

VD_OMNI FI.1994.0131 vom 19. Februar 1996

VD Tribunal cantonal, 1996-02-19, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1994.0131

FR: VD_OMNI FI.1994.0131 du 19 février 1996

IT: VD_OMNI FI.1994.0131 del 19 febbraio 1996

Regeste

c/ACI | Décès d'un professionnel de l'immobilier en juillet 1985. Imposition des gains résultant des ventes d'immeubles réalisées entre le 1er janvier 1983 et le décès au titre de l'impôt spécial (art. 43 AIFD; 29 lit. b LI) ou dans le cadre de la taxation ordinaire de l'année 1985, pro rata temporis? Confirmation de la première solution, retenue par l'intimée.

Erwägungen

E. 1

lit. d AIFD, tombent en particulier dans le calcul de l'impôt, les bénéfices en capital qui sont obtenus dans l'exploitation d'une entreprise astreinte à tenir des livres, par l'aliénation ou la réalisation des biens, tels que les bénéfices sur immeubles, les bénéfices de liquidation en cas de remise ou d'aliénation d'une entreprise (cf. ATF 115 1b 265 consid. 1; arrêt Administration fédérale des contributions c. S. du 21 novembre 1991, in *Revue fiscale* 47/1992 p. 556). Il est également admis que le transfert de la fortune commerciale dans la fortune privée donne lieu à une réalisation imposable (ATF 112 1b 82 consid. 3 = *Archives* 57 p. 209; *Archives* 49 p. 61). Les conditions d'une imposition des bénéfices en capital sont donc l'existence d'une fortune commerciale, l'obligation de tenir des livres et l'existence d'un acte de réalisation (v. sur ce point ATF du 20 avril 1993, AFC c/ Tribunal administratif du canton de Vaud et S.). b) L'art. 29 LI, qui porte notamment - selon sa note marginale (v. aussi la note marginale de l'art. 43 AIFD) - sur les bénéfices en capital, prévoit la perception d'un impôt unique et distinct de l'impôt ordinaire sur le revenu à la fin de l'assujettissement ou en cas de taxation intermédiaire sur les bénéfices mentionnés à l'art. 20 al. 2 lit. c, obtenus durant la période de calcul et la période de taxation. Cette dernière disposition, dans la teneur qui était la sienne en 1985, s'énonçait ainsi : "Sont notamment considérés comme revenus imposables : [...] c) le bénéfice net provenant de l'aliénation, de la réalisation, du transfert dans la fortune privée ou de la réévaluation comptable d'éléments matériels et immatériels de la fortune commerciale. L'art. 29 est réservé". On considère généralement que cette réglementation coïncide, pour ce qui est de l'objet de l'impôt spécial, avec celle prévue en matière d'impôt fédéral direct, sous réserve de la condition relative à l'obligation de tenir des livres, qui n'est prévue que dans ce dernier domaine, mais non en matière d'impôt cantonal et communal (v. à ce propos Danielle Yersin, *Les gains en capital* considérés comme revenus d'une activité lucrative, *Archives* 59, 137, spécialement p.139 et 159; les recourants paraissent cependant contester ce point). c) Quoi qu'il en soit, la présente cause soulève des questions très similaires en matière d'impôt fédéral direct, d'une part, et en matière d'impôt cantonal et communal, d'autre part; il est dès lors opportun de les traiter dans un même arrêt. On retiendra en premier lieu que les conditions d'une imposition des bénéfices en capital, tels que rappelées plus haut sous lettre a, soit l'existence d'une fortune commerciale du défunt, l'obligation de tenir des livres (en matière d'impôt fédéral direct

seulement) et l'existence d'un acte de réalisation sont toutes remplies dans le cas d'espèce; au demeurant les héritiers de A. A. _____ ne contestent pas ce point, ni d'ailleurs le fait que le décès constitue l'un des cas d'application de l'art. 43 AIFD, respectivement 29 LI (dans ce sens : Archives 34, 153; v. au surplus Heinz Masshardt, no 9 ad art. 43 AIFD, qui précise que même les bénéfices en capital réalisés durant la période déterminante mais à un moment où la liquidation n'était pas encore envisagée, entrent dans le calcul de cet impôt). N'est en définitive litigieuse que la question de savoir si les gains immobiliers réalisés par le défunt durant la période de calcul, respectivement la période de taxation au cours de laquelle le décès est intervenu, sont susceptibles d'une imposition au titre de l'impôt annuel entier (art. 43 AIFD), respectivement au titre de l'impôt unique et distinct de l'art. 29 LI au motif qu'ils constitueraient, selon les recourants, un revenu ordinaire de A. A. _____ et non un gain en capital, suivant l'avis de l'autorité intimée. 2.

