

FR_GERICHTE 604 2016 75 vom 26. April 2017

FR Kantonsgericht, 2017-04-26, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2016_75

FR: FR_GERICHTE 604 2016 75 du 26 avril 2017

IT: FR_GERICHTE 604 2016 75 del 26 aprile 2017

Regeste

Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal | Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen

Erwägungen

E. 14

mars 2016 et confirmé que les trois immeubles litigieux devaient être qualifiés de commerciaux. Se référant à une liste de critères permettant de déterminer si un immeuble appartient ou non à la fortune commerciale, il a retenu que ces objets avaient été acquis récemment par le recourant, que celui-ci était un professionnel de l'immobilier, qu'il avait acheté plusieurs immeubles entre 2011 et 2014, qu'il avait effectué plusieurs opérations immobilières, notamment en 2013 pour un bénéfice de CHF 220'900.- et qu'il avait également vendu un immeuble en 2015. E. Dans le recours déposé par leur mandataire le 21 mai 2016, les recourants ont conclu à ce que la décision sur réclamation soit annulée et à ce que les trois immeubles qui avaient déjà fait l'objet de la procédure de réclamation soient qualifiés d'immeubles privés. A l'appui de leur position, ils soutiennent pour l'essentiel que l'atelier d'architecture dont le recourant est associé unique et salarié ne réalise pas des projets immobiliers, mais se limite à l'étude de projets et à l'exécution de dessins, que le recourant a acquis des biens immobiliers entre 2011 et 2014 dans un but de prévoyance, sans lien avec son activité professionnelle d'architecte, qu'il n'a pas l'intention de se séparer des trois immeubles litigieux et qu'il n'est pas un professionnel de l'immobilier. Ils ajoutent qu'afin d'éviter toute confusion entre le domaine privé et le domaine commercial, les opérations commerciales ont été et seront réalisées par le biais de F. _____ Sàrl ou H. _____ Sàrl dont le recourant est associé gérant. L'avance de frais fixée à CHF 600.- par ordonnance du 24 mai 2016 a été payée dans le délai imparti.

Tribunal cantonal TC Page 4 de 9 F. Dans ses observations du 6 juillet 2016, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours, avec suite de frais. Il maintient que le recourant est un professionnel de l'immobilier et il souligne qu'il existe un lien étroit entre la profession d'architecte de celui-ci et les opérations commerciales réalisées notamment par le biais des sociétés à responsabilité limitées dont il est associé. Les opérations immobilières effectuées par le recourant en son propre nom dépassent ainsi la simple administration de la fortune privée, notamment sur le vu de leur caractère systématique. Enfin, l'autorité fiscale relève que le recourant a déjà été imposé « au revenu ordinaire » pour plusieurs opérations immobilières durant les années 2011 à 2014 et qu'aucun motif valable de nature à justifier un transfert d'immeubles commerciaux dans la fortune privée n'avait alors été invoqué. Invitée à déposer des observations par courrier du 2 juin 2016, l'Administration fédérale des contributions y a renoncé. Les arguments ressortant des écritures des parties seront repris dans la mesure utile dans la partie en droit du présent

