié à la construction d'un chalet, respectivement à la rénovation d'une maison d'habitation. Il a indiqué ensuite, dans une lettre du 8 février 1990, que l'achat de l'immeuble de Y. \_\_\_\_\_ était motivé par l'idée commune de se constituer un troisième pilier, ajoutant que les circonstances (notamment la hausse des taux d'intérêt hypothécaire) les avaient obligé à vendre l'appartement constituant le feuillet no 3\*\*\*\*\* du registre foncier, ce qui leur avait permis d'amortir le deuxième rang et de pouvoir ainsi conserver les autres appartements. Enfin, par pli du 18 mai 1990, A. \_\_\_\_\_ a expliqué que l'association avec un ferblantier-couvreur, en la personne de D. \_\_\_\_\_, n'était que pure coïncidence et que ce dernier n'avait pas effectué de travaux dans l'immeuble qu'ils avaient acheté ensemble. La taxation définitive en matière d'impôt cantonal et communal pour la période fiscale 1991-1992 a été notifiée à A. \_\_\_\_\_ le 16 mars 1993. Comme elle l'avait annoncé, l'autorité de taxation a inclus dans son revenu le gain immobilier de Fr. 51'427.--. F. \_\_\_\_\_ Le 5 avril 1993, A. \_\_\_\_\_ a formé une réclamation que l'Administration cantonale des impôts (ci-après: l'ACI) a rejetée par décision du 6 octobre 1993. Cette autorité considère que le gain réalisé par le prénommé n'a pas été obtenu dans le cadre de la gestion de sa fortune privée. Elle se fonde pour l'essentiel sur le nombre des transactions qu'il a effectuées, ses liens avec le secteur immobilier (C. \_\_\_\_\_ SA), sa participation à une société de personnes (société simple avec D. \_\_\_\_\_), l'importance des fonds empruntés (80%), enfin le court délai séparant l'achat du bien-fonds no 1\*\*\*\*\* de la revente du lot de PPE constituant la parcelle no 3\*\*\*\*\*. G. \_\_\_\_\_ C'est cette décision que A. \_\_\_\_\_ a portée devant le Tribunal administratif par pourvoi déposé le 1er novembre 1993. Dans cette écriture, le recourant reprend la plupart des arguments déjà mentionnés ci-dessus et sur lesquels on reviendra par la suite dans la mesure utile. Au sujet des opérations menées en W. \_\_\_\_\_, il allègue qu'elles ont toujours été effectuées en

relation avec des résidences secondaires qu'il avait habitées et ensuite aliénées pour changer d'endroit. Il explique également le rachat de la part de 50% de D. \_\_\_\_\_ sur l'immeuble de Y. \_\_\_\_\_ comme un geste pour lui rendre service, vu l'impossibilité pour celui-ci d'en assumer la charge financière. Dans des déterminations non datées reçues le 22 décembre 1993, l'ACI conclut au rejet du recours. Ses arguments seront repris ci-après en tant que de besoin. Par lettre du 9 février 1994, A. \_\_\_\_\_ s'est encore exprimé sur ses liens avec la société C. \_\_\_\_\_ SA. H. Le Tribunal administratif a statué sans tenir d'audience de débats que le recourant n'a d'ailleurs pas requise. Considérant en droit :

