

VD_OMNI FI.2009.0101 vom 23. November 2010

VD Tribunal cantonal, 2010-11-23, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2009.0101

FR: VD_OMNI FI.2009.0101 du 23 novembre 2010

IT: VD_OMNI FI.2009.0101 del 23 novembre 2010

Regeste

X. _____ /Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Imposition d'un gain immobilier. Rappel des critères dégagés par la jurisprudence pour distinguer l'activité indépendante de la simple gestion de la fortune privée. En l'espèce, c'est à juste titre que l'ACI a imposé le gain immobilier réalisé par le recourant au titre de l'impôt sur le revenu, alors même que le bien aurait été acquis dans un but de prévoyance: le recourant a exercé la profession d'architecte; il a participé à d'autres opérations immobilières en société simple avec un professionnel de l'immobilier; il n'a en outre jamais utilisé l'immeuble en question comme habitation personnelle. Recours rejeté.

Erwägungen

E. 1

a) Déposé dans le délai de trente jours prévu par les art. 200 de la loi cantonale du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RSV 642.11) et 140 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), le recours est intervenu en temps utile. Il est au surplus recevable en la forme. b) Le litige a trait à l'impôt cantonal et communal, ainsi qu'à l'impôt fédéral direct. A l'instar de l'ACI, et comme la jurisprudence le lui permet, la cour de céans tranchera le recours aussi bien pour ce qui concerne l'impôt cantonal et communal, d'une part, que pour ce qui concerne l'impôt fédéral direct, d'autre part (ATF 131 II 553 consid. 4.2 p. 559; 130 II 509 consid. 8.3).

E. 2

Le litige porte sur l'imposition du gain immobilier réalisé par le contribuable. L'autorité intimée soutient qu'il s'agit d'un gain acquis au titre d'un commerce professionnel taxé au titre de l'imposition sur le revenu, en application des art. 21 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RSV 642.11) et 18 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), tandis que le recourant conclut à l'existence d'un gain privé, exempté d'impôt sur le plan du droit fédéral (art. 16 al. 3 LIFD) et imposable sur le plan cantonal et communal selon l'art. 61 al. 1 LI.

E. 3

Les gains qui ne sont pas frappés de l'impôt sur les gains immobiliers font partie du revenu ou du bénéfice imposable du contribuable. L'article 62 est réservé. Jusqu'au 1^{er} janvier 2003, l'art. 61 al. 1 prévoyait aussi un impôt sur le gain immobilier lors d'une aliénation d'un immeuble situé dans le canton "lorsque des contribuables qui n'ont dans le canton ni leur domicile, ni un établissement stable, y sont intéressés en tant que propriétaires, associés ou intermédiaires, dans le cadre d'un commerce professionnel d'immeubles". Cet alinéa a toutefois été supprimé le 4 décembre 2001, avec effet au 1^{er} janvier 2003 et n'est donc pas applicable à la présente cause. Le Tribunal fédéral a dégagé un certain nombre de critères