On traitera en premier lieu de la problématique posée par l'impôt fédéral direct. A cet égard, le régime d'imposition de l'art. 43 AIFD doit être rapproché de celui de l'art. 53 al. 2 de ce même texte, qui prévoit également un impôt annuel entier lié à la liquidation des personnes morales, sur les bénéfices en capital et les augmentations de valeur réalisés pendant la période de calcul et la période de taxation; cette disposition renvoie d'ailleurs à l'art. 43 AIFD. a) La jurisprudence expose la ratio legis de ces dispositions; il s'agit notamment d'éviter que, par le jeu de la fin de l'assujettissement et partant d'une imposition pro rata temporis, la dissolution de réserves latentes peu avant la liquidation échappe en tout ou partie à l'impôt; le régime de l'impôt spécial est ainsi destiné à pallier les effets de la brèche de calcul et joue en quelque sorte le rôle d'un décompte final avec le fisc. S'agissant de la question plus spécifique examinée ici, le Tribunal fédéral a jugé, dans le cadre de l'art. 53 al. 2 AIFD, que les bénéfices immobiliers obtenus par une société immobilière lors de la vente par parcelles d'un ensemble de terrains, étaient imposables de ce chef, quand bien même ils constituaient des rendements commerciaux ordinaires (Archives 25, 247 = RDAF 1957, 188; v. l'appréciation critique de Ernst Känzig, Wehrsteuer, II, no 18 ad art. 53 AIFD). Dans un arrêt ultérieur (Archives 34, 159 = ATF 91 I 108), le Tribunal fédéral a retenu une solution similaire dans le cadre de l'art. 43 AIFD; il s'agissait de deux contribuables qui avaient transformé leur société simple, active dans le commerce d'immeubles, en une société anonyme. Dans ce cadre, il a retenu que les conditions posées par l'art. 21 al. 1 lit. d AIFD étaient réalisées s'agissant des gains immobiliers obtenus durant la période de calcul et la période de taxation. L'arrêt relève qu'une double imposition est exclue, dès lors que les gains pris en compte dans le cadre de l'art. 43 AIFD ne peuvent être pris en considération dans le calcul de l'imposition ordinaire à forme des art. 42 et 41 al. 4 AIFD. Danielle Yersin, commentant ces arrêts (nuancés de manière peu claire par un arrêt paru au StE 1989 B 23.1 no 20, consid. 6), en conclut ce qui suit pour le contribuable astreint à tenir des livres (op. cit. p. 158) : "En fin d'assujettissement ou en cas de taxation intermédiaire, il est également imposé sur tous ses gains immobiliers au chef de l'art. 43 AIFD. Il n'y a pas lieu d'exclure du gain imposable selon l'art. 43, les bénéfices sur immeubles-marchandises pour les mettre au bénéfice de la lacune d'imposition". A vrai dire, le bref exposé de jurisprudence qui précède doit être complété par la mention de l'arrêt paru à la Revue fiscale 1992, 556 (spécialement consid. 6). Selon cet arrêt, seuls de véritables bénéfices en capital ou augmentations de valeur sont soumis à cet impôt spécial, non pas les bénéfices ordinaires d'exploitation, réalisés dans la gestion courante de l'entreprise; sans doute, des gains en capital au sens de cette disposition peuvent être réalisés aussi bien sur les actifs immobilisés que sur les actifs circulants, mais il reste que