\_\_\_\_\_ 1. Le recourant ne conteste pas le montant du gain réalisé lors de la vente de l'appartement de Y. \_\_\_\_\_ constituant le feuillet no 3\*\*\*\*\* du registre foncier. Seule est donc litigieuse la prise en compte de ce gain dans le calcul du revenu afférent à la période fiscale 1991-1992 pour l'impôt cantonal et communal. Le recourant soutient à cet égard que la vente en question aurait dû être soumise au régime de l'impôt spécial sur les gains immobiliers institués par les art. 40 ss LI. L'autorité intimée rétorque qu'en qualité de professionnel de l'immobilier, A. \_\_\_\_\_ est soumis au régime ordinaire de l'impôt sur le revenu. a) 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. 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). b) 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. 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 maintenu cette pratique (v. arrêt FI 91/019 du 17 mars 1992 et FI 92/109 du 25 octobre 1993). C'est donc à la lumière de cette jurisprudence que doit être examinée la présente espèce. d) aa) La vente litigieuse a eu lieu au cours d'une période (1984 à 1990) durant laquelle le recourant a procédé à une dizaine de transactions immobilières ayant pour but l'achat ou la vente de terrains à bâtir ou de chalets dans le canton du W.\_\_\_\_\_. A première vue, cette circonstance pourrait à elle seule permettre au tribunal de considérer qu'il a procédé à des actes dépassant le cadre de la gestion de la fortune privée. En effet, selon la jurisprudence, le caractère systématique des opérations est l'un des critères les plus importants permettant de distinguer l'activité commerciale de la gestion de la fortune privée et la constatation d'un nombre élevé de transactions suffit à faire naître une forte présomption en faveur d'une activité commerciale. Lorsque cette situation est réalisée, seules des circonstances particulières permettent de retenir que l'une ou l'autre

des opérations relève de la gestion de la fortune privée (Yersin, op. cit., p. 142 s. et les références citées). L'un des principaux exemples, en pratique, a trait aux transactions qu'un professionnel de l'immobilier effectue pour se procurer son logement ou une résidence secondaire : le bénéfice obtenu dans ce cadre étroit n'est en principe pas soumis à l'impôt sur le revenu et c'est d'ailleurs sur la base de cette règle que les opérations faites à Z.\_\_\_\_\_ et à S.\_\_\_\_\_ ont été soumises à l'impôt spécial sur les gains immobiliers. Dans le cas particulier, A.\_\_\_\_\_ a expliqué dans son recours que les opérations en W.\_\_\_\_\_ étaient toutes liées à l'acquisition ou au transfert d'une résidence secondaire. A première vue, cette argumentation n'apparaît guère convaincante, vu le nombre et la période relativement brève durant laquelle les achats et les ventes ont été effectués, vu aussi le fait que la plupart des opérations ont porté sur des bien-fonds situés sur le territoire de la seule commune de U.\_\_\_\_\_. Mais à y voir de plus près, les choses sont moins évidentes. Dans une lettre du 24 janvier 1991 que le recourant a adressée au Département des finances W.\_\_\_\_\_ et qu'il a produite en annexe à son recours, il a expliqué que l'appartement en PPE no 1\*\*\*\*\* acheté en 1984 à U.\_\_\_\_\_ avait été utilisé comme résidence secondaire pour sa famille et qu'il l'avait revendu en 1988, après le mariage de sa fille et la naissance d'un enfant, uniquement parce qu'il était devenu trop petit. Pour remplacer cette résidence, toujours selon ses dires, il a cherché un nouveau terrain à bâtir et a acheté dans la même commune, en février 1988, les deux parcelles portant les nos 2\*\*\*\*\* et 3\*\*\*\*\*, parce que les vendeurs ne voulaient pas les aliéner séparément. Il a ensuite (novembre 1988) encore fait l'acquisition de la parcelle voisine no 1\*\*\*\*\* dans le but de supprimer un droit de passage qui coupait les deux premières, puis revendu, en 1990, après remaniement, cette dernière parcelle. Sur le terrain restant, il a construit deux chalets, après s'être rendu compte qu'il pouvait ainsi obtenir de meilleurs prix. Toutes ces opérations, qui recouvrent six des dix transferts répertoriés en W.\_\_\_\_\_, sont étroitement liées à l'obtention d'une résidence secondaire. Il paraît difficile de soutenir qu'elles dépassent le cadre de la gestion de la fortune privée. Restent quatre opérations au sujet desquelles aussi bien le recourant que l'autorité intimée ne disent rien : l'achat, en 1986 pour le prix de Fr. 42'500.-, suivi de la revente, en 1987 pour le prix de Fr. 55'000.-, d'un studio apparemment situé dans le même bâtiment que celui abritant l'appartement acquis en 1984; et la vente, en 1984 et 1986, de deux lots de PPE provenant d'un même bien-fonds (no 2304) situé à V.\_\_\_\_\_. Si l'opération sur le studio paraît étrangère à l'obtention d'une résidence secondaire, encore qu'on puisse imaginer que cet objet servait de complément à l'appartement situé vraisemblablement dans la même bâtisse, les deux autres pourraient très bien s'expliquer par un déménagement de résidence secondaire de V.\_\_\_\_\_ à U.\_\_\_\_\_. En conséquence, en l'état actuel du dossier, il est douteux que l'autorité intimée puisse utiliser en sa faveur la présomption tirée du nombre d'opérations effectuées. Ce doute doit être levé au moyen des autres critères dégagés par la jurisprudence. bb) La participation à une société de personnes constitue un autre critère particulièrement important pour la qualification de l'activité immobilière du contribuable (Yersin, op. cit., p. 144 s.). En l'occurrence cette condition est réunie et elle apparaît décisive. En effet, A.\_\_\_\_\_ s'est associé pour l'opération de Y.\_\_\_\_\_ avec le chef d'une entreprise travaillant dans le domaine de la construction, en l'occurrence D.\_\_\_\_\_, ferblantier-couvreur. On pourrait sans doute se poser la question d'une appréciation différente, dans la mesure où les deux associés avaient pour objectif de s'assurer l'un et l'autre et exclusivement une habitation familiale. Cependant, A.\_\_\_\_\_ ne prétend nullement que lui-même ou son associé aurait acheté l'immeuble de Y.\_\_\_\_\_, puis

