

# VD\_OMNI FI.2010.0014 vom 6. August 2010

VD Tribunal cantonal, 2010-08-06, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2010.0014](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2010.0014)

FR: VD\_OMNI FI.2010.0014 du 6 août 2010

IT: VD\_OMNI FI.2010.0014 del 6 agosto 2010

## Regeste

A.X.\_\_\_\_\_, B.X.\_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Les revenus de la vente de deux immeubles par les recourants constituent un gain acquis au titre d'un commerce professionnel au vu de la participation d'un des recourants (monteur en chauffages) à une société de personnes, du fait qu'il a déjà participé à plusieurs opérations immobilières qui ont été qualifiées de commerciales et que l'opération dont il est question ici lui a procuré du travail.

## Erwägungen

### E. 1

Interjeté en temps utile et en la forme, le présent recours est recevable.

### E. 2

Est litigieuse la question de la qualification du gain perçu par les recourants lors de la vente, le 2 mars et le 4 avril 2007, de deux parcelles sises à Montreux. a) L'autorité intimée soutient qu'il s'agit d'un gain acquis au titre d'un commerce professionnel taxé 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 (LIFD; RS 642.11). Selon ces dispositions, sont imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de tout autre activité lucrative indépendante (al. 1). 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. Le transfert d'éléments de la fortune commerciale dans la fortune privée ou dans une entreprise ou un établissement stable sis à l'étranger est assimilé à une aliénation. La fortune commerciale comprend tous les éléments de fortune qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante (al. 2). D'après les recourants, ce gain doit être considéré comme un gain immobilier 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. Il ressort de cette disposition que l'impôt sur les gains immobiliers a pour objet les gains réalisés lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble, situé dans le canton, qui fait partie de la fortune privée du contribuable (let. a); qui est destinée à l'exploitation agricole ou sylvicole du contribuable (let. b); qui appartient à un contribuable exonéré de l'impôt sur le revenu ou sur le bénéfice (let. c). Les gains qui ne sont pas frappés de l'impôt sur les gains immobiliers font partie du revenu ou du bénéfice imposable du contribuable (al 3). 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 p. 511). c) Dans le domaine immobilier et plus précisément en matière de gains en capital réalisés sur des biens immobiliers, le Tribunal fédéral a développé une abondante jurisprudence afin de distinguer l'activité indépendante et la simple gestion de la fortune privée (Danielle Yersin, La distinction entre l'activité indépendante et la gestion de la fortune privée, Arch. 67, p. 97 ss; du même auteur, Les gains en capital considérés comme le revenu d'une activité lucrative, Arch. 59, p. 137 ss). En substance, selon une définition qui résume cette jurisprudence et reprise par Danielle Yersin (Archives 59, 137), 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. également 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, 2 e éd. 1998, p. 334; P. Spori, Einkommenssteuerliche Aspekte privater Portfolio-Anlagen, in Archives 59, 346, spéc. 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 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 et l'intention de réaliser un gain. Il ressort de la jurisprudence abondante du Tribunal fédéral sur le sujet notamment ce qui suit: 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. (Arch. 49, 55 = RDAF 1982, 32). S'agissant du rapport avec l'activité principale du contribuable, on notera que les architectes (Arch. 47, 418, 131; Arch. 47, 209; Arch. 46, 504; Arch. 30, 371), entrepreneurs (Arch. 48, 131; Arch. 47, 485; Arch. 40, 225), techniciens en génie civil et maîtres d'état (Arch. 40, 389; ATF 92 I 121 = RDAF 1967, 247), même salariés, sont régulièrement imposés comme indépendants pour la gestion de leur fortune immobilière présentée par eux comme 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, N22 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 transformations (Danielle Yersin in Archives de droit fiscal 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 sur une activité indépendante s'il y prend part économiquement au travers d'une société simple avec des professionnels de l'immobilier (Arch. 49, 558 = RDAF 1982, 30; Arch. 47, 485 = RDAF 1980, 164). d) En l'espèce, il résulte clairement de l'examen des critères essentiels dégagés par la jurisprudence que la vente par les recourants des deux immeubles sis à Montreux dépasse le cadre de la simple administration de leur fortune privée. En effet, si la parcelle 2\*\*\*\*\* a été acquise par les époux X. \_\_\_\_\_, la parcelle 1\*\*\*\*\* l'a, elle, été par le recourant A.X. \_\_\_\_\_ et son cousin, Y. \_\_\_\_\_, qui ont procédé en s'associant sous la forme d'une société de personnes. Est également déterminant le fait que, par cette association, il ont déjà procédé, en 1983, 1986 et 2003, à des ventes d'immeubles qui ont été qualifiées de commerciales. Car s'il est vrai que chaque aliénation doit faire l'objet d'un examen séparé (car il n'est pas impossible que l'une représente un acte de gestion de la fortune privée alors que l'autre est commerciale, cf. Arch. 46, 504), rien, ici, ne permet de s'écarter de cette qualification, dès lors qu'il s'agit d'opérations de même type. En outre, il convient de constater que non seulement le recourant A.X. \_\_\_\_\_ était monteur en chauffage et travaillait comme indépendant dans cette branche jusqu'à ce qu'il prenne récemment sa retraite, ce qui constitue déjà un indice du caractère commercial de la vente d'immeubles, mais qu'en outre, son entreprise de montage en chauffage a effectué des travaux, à tout le moins sur les immeubles vendus en 2003 et en 2007, comme cela ressort des procès-verbaux de l'audition, le 3 juillet 2003 et le 6 juin 2008, des recourants par l'Office d'impôt. e) Les recourants font valoir que les acquisitions et ventes d'immeubles auxquelles ils ont procédé ne peuvent être qualifiées de systématiques au vu de la longue durée pendant laquelle il les ont conservés en leur possession. Or, si, effectivement, la brièveté de la durée de possession d'un immeuble entre son achat et sa revente peut constituer un indice pour considérer cette dernière comme professionnelle (Arch. 23, 275; 25, 240; 57, 458), il convient toutefois de relever que le Tribunal fédéral a également précisé ce qui suit: "Une longue durée de possession et le fait que, pendant une période assez longue, aucune transaction immobilière n'ait été effectuée ne permettent pas à eux seuls de faire obstacle à l'admission d'une activité indépendante visant à l'obtention d'un bénéfice. Dans le commerce professionnel d'immeubles justement, il arrive souvent que le contribuable conserve des objets pendant des années pour les raisons les plus diverses, jusqu'à ce qu'il les revende avec bénéfice, que ce soit par exemple parce qu'il a compté depuis le début sur un bénéfice d'aliénation réalisable à long terme, ou parce qu'il voulait tout d'abord faire construire sur les terrains ou parce qu'une construction projetée s'est heurtée à des obstacles imprévus. Une vente différée dans ces circonstances reste néanmoins toujours liée à l'activité lucrative indépendante du contribuable (cf. Arch. 47, 209 consid. 1b p. 211). C'est également le cas lorsqu'il conserve les immeubles acquis à des fins commerciales au titre de placement de fonds sur une longue