celle-ci ne vise que les gains extraordinaires. L'arrêt ajoute enfin que, dans le cas d'espèce, on ne saurait reprocher à l'autorité fiscale d'avoir imposé de cette manière des revenus ordinaires d'un professionnel de l'immobilier; on notera en effet que, dans le cas d'espèce, l'intéressé avait aliéné les 21 immeubles dont il était propriétaire durant les années 1985 et 1986, soit aussitôt avant son départ pour l'Espagne intervenu le 1er janvier 1987; cette manière de procéder pouvait assurément être considérée comme une véritable liquidation, dégageant en réalité un bénéfice extraordinaire. b) Sous réserve de Danielle Yersin, la doctrine paraît plutôt critique à l'égard de la jurisprudence du Tribunal fédéral (le dernier arrêt précité mis à part, lequel n'a pas été commenté jusqu'ici). Pour les auteurs, en effet, les revenus ordinaires d'exploitation, même lorsqu'ils découlent de la vente d'immeubles, ne sauraient être considérés comme des bénéfices en capital au sens des art. 43 et 21 al. 1 lit. d AIFD; à leurs yeux, l'impôt spécial ne peut avoir pour objet que des revenus extraordinaires (dans ce sens Käznig, op. cit. I, no 222 ad. art. 21 AIFD; v. aussi Francis Cagianut / Ernst Höhn, Unternehmenssteuerrecht, 3e éd. § 20 no 22, qui renvoient à la définition des revenus extraordinaires au § 5 no 36). Ainsi, dans la mesure où l'autorité de céans se rallierait aux avis émis par Käznig ou Cagianut/Höhn, force serait d'admettre que les revenus immobiliers réalisés par feu A. A. _____ entre le 1er janvier 1983 et son décès devraient échapper à l'imposition au titre de l'art. 43 AIFD; seuls les revenus immobiliers de la période de calcul 1983-1984 seraient alors compris dans la taxation ordinaire de l'année fiscale 1985. c) L'AFC a toutefois invoqué une décision non publiée du Tribunal fédéral du 2 mai 1995 (cause 2A.407/1994), qui avait trait à une affaire genevoise. Le contribuable a conduit une promotion portant sur des lots de PPE, ce entre 1980 et 1986. Au lieu de comptabiliser au fur et à mesure les recettes de ses ventes, il ne les a passées en compte qu'au moment où la globalité a été aliénée, soit en 1986. Il a ensuite annoncé avoir cessé ses activités dès cet exercice et avoir fait passer les immeubles qui étaient encore en sa possession dans sa fortune privée. En procédure, il faisait valoir que les revenus immobiliers concernés devaient entrer dans son revenu ordinaire (tel avait été le cas par le passé déjà), de sorte que lesdits revenus, réalisés durant la brèche de calcul, échappaient à l'impôt ou n'étaient imposés, à tout le moins, que partiellement, en raison de la taxation intermédiaire. La CCRI du canton de Genève a admis ce point de vue, en tous les cas partiellement; selon l'arrêt de cette autorité, l'autorité fiscale devait procéder à une ventilation entre les revenus extraordinaires, sujets à l'imposition selon l'art 43 AIFD, respectivement les revenus ordinaires échappant à celle-ci. Le recours de l'AFC, invoquant précisément l'arrêt publié aux Archives 34, 159 et l'opinion de Danielle Yersin, visait à obtenir une imposition au titre de l'art. 43 AIFD de l'ensemble des revenus immobiliers précités. Le Tribunal fédéral lui a donné raison; dans son arrêt, il rappelle tout d'abord sa jurisprudence selon laquelle les bénéfices sur vente d'immeubles peuvent remplir simultanément les conditions de l'art. 21 al.1 lit. a AIFD et de la lettre d de cette même disposition. Il invoque ensuite un argument de texte en soulignant que cette dernière règle prévoit l'imposition des "bénéfices en capital obtenus [...] par l'aliénation ou la réalisation de biens, tels que les bénéfices sur immeubles" (cons. 4b); il en déduit - encore que sur ce point la motivation de l'arrêt ne soit pas parfaitement claire - que les gains réalisés par un professionnel de l'immobilier dans le cadre de ventes d'immeubles doivent toujours être considérés comme des bénéfices en capital, au sens des art. 43 et 21 al. 1 lit d AIFD, quand bien même ils seraient susceptibles aussi d'entrer dans le revenu ordinaire de l'intéressé. Outre l'argument de texte déjà évoqué, l'arrêt souligne également le caractère non périodique des bénéfices obtenus dans le commerce d'immeubles, ce qui rendrait illusoire la

