

# VD\_OMNI FI.2005.0195 vom 29. Dezember 2006

VD Tribunal cantonal, 2006-12-29, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2005.0195](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2005.0195)

FR: VD\_OMNI FI.2005.0195 du 29 décembre 2006

IT: VD\_OMNI FI.2005.0195 del 29 dicembre 2006

## Regeste

X. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts | Le bénéfice réalisé par la vente d'actions d'une société immobilière doit être rattaché à la fortune commerciale du vendeur lorsque celui-ci a agi en tant que professionnel et, partant, considéré comme un revenu. Tant que le contribuable n'a pas procédé à un décompte fiscal sur ses réserves latentes afférentes aux immeubles, ceux-ci demeurent dans son patrimoine commercial, quand bien même il a cessé toute activité lucrative dans ce domaine. Le transfert d'un immeuble par voie successorale ne rompt pas le rattachement de ce bien à la fortune commerciale. Un contribuable ne peut se prévaloir d'une erreur isolée commise par l'administration fiscale en invoquant une violation de l'égalité de traitement que lorsque la pratique de l'autorité est constamment contraire à la loi et que l'autorité refuse de revenir sur son ancienne pratique illégale, conditions non réalisées en l'espèce. Le recours est rejeté.

## Erwägungen

### E. 1

Interjeté dans le délai de trente jours prévu par les art. 200 LI et 140 LIFD, le présent recours est recevable en la forme.

### E. 2

Le litige porte sur le mode d'imposition du bénéfice réalisé par le recourant lors de l'aliénation des quatorze actions de la société immobilière 2.\*\*\*\*\* S.A.. Selon l'autorité intimée, il s'agit d'un élément du revenu. De son côté, le recourant estime que le gain réalisé à l'occasion de la vente des actions litigieuses doit être soumis à l'impôt sur le gain immobilier. Il convient donc de déterminer si ces titres faisaient partie de la fortune commerciale de feu BX. \_\_\_\_\_ et s'il s'est produit un transfert de celles-ci dans la fortune privée de celui-ci, de feu son épouse ou, enfin, dans celle du recourant. La question du rattachement patrimonial de ces titres à la fortune privée ou au revenu d'une activité lucrative indépendante doit être résolue à l'aune des art 20 aLI et 18 al. 2 LIFD et de la jurisprudence y relative. a) L'art. 20 aLI, en vigueur jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier 2001, dispose ce qui suit : "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. Sont notamment considérés comme revenus imposables : a) (...); b) le revenu des activités indépendantes (commerces, industries, métiers, exploitation du sol et des forêts, professions libérales ou autres), compte tenu des prélèvements de l'exploitant à des fins privées; c) les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation et du transfert dans la fortune privée d'éléments de la fortune commerciale, ainsi que les bénéfices de réévaluation; les art. 55c et 55d s'appliquent par analogie. L'art. 29 est réservé; b) L'art. 18 al. 2 LIFD prévoit que tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable

d'éléments de la fortune commerciale font partie du produit de l'activité lucrative indépendante. c) Pour distinguer l'administration de la fortune privée de l'activité lucrative indépendante, la jurisprudence a développé plusieurs critères. Selon la pratique constante du Tribunal fédéral, les bénéfices provenant de l'aliénation d'immeubles constituent le revenu d'une activité lucrative et les démarches qui leur sont liées doivent être qualifiées de commerce professionnel d'immeubles au sens de l'art. 21 al. 1 lit a AIFD lorsque ces activités dépassent la simple administration de la fortune privée ou que le bénéfice n'est pas réalisé en profitant d'une occasion qui s'est présentée fortuitement, mais que l'activité dans son ensemble est orientée sur l'obtention d'un gain. La distinction entre l'administration de la fortune privée et le revenu de l'activité lucrative indépendante doit se faire sur la base d'une appréciation de toutes les circonstances du cas. Toutefois, le caractère systématique ou planifié de l'activité, le nombre de transactions, la relation étroite entre une transaction et l'activité professionnelle du contribuable ainsi que les connaissances techniques spéciales, la durée de la possession, l'engagement de fonds étrangers importants pour financer les transactions ou le réinvestissement en immeubles du bénéfice réalisé sont autant d'indices d'une activité lucrative dépassant la simple administration de la fortune. Chacun de ces indices peut, à lui seul ou combiné avec un autre, suffire pour admettre que l'on se trouve en présence d'une activité lucrative (RDAF 1999 II 385 consid. 3c p. 390 et les références citées). Le contribuable a toutefois la possibilité de renverser cette présomption en démontrant que l'aliénation rentre bel et bien dans le cadre d'actes d'administration courante de sa fortune ou encore de la mise à profit d'une situation favorable. d) En l'espèce, il n'a pas été contesté que feu BX. \_\_\_\_\_, le père du recourant exerçait bel et bien une activité lucrative accessoire dans le domaine immobilier. AX. \_\_\_\_\_ l'a d'ailleurs implicitement admis dans sa réclamation du 28 novembre 2000 en indiquant que son père avait cessé toute activité lucrative tant dans le domaine de la menuiserie que dans celui de l'immobilier. Il s'ensuit que les actions litigieuses doivent effectivement être rattachées à la fortune commerciale de feu BX. \_\_\_\_\_.