constitué une PPE, dans le but d'y installer leur foyer. Le recourant était d'ailleurs, au moment de l'achat du bien-fonds no 1\*\*\*\*\* en 1987, propriétaire d'une villa qu'il habite toujours et il n'a jamais fait état d'une intention de déménager à Y.\_\_\_\_\_. cc) Constituent également des indices supplémentaires renforçant la présomption d'activité commerciale résultant de la participation à une société de personnes, le financement de l'opération avec 80% de fonds étrangers, la division du bien-fonds par la constitution d'une PPE permettant sa revente par parts, opération qu'on peut difficilement expliquer en l'espèce autrement que par une volonté de mise en valeur, enfin la position du recourant en tant que président du conseil d'administration d'une société (C.\_\_\_\_\_ SA) oeuvrant dans le domaine de l'immobilier, ce qui le mettait en relation directe avec cette branche de l'économie. dd) L'ensemble des circonstances mises en évidence ci-dessus (bb et cc) permettent ainsi de lever le doute émis plus haut (aa) en défaveur du recourant et de présumer dans le le cas d'espèce l'existence d'une opération excédant le cadre de la gestion de la fortune privée. ee) Le recourant tente néanmoins de faire échec à la présomption retenue contre lui en soutenant que l'opération en cause avait pour objectif d'assurer à lui-même et son associé un troisième pilier. Une telle circonstance n'est toutefois pas décisive. On ne voit en effet 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. La situation est la même pour le titulaire d'une entreprise qui s'en dessaisit et affecte le produit de cette aliénation à sa retraite. A également été avancé l'argument du besoin d'argent, mais il n'est pas non plus décisif selon la jurisprudence (Archives 45, 468). ff) En conclusion sur ce point, le Tribunal administratif retient que le recourant n'a pas renversé la présomption qui, au vu de l'ensemble des circonstances examinées ci-dessus, permet de considérer le bénéfice réalisé grâce à la vente de l'appartement de Y.\_\_\_\_\_ comme le produit d'une activité professionnelle (ou assimilée) en matière immobilière. 2. 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. Par ces motifs, le Tribunal administratif a r r ê t e : I. Le recours est rejeté; la décision sur réclamation rendue le 6 octobre 1993 par l'Administration cantonale des impôts est confirmée. II. Un émolument de justice de Fr. 1'000.-- (mille francs) est mis à la charge du recourant, A.\_\_\_\_\_. mp/Lausanne, le 15 avril 1994 Au nom du Tribunal administratif : Le président :  
Le greffier : Le présent arrêt est communiqué aux destinataires de l'avis d'envoi ci-joint.

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