

VD_OMNI FI.1994.0062 vom 16. Februar 1995

VD Tribunal cantonal, 1995-02-16, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1994.0062

FR: VD_OMNI FI.1994.0062 du 16 février 1995

IT: VD_OMNI FI.1994.0062 del 16 febbraio 1995

Regeste

c/ACI | L'intention des recourants de réaliser leur propre logement pour y habiter est établie, il est donc inutile d'examiner en détail les critères objectifs habituels.

Erwägungen

E. 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 de la même disposition, sont notamment considérés comme revenus imposables le produit des activités indépendantes (commerce et industrie, notamment), ainsi que 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 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. 142) ou que des exigences strictes doivent être posées quant à la preuve à rapporter pour renverser cette présomption (Truog, op. cit., p. 1*****). 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 (pour des arrêts récents, v. notamment arrêts FI 92/109 du 25 octobre 1993 et FI 92/090 du 20 avril 1994) et c'est donc à la lumière de la jurisprudence exposée ci-dessus que doit être examinée la présente espèce. 3. L'autorité intimée soutient que l'intention des recourants de tirer un revenu de l'opération immobilière en cause est réalisée, en fonction des circonstances extérieures généralement admises dans un tel cas et qui seraient réunies en l'espèce, telles que notamment le fait d'acquérir des immeubles, de les mettre en valeur et de les revendre rapidement. Pour prouver l'intention spéculative des recourants et, partant, l'absence d'une intention véritable de se créer un logement, elle fait valoir en premier lieu le fait qu'aucun des quatre associés ne s'est installé dans l'immeuble litigieux, alors que deux logements y ont été aménagés. En second lieu, l'ACI relève l'attitude contradictoire des recourants, qui prétendent avoir voulu se créer leur propre logement dans le cadre de l'opération immobilière de E. _____, alors qu'ils ont déjà été propriétaires d'une villa ou d'un

appartement - par deux fois s'agissant de A. A. _____ et une fois s'agissant d'B. A. _____ - ou qu'ils le sont encore - s'agissant de D. _____ (une villa au J. _____) et des époux B. _____ (un appartement à L. _____). Les recourants, quant à eux, font valoir leur volonté constante de réaliser la deuxième étape des transformations, savoir les deux appartements initialement prévus dans la partie inhabitée de l'immeuble, dès lors que l'acquisition de ce bien-fonds ne se justifiait à leurs yeux que par la possibilité de vivre sous le même toit - vu les liens étroits existant entre les différents associés et leur famille (B. A. _____ est l'oncle par alliance de B. B. _____; liens d'amitié entre les familles D. _____ et A. _____). Bien avant le transfert de propriété, les recourants auraient d'ailleurs reçu l'assurance, de la part de la municipalité de E. _____, que leur parcelle, vu sa position insolite en pleine zone à bâtir, pourrait rapidement faire l'objet d'un changement d'affectation, qui autoriserait donc la réalisation de la deuxième étape. Ce changement d'affectation s'étant révélé moins évident que prévu, voire franchement incertain, et vu l'ampleur de la charge financière improductive qu'ils devaient néanmoins assumer, les recourants se seraient finalement résolus à revendre le plus vite possible leur bien-fonds, la reprise par l'un ou l'autre des associés étant d'emblée exclue faute pour aucun d'entre eux d'en posséder les moyens financiers. Le Tribunal constate qu'aucun élément convaincant ne permet de mettre en doute l'affirmation des recourants, selon laquelle ils avaient effectivement comme projet commun l'achat de l'immeuble litigieux, en vue de le rendre habitable pour leur famille. En effet, il ressort clairement du dossier, ainsi que des éléments de fait établis lors de l'audience, que les recourants ont constamment agi avec la perspective d'y réaliser quatre logements, savoir un par famille; ainsi, l'avant-projet, le plan financier, le crédit hypothécaire et l'infrastructure prévoient toujours quatre appartements, de même le second dossier soumis au DTPAT près d'un an après l'achat du bien-fonds, a été conçu dans ce même but. Les témoins H. _____ et F. _____ confirment également avoir été consultés dès le début à propos d'un projet comprenant quatre logements. Le témoin H. _____ précise en outre que, si aucune promesse n'a été faite aux recourants quant au changement d'affectation de leur parcelle, ni avant, ni après la vente, en revanche, la municipalité les avait assurés de son intérêt et de sa volonté de réviser cette affectation; la procédure est d'ailleurs en cours. L'architecte F. _____ a ajouté que, au vu du plan d'affectation communal, qui révèle la position insolite de cette parcelle agricole insérée dans la zone à bâtir, les recourants pouvaient être raisonnablement optimistes quant à son changement d'affectation. Dans ces conditions, il est tout à fait vraisemblable que les recourants se soient finalement décidés à réaliser leur projet en deux étapes, dans l'espoir de pouvoir passer à la seconde dans un délai relativement bref. On peut certes leur reprocher d'avoir agi avec précipitation, alors qu'ils auraient pu ne s'engager que par une promesse de vente soumise à la condition expresse de pouvoir transformer l'immeuble à leur convenance; toutefois, si l'autorité intimée voit dans cet élément une preuve de la volonté spéculative des recourants, le Tribunal y voit au contraire un indice qui joue en leur faveur, dans la mesure où il dénote une certaine inconscience et un manque évident de professionnalisme. En outre, la société simple formée par les recourants et D. _____, en dépit des conséquences que l'on en déduit généralement au plan fiscal, s'explique davantage comme étant le résultat de la mise en commun des moyens financiers plutôt modestes des recourants, que comme étant l'indice d'une volonté de faire du commerce d'immeubles (voir dans ce sens FI 93/059 cons. 3b, p. 9 et 10). Il est en effet parfaitement compréhensible que trois familles parentes ou alliées, de surcroît étrangères en Suisse, manifestent le désir de partager le même toit; quant à D. _____, on a vu qu'il a déjà eu des rapports de voisinage