permettant de distinguer l'activité indépendante de la simple gestion de la fortune privée (Danielle Yersin, La distinction entre l'activité indépendante et la gestion de la fortune privée, in Archives 67 p. 97 ss; du même auteur, Les gains en capital considérés comme le revenu d'une activité lucrative, in Archives 59, p. 137 ss). En matière immobilière, il a notamment considéré que valent comme indices d'une activité lucrative indépendante dépassant la simple administration de la fortune privée les éléments suivants: le caractère systématique et/ou planifié des opérations, la fréquence élevée des transactions, la courte durée de possession des biens avant leur (re)vente, la relation étroite entre l'activité indépendante (accessoire) supposée et la formation et/ou la profession (principale) du contribuable, l'utilisation de connaissances spécialisées, l'engagement de fonds étrangers d'une certaine importance pour financer les opérations, le réinvestissement du bénéfice réalisé ou encore la constitution d'une société de personnes. Chacun de ces indices peut conduire, en concours avec les autres voire même - exceptionnellement - isolément s'il revêt une intensité particulière, à la reconnaissance d'une activité lucrative indépendante (ATF 2C 893/2008 du 10 août 2009, consid. 2.2; ATF 2A 66/2002 du 17 septembre 2002, consid. 2.2; ATF 125 II 113 consid. 3c et 6a; Peter Spori, Einkommenssteuerliche Aspekte privater Portfolio-Anlagen, in Archives 59 p. 346, 352 ss). 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 de ces critères (Archives 69 p. 788 ; ATF 2A.234/2001 du 15 février 2002, cons. 3.2; Archives 49 p. 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; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 3ème éd., Bâle 2007, § 7, n. 47 ss, p. 93 ss; Danielle Yersin, Les gains en capital considérés comme le revenu d'une activité lucrative in Archives 59, p. 141-142). Parmi ceux-ci, 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 et l'intention de réaliser un gain. Concernant le caractère systématique des opérations, le nombre des achats et des ventes du contribuable est le signe du caractère systématique de l'activité. Il n'existe toutefois pas de nombre décisif d'opérations qui permette de départager l'activité commerciale de la gestion de la fortune privée. Si les achats et les ventes sont fréquents et réguliers, une forte présomption naît en faveur de l'existence d'une activité commerciale. En cas de doute, d'autres facteurs permettent de qualifier l'aliénation, tels que son rapport avec la profession du contribuable, le financement de l'opération, sa brièveté, etc. (Archives 49 p. 55 = RDAF 1982, 32). S'agissant du rapport avec l'activité principale du contribuable, on notera que les architectes (Archives 47 p. 418, 131; Archives 47 p. 209; Archives 46 p. 504; Archives 30 p. 371), entrepreneurs (Archives 48 p. 131; Archives 47 p. 485; Archives 40 p. 225), techniciens en génie civil et maîtres d'état (Archives 40 p. 389; ATF 92 I 121 = RDAF 1967, 247), même salariés, sont régulièrement imposés comme indépendants sur les revenus de la gestion de leur fortune immobilière, qu'ils présentent par hypothèse comme une activité privée; la maison d'habitation personnelle doit en revanche échapper à ce traitement, même si ce principe connaît des exceptions (Yves Noël in Commentaire romand LIFD, n. 22 ad art. 18). Le nombre d'opérations ne joue que peu, si ce n'est pas de rôle. L'activité immobilière du contribuable peut avoir un caractère purement accessoire, et même occasionnel. Ainsi, une opération isolée peut être considérée comme professionnelle si elle est en rapport avec la profession principale du contribuable. A cet égard, il est sans

importance que le contribuable soit indépendant ou salarié (notamment d'une société dont il serait actionnaire) dans le cadre de son activité principale. Il est indifférent que l'opération ait effectivement procuré du travail au contribuable ou que celui-ci ait revendu l'immeuble sans transformation (Danielle Yersin, in Archives 59 p. 137, p. 143 et les références). Au sujet de la participation du contribuable à une société de personnes, il convient de relever que le contribuable qui ne participe pas personnellement à une activité immobilière n'en courra pas moins le risque d'être imposé comme un indépendant s'il y prend part économiquement au travers d'une société simple avec des professionnels de l'immobilier (Archives 49 p. 558 = RDAF 1982, 30; Archives 47 p. 485 = RDAF 1980, 164).