ventilation qu'entendait opérer l'autorité genevoise entre la part des bénéfices correspondant à une dissolution de réserves latentes et celle représentant le bénéfice d'exploitation ordinaire. Ce faisant, le Tribunal fédéral s'est rallié à la solution suggérée par Danielle Yersin et citée plus haut. d) L'autorité de céans, pour sa part, n'entend pas s'écarter de la jurisprudence du Tribunal fédéral, même si l'arrêt non publié précité n'examine pas en détail les critiques émises à ce propos dans la doctrine. On relèvera, dans la ligne de l'interprétation littérale de l'art. 21 al.1 lit. d AIFD adoptée dans ce jugement, que les biens immobiliers présentent une nature particulière par rapport à d'autres biens, appelant fréquemment l'adoption de règles ou de solutions spécifiques; il est notamment parfaitement raisonnable - et par ailleurs conforme au principe de l'égalité de traitement (v. dans le même ATF non publié précité, cons. 4d) - d'admettre que la réalisation de bénéfices sur immeubles constitue toujours un gain en capital, au sens des art. 43 et 21 al. 1 lit. d AIFD, quand bien même ils pourraient entrer, comme en l'espèce, dans la taxation ordinaire d'un commerçant professionnel d'immeubles. e) Le recours formé en matière d'impôt fédéral direct doit dès lors être rejeté. 3. En matière d'impôt cantonal et communal, l'art. 29 LI prévoit la perception d'un impôt unique et distinct de l'impôt ordinaire s'agissant de diverses indemnités ou de bénéfices en capital, notamment ceux "provenant de l'aliénation [...] d'éléments matériels [...] de la fortune commerciale" (selon la formule de l'art. 20 lit. c en relation avec l'art. 29 al.1 lit. b LI). Les recourantes font valoir que le législateur vaudois, contrairement à l'AIFD, a clairement fait la distinction entre les revenus provenant d'une activité (art. 20 al. 2 lit. a et b, cette dernière lettre visant plus précisément l'activité indépendante) et les bénéfices en capital (art. 20. al. 2 lit. c), seuls ces derniers pouvant faire l'objet d'une imposition au titre de l'art. 29 al. 1 lit. b LI. Selon elles, le départ entre ces deux types de revenu aurait été confirmé encore par l'adoption de l'art. 41 lit. a LI, dans la nouvelle du 28 novembre 1962 relative à l'imposition des gains immobiliers; cette disposition exclut en effet de cette imposition "les gains que l'aliénateur réalise dans le cadre de son activité professionnelle ou sur des immeubles affectés à son activité, lorsque le gain est déjà soumis à l'impôt sur le revenu dans le canton (art. 20 alinéa 2, lettres b et c; l'alinéa 3 étant réservé)". Pour l'autorité intimée en revanche, les considérations émises plus haut en matière d'impôt fédéral direct sont également valables en droit cantonal. On remarquera tout d'abord que le législateur cantonal de 1956 s'est fixé comme objectif important de simplifier les procédures de taxation en adoptant des principes semblables à ceux de l'impôt fédéral direct (BGC août 1956, 701); il apparaît d'ailleurs effectivement que le régime découlant de la LI s'avère fréquemment très proche de celui de l'AIFD (il en va ainsi notamment de la notion de professionnel de l'immobilier, à propos de laquelle la jurisprudence rendue en matière d'impôt fédéral direct, respectivement celle fondée sur le droit vaudois coïncident : v. à ce propos RDAF 1992, 363; l'exposé des motifs de la loi du 28 novembre 1962 fait d'ailleurs allusion à la jurisprudence fédérale : BGC novembre 1962, 254; s'agissant de l'art. 21 al. 1 lit. d AIFD, il se distingue de l'art. 20 al. 2 lit. c LI essentiellement par le fait qu'il s'applique aux entreprises astreintes à tenir des livres : dans ce sens, Danielle Yersin, op. cit. p. 159). Cela n'exclut pas, bien sûr, des divergences entre ces deux textes, en raison notamment de leur formulation différente. Dans le cas particulier, il convient de vérifier principalement si le champ d'application de la lettre b est complètement distinct de celui de la lettre c de l'art. 20 al. 2 LI ou au contraire si, comme en droit fédéral, ces deux règles se recoupent en partie, de sorte qu'elles pourraient trouver application cumulativement dans certaines hypothèses. Les recourantes, à cet égard, établissent bien l'existence d'une distinction - traditionnelle - entre revenu d'activité et

bénéfice en capital, mais elles n'apportent aucune démonstration de l' "étanchéité" de ces deux catégories de revenus. Dans ces conditions, le tribunal retient, comme en droit fédéral, que certains revenus sont précisément susceptibles de réaliser les conditions d'application tant de la lettre b que de la lettre c de l'art. 20 al. 2 LI; tel doit être le cas des gains sur ventes d'immeubles réalisés par un professionnel de l'immobilier, pour les motifs déjà examinés au considérant précédent. En outre, il faut considérer que les immeubles réalisés par feu A. _____, même s'ils peuvent être considérés comme des immeubles-marchandises (d'où application possible de la lettre b), constituent néanmoins simultanément des éléments matériels de la fortune commerciale, susceptibles de dégager un bénéfice en capital au sens de la lettre c de l'art. 20 al. 2 LI. Enfin, quoi qu'en disent à ce propos les recourantes, l'application cumulative de ces deux règles n'entraîne pas encore une double imposition, au titre de l'impôt unique et distinct, d'une part, et dans le cadre de l'impôt sur le revenu ordinaire, d'autre part; en effet, les éléments soumis au premier échappent nécessairement au second. Cela résulte de la teneur de l'art. 29 LI qui parle d'un "impôt unique et distinct de l'impôt ordinaire" et d'une interprétation raisonnable de cette règle (la citation de l'exposé des motifs à laquelle se réfèrent les recourantes, BGC août 1956, 712, doit précisément être comprise dans ce sens). Le recours déposé en matière d'impôt cantonal et communal doit ainsi être écarté, lui aussi. 4. Vu l'issue des recours, un émolument d'arrêt fixé à Fr. 7'500.- doit être mis à la charge des recourantes, qui n'ont pas droit à des dépens (art. 55 LJPA).

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