avec A. A. _____ d'avril 1979 à septembre 1981, période durant laquelle des liens d'amitié se sont créés entre les deux familles. Cette volonté de se rapprocher et de se procurer un logement, s'est d'ailleurs concrétisée après l'échec de l'opération de E. _____, puisque les frères A. _____ ont promis-acheté un terrain sis au J. _____ sur lequel ils envisagent de réaliser une villa de deux appartements (voir projet du 5 juillet 1994), en vue de s'y installer avec leur famille (voir dans ce sens FI 94/046 cons. 3e in fine). Le Tribunal conclut de ce qui précède que les recourants ont effectivement cherché à se procurer pour eux-mêmes et leurs familles un logement, lequel ne peut qu'être attribué à leur patrimoine privé (voir dans ce sens FI 94/046 cons. 3b). A cet égard, la modicité, voire l'absence de fonds propres n'est pas particulièrement déterminante en l'espèce, dès lors qu'il est en effet notoire que, à l'époque de l'achat du bien-fonds, on pouvait obtenir facilement des crédits hypothécaires avec un minimum de fonds propres (voir dans ce sens FI 93/059 cons. 3b p. 10). De plus, au vu des circonstances, il n'y a pas lieu de douter des allégations des recourants, lorsqu'ils affirment que, s'ils n'ont finalement pas engagé leurs fonds propres, c'est uniquement en raison de l'impossibilité dans laquelle ils se sont rapidement trouvés de pouvoir réaliser dans un délai raisonnable leur projet de quatre appartements. Dans ces conditions, il est forcément apparu, d'une part, que le crédit précité allait dépasser largement leurs besoins et, d'autre part, qu'il représenterait une charge financière trop lourde, car improductive. En définitive, on peut considérer que si le projet initial ne s'est pas réalisé et si la vente en cause a permis aux recourants de dégager un gain appréciable, cela n'est pas dû à une activité spéculative, mais bien aux difficultés rencontrées pour réaliser la seconde étape de leur projet, conjuguée avec le fait qu'aucun des recourants n'avait la capacité financière de racheter la part de propriété de ses associés et donc de reprendre également la charge hypothécaire en son seul nom. Il paraît donc logique que la solution de la revente se soit imposée comme étant la moins dommageable pour tous, même si elle n'est intervenue que deux ans et cinq mois après l'acquisition. Cette courte période, qui comprend également la phase des travaux, explique le fait que les deux logements réalisés soient restés inoccupés; on voit en effet mal quel intérêt certains des associés auraient eus à s'installer dans l'immeuble litigieux, alors que le sort de leur projet était aussi incertain, avec les conséquences financières que cela pouvait impliquer. Dès lors que l'intention des recourants de réaliser leur propre logement pour y habiter est établie, le Tribunal se dispensera d'examiner en détail les autres moyens invoqués par l'autorité intimée, susceptibles de fonder, en règle générale, la présomption d'une intention inverse, savoir de tirer un revenu ou de réaliser un gain. On relèvera toutefois que l'autorité intimée n'a pas qualifié de systématiques les opérations immobilières réalisées par les frères A. _____ entre 1974 et 1982. Vu les considérants qui précèdent, le recours doit être admis, ce qui conduit à l'annulation des taxations confirmées par les décisions litigieuses, les gains retirés par les recourants de la vente de la parcelle no 1***** de E. _____ devant être imposés sur la base des art. 40 ss LI; le dossier sera dès lors renvoyé à l'autorité intimée pour nouvelle décision sur ce dernier point. 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. 2000.-- aux recourants qui ont obtenu gain de cause avec l'assistance d'un homme de loi.