### **E. 3**

Le recourant soutient qu'à son décès, son père n'exerçait plus aucune activité lucrative, ni principale, ni accessoire, depuis de nombreuses années. Il en infère que le fruit de ses activités immobilières annexes avait passé dans sa fortune privée au moment de la cessation de ses activités. Lorsqu'un contribuable cesse son activité lucrative indépendante et en informe les autorités fiscales, celles-ci procèdent en principe à l'imposition des bénéfices en capital réalisés lors du passage de ses biens de son patrimoine commercial dans son patrimoine privé. A cette occasion, le contribuable effectue un décompte fiscal sur les réserves latentes afférentes aux immeubles faisant partie de son patrimoine commercial avec les autorités fiscales. S'il ne procède pas à un tel décompte, il faut partir du principe que les immeubles demeurent dans le patrimoine commercial. Ainsi, la cessation de l'activité lucrative qui avait permis au contribuable d'acquérir son patrimoine immobilier n'engendre pas automatiquement un transfert des immeubles qui le composent de sa fortune commerciale vers sa fortune privée. Admettre une solution différente conduirait à une imposition immédiate du bénéfice ainsi réalisé qui risquerait de contraindre le contribuable à vendre ses immeubles pour payer l'impôt. Si l'on devait admettre que l'écoulement d'un certain temps depuis la fin de l'activité lucrative engendre à lui seul le transfert du patrimoine commercial vers le patrimoine privé, cela reviendrait aussi à créer des inégalités de traitement injustifiées car celui qui peut attendre suffisamment de temps pour aliéner son patrimoine serait favorisé par rapport à celui qui doit vendre rapidement son patrimoine

commercial (RDAF 1999 II 385 consid. 6c p. 398 à 400). Dans le cas particulier, aucun élément du dossier ne permet de penser que le père du recourant ait manifesté son intention de transférer les actions litigieuses dans son patrimoine privé. Il faut donc considérer qu'au jour de son décès, les actions de la société immobilière 2.\*\*\*\*\* S.A. appartenaient encore à sa fortune commerciale.

#### **E. 4**

AX. \_\_\_\_\_ fait valoir que l'autorité intimée n'a pas été en mesure de prouver que les actions litigieuses avaient échappé à une taxation de leur plus-value et qu'elle devrait renoncer à imposer aujourd'hui le gain réalisé par leur aliénation pour éviter le risque de double imposition. Ce faisant, le recourant perd de vue que c'est à lui qu'incombe le fardeau de la preuve de ce transfert et, partant, que c'est à lui de prouver qu'un transfert dans la fortune privée a déjà été opéré. Certes, la double imposition, somme toute hypothétique, invoquée par le recourant constitue un risque. Cependant, d'une manière générale, le défaut de preuve va au détriment de la partie qui entend tirer un droit du fait non prouvé (Pierre Moor, Droit administratif II, Berne 2002, p. 263). En l'occurrence, l'autorité intimée a fait application d'une présomption qui n'a pas été renversée. L'argument du recourant doit donc être rejeté.

#### **E. 5**

décembre 1994). Ainsi, d'une manière générale, les actifs conservent leur nature commerciale au-delà du décès. En l'espèce, on ne voit pas pour quelles raisons deux transferts successoraux feraient perdre aux immeubles litigieux leur rattachement au patrimoine commercial, ce d'autant plus, qu'en l'occurrence, le recourant n'a nullement établi que sa mère ait manifesté sa volonté de transférer les actions litigieuses dans son patrimoine privé et ait procédé à un décompte fiscal à ce moment. Cet argument doit donc être rejeté.

#### **E. 6**

Enfin, le recourant se déclare surpris par le fait qu'il soit l'objet d'une imposition à laquelle son frère, DX. \_\_\_\_\_, avait échappé lorsqu'il avait aliéné les actions dont il avait hérité, semble-t-il en raison de sa situation financière difficile de l'époque. Il y voit une inégalité de traitement qui le fait douter du bien-fondé de la taxation litigieuse et estime qu'il devrait profiter d'un traitement similaire car sa situation actuelle est aussi difficile que celle de son frère à l'époque. Comme on l'a vu ci-dessus, l'imposition de l'aliénation des actions litigieuses au titre de revenu est conforme à la loi. Le traitement différent dont ont bénéficié chacun des frères X. \_\_\_\_\_ constitue donc effectivement une inégalité de traitement. Cependant on ne voit pas pour quelle raison le recourant devrait profiter à son tour également de ce qui apparaît manifestement constituer une erreur de l'autorité. Si l'on devait prôner une solution contraire, cela reviendrait, somme toute, à tolérer que l'autorité puisse, de par sa propre volonté, se délier de l'obligation d'appliquer la loi. Or, le principe de la légalité doit l'emporter sur celui de l'égalité, tout particulièrement en droit fiscal, comme le consacre l'adage « pas d'égalité dans l'illégalité ». Cette maxime ne connaît d'exception que lorsque la pratique de l'autorité est constamment contraire à la loi et que l'autorité refuse de revenir sur son ancienne pratique illégale (Andreas Auer, Giorgio Malinverni, Michel Hottelier, Droit constitutionnel suisse II, Berne 2006, p. 501). Cette exception n'étant pas réalisée en l'espèce, il convient également de rejeter cet argument. Compte tenu de ce qui précède, la fixation d'une audience et l'audition en qualité de témoin

de E. \_\_\_\_\_, contrôleur à la section des gains immobiliers de l'ACI, lequel avait statué sur le cas des deux frères X. \_\_\_\_\_, ne paraissent pas nécessaires. L'intéressé avait d'ailleurs expliqué, dans un courrier du 31 juillet 2003 adressé à la Fiduciaire Daniel Heiz SA, que DX. \_\_\_\_\_ avait bénéficié par erreur de l'impôt spécial sur les gains immobiliers.

#### **E. 7**

Le recours doit être rejeté et la décision entreprise maintenue. Succombant, le recourant doit supporter les frais judiciaires et n'a 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.