durée. Si, après un certain délai, à savoir l'écoulement du temps, une activité lucrative indépendante pouvait être qualifiée de simple administration de la fortune privée, la porte serait ouverte à toutes les inégalités de traitement. Les contribuables qui peuvent attendre suffisamment longtemps pour aliéner leur patrimoine seraient favorisés d'une manière inacceptable par rapport à ceux qui vendent leurs immeubles rapidement bien que, dans les deux cas, les bénéfices réalisés soient le produit de l'activité lucrative indépendante du contribuable. Par ailleurs, il serait difficile de fixer un délai considéré comme adéquat." (RDAF 1999 II 385 consid. 6 cc). Ainsi, même s'il est vrai que les recourants ont conservé les deux parcelles sises à Montreux en leur possession pendant une durée relativement longue puisque, les ayant acquises en 1986 et 1987, ils ne les ont revendues qu'en 2007, cet élément n'est cependant pas déterminant, au regard de la jurisprudence et des autres éléments relevés ci-dessus (participation du recourant A.X. \_\_\_\_\_ à une société de personnes, le fait qu'il ait déjà participé à plusieurs opérations immobilières et que l'opération lui a procuré du travail) dont il convient de tenir compte dans l'évaluation de l'ensemble du cas. f) Les recourants font également valoir que les acquisitions auxquelles ils ont procédé l'ont été dans le but d'effectuer un placement à long terme pour leur permettre d'assurer leur retraite. Cet élément ne peut toutefois pas être pris en compte pour qualifier de privées les opérations immobilières dont il est question en l'espèce. En effet, que des immeubles servent de prévoyance professionnelle à un contribuable ne leur attribue pas de ce fait le caractère de fortune privée ni ne permet de qualifier le revenu réalisé sur leur aliénation de bénéfice en capital privé exonéré d'impôt. 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 du 20 avril 1994, FI 92/090). g) En conséquence, c'est à juste titre que l'autorité intimée a retenu que les opérations immobilières litigieuses présentent un caractère commercial. Dès lors, le bénéfice réalisé dans ce cadre doit être considéré comme un revenu et être imposé comme tel.

### E. 3

Il ressort de ce qui précède que, comme l'autorité intimée l'a admis en procédure, le recours doit être très partiellement admis en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal en ce sens que le revenu imposable doit être réduit à 473'100 francs au taux de 262'800 francs (la fortune imposable demeurant identique, soit à 910'000 francs au taux de 910'000 fr.). Pour les mêmes motifs, le recours doit être très partiellement admis dans la mesure où il concerne l'impôt fédéral direct, et le revenu imposable arrêté à 473'100 fr. au taux de 473'100 francs. Le recours doit être rejeté pour le surplus. Vu que les recourants n'obtiennent que très partiellement gain de cause, et ce suite à la production, lors de la présente procédure de recours, de pièces qu'ils auraient pu produire directement lors de la procédure de réclamation auprès de l'ACI (en effet, il ressort du dossier que l'ACI a réclamé, par lettres du 12 octobre 2009 et du 5 janvier 2010 au mandataire des recourants, la facture et la preuve du paiement de la commission de courtage relative à la parcelle 2\*\*\*\*\*), il convient de mettre à leur charge, solidairement entre eux, l'entier des frais judiciaires, arrêtés à 5'000 francs. Il ne leur est pas alloué de dépens.