E. 4

En l'espèce, l'examen des critères dégagés par le Tribunal fédéral démontre que la vente de l'immeuble litigieux dépasse la simple administration de la gestion privée. En effet, le contribuable a exercé la profession d'architecte ce qui, en soi déjà, constitue un critère déterminant pour qualifier le caractère commercial d'une vente immobilière. Le recourant n'en est pas à sa première transaction. Au cours des années 1982 à 1989, il a participé à une promotion immobilière avec un tiers, A. _____, exerçant également une profession en relation avec l'immobilier. Au cours de ces opérations, les associés ont vendu des lots de propriétés par étage sur la commune d'Yverdon et ont été imposés sur les gains réalisés au titre du revenu ordinaire, ce qui n'a pas été contesté par le contribuable. Chaque aliénation doit certes faire l'objet d'un examen distinct, car il n'est pas impossible que l'une représente un acte de gestion de la fortune privée, alors que l'autre soit commerciale (cf. Archives 46 p. 504). Cependant, les circonstances du cas d'espèce ne sont pas différentes des précédentes et conduisent également à considérer le gain réalisé lors de la vente du 7 avril 2006 comme un revenu professionnel. Le contribuable n'a par ailleurs jamais utilisé l'immeuble situé sur la parcelle 1***** à Yverdon, comme habitation personnelle, ce qui exclut de traiter cette transaction différemment des précédentes. Il a de plus lui-même déclaré qu'il était encore propriétaire d'un immeuble à Yverdon en société simple avec A. _____, et deux parts de PPE (soit deux appartements) à son nom, ce qui accrédite la thèse selon laquelle le recourant est actif dans le milieu immobilier et qu'il doit être considéré comme un professionnel de l'immobilier.

E. 5

a) Le contribuable fait valoir que l'achat de l'immeuble litigieux avait été consenti pour constituer un complément à sa retraite. Cet élément n'est toutefois pas décisif. En effet, le fait que des immeubles soient destinés à la prévoyance professionnelle d'un contribuable ne leur attribue pas le caractère de fortune privée, ni ne permet de qualifier le revenu réalisé sur leur aliénation de bénéfice en capital privé. La prévoyance professionnelle peut également être assurée au moyen d'actifs provenant de la fortune commerciale (RDAF 1999 II 385 consid. 6b; arrêt du Tribunal administratif FI 1992.0090 du 20 avril 1994; FI 2010.0014 du 6 août 2010, consid. 2 f). b) A l'appui de son recours, le contribuable fait encore valoir que les décisions de taxation définitives depuis 2003 mentionnent pour ses immeubles "code 500 immeubles privés". Il est dès lors fait grief à l'administration fiscale de ne pas avoir manifesté son intention de considérer l'immeuble en cause comme un élément de la fortune commerciale en 1992 déjà, quand le contribuable a racheté sa part à son associé. Cette mention reportée dans les décisions de taxation s'explique par le fait que, dans ses déclarations d'impôt, le contribuable a annoncé l'ensemble de ses immeubles dans sa fortune privée. Toutefois, cette indication dans la déclaration ne suffit pas à ranger ipso facto dans

la fortune privée des immeubles qui appartiennent à la fortune commerciale du contribuable en vertu des critères posés par la jurisprudence du Tribunal fédéral. Au demeurant, il appartient au contribuable d'informer de façon suffisamment claire l'autorité fiscale de sa volonté de soustraire un objet à la fortune commerciale (ATF du 23 mai 1986, in Archives 57 p. 209, RDAF 1990, 21, spéc. 28). Comme le relève l'autorité intimée, l'indication portée par le contribuable dans sa déclaration d'impôt ne constitue pas une manifestation expresse d'une volonté de transférer l'ensemble de la fortune commerciale dans le patrimoine privé.

E. 6

En conclusion, il apparaît que le gain immobilier réalisé par la vente de la parcelle 1***** sise à Yverdon doit être imposée au titre de l'impôt sur le revenu, en vertu des art. 21 al. 1 LI en matière d'impôt cantonal et communal et 18 al. 1 LIFD en matière d'impôt fédéral direct.

E. 7

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. Vu l'issue du litige, le recourant supportera les frais de justice, arrêtés à 2'500 francs, soit à 1'500 fr. en matière d'impôt cantonal et communal et à 1'000 fr. en matière d'impôt fédéral direct. Par ailleurs, le recourant n'aura pas droit à l'allocation de dépens.

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