arrêt. en droit I. Impôt fédéral direct (604 2016 75) 1. a) Le contribuable a en principe la qualité pour recourir auprès du Tribunal cantonal contre une décision sur réclamation rendue par le Service cantonal des contributions (voir art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct, LIFD, RS 642.11). Conformément à un principe général de procédure (voir également art. 76a du code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative, CPJA, RSF 150.1, applicable par renvoi des art. 104 al. 4 LIFD et 4 al. 1 et 2 de l'arrêté du 5 janvier 1995 d'exécution de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, RSF 634.1.11), il doit toutefois avoir un intérêt digne de protection à l'annulation ou à la modification de la décision attaquée (HUNZIKER/MAYER-KNOBEL, in *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Direkte Bundessteuer*, 3ème éd. 2017, art. 140 n. 22; CASANOVA/DUBEY, in *Commentaire romand, impôt fédéral direct*, art. 140 n. 18). Il peut s'agir de tout intérêt pratique ou juridique. Un tel intérêt digne de protection consiste donc dans l'utilité pratique que l'admission du recours apporterait au recourant, en lui évitant de subir un préjudice de nature économique, idéale, matérielle ou autre que la décision attaquée lui occasionnerait. Cet intérêt doit être direct et concret; en particulier, le recourant doit se trouver, avec la décision entreprise, dans un rapport suffisamment étroit, spécial et digne d'être pris en considération. Il doit être touché dans une mesure et avec une intensité plus grande que l'ensemble des administrés (ATF 137 II 40 consid. 2.3 p. 43; ATF 135 II 145 consid. 6.1 p. 150; ATF 131 II 649 consid. 3.1 p. 651 et les arrêts cités). En l'espèce, la qualification commerciale des trois immeubles en cause a des effets concrets importants sur le traitement fiscal d'opérations relatives à ces immeubles, telles que des amortissements, des travaux d'entretien ou une vente. Elle implique par ailleurs que l'autorité fiscale considère le recourant comme un (quasi-)commerçant d'immeubles exerçant une activité indépendante qui pourrait générer un revenu soumis à l'impôt. En conséquence, le recourant à

Tribunal cantonal TC Page 5 de 9 un intérêt pratique, direct et concret à contester que les trois immeubles en cause soient qualifiés de commerciaux. Il a ainsi un intérêt digne de protection à l'annulation ou à la modification de la décision attaquée et sa qualité pour recourir doit dès lors être admise. b) Pour le reste, déposé le 21 mai 2016 contre une décision sur réclamation du 2 mai 2016, le recours a été interjeté dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss LIFD. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct. 2. Pour déterminer si un immeuble appartient à la fortune privée ou à la fortune commerciale d'un contribuable, il y a lieu de se référer à la jurisprudence distinguant le gain privé en capital, non imposable sur le revenu (voir art. 16 al. 3 LIFD), et le bénéfice commercial en capital provenant de l'exercice d'une activité lucrative indépendante, imposable sur le revenu (voir art. 16 al. 1 et 18 al. 1 LIFD). De jurisprudence constante, la distinction entre un gain privé en capital et un revenu d'une activité lucrative indépendante dépend des circonstances concrètes du cas. La notion d'activité lucrative indépendante s'interprète largement, de telle sorte que sont seuls considérés comme des gains privés en capital exonérés de l'impôt sur le revenu ceux qui sont obtenus par un particulier de manière fortuite ou dans le cadre de la simple administration de sa fortune privée (voir arrêts TF 2C_1276/2012 du 24 octobre 2013 consid. 4.2 et 2C_834/2012 du 19 avril 2013 consid. 5.5). En revanche, si l'activité du contribuable excède ce cadre relativement étroit et est orientée dans son ensemble vers l'obtention d'un revenu, l'intéressé est réputé exercer une activité lucrative indépendante dont les bénéfices en capital sont imposables. Une telle qualification peut se justifier, selon les cas, même en l'absence d'une activité reconnaissable pour les tiers et/ou organisée sur le modèle d'une entreprise commerciale et même si cette

activité n'est exercée que de manière accessoire ou temporaire, voire même ponctuelle (voir ATF 125 II 113 traduit in RDAF 1999 II 385 consid. 5e; arrêt TF 2C_228/2015 du 7 juin 2016 consid. 6.3 et les références). C'est avant tout en lien avec les transactions effectuées par les particuliers sur des immeubles ou sur des titres que la jurisprudence a été amenée à dégager des critères permettant de tracer la limite entre les gains (privés) en capital et les bénéfiques (commerciaux) en capital. Elle 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 revente, 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. On peut aussi mentionner l'utilisation effective du bien et le motif de son aliénation. 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. En outre, l'absence d'éléments typiques d'une telle activité dans un cas concret peut être relativisée par d'autres indices revêtant une intensité particulière. En tout état, les circonstances concrètes du cas sont déterminantes, telles qu'elles se présentent au moment de l'aliénation (ATF 125 II 113 traduit in RDAF 1999 II 385 consid. 6a; arrêt TF 2C_228/2015 du 7 juin 2016 consid. 6.3 et les références; voir également arrêt TC FR 604 2013 77 du 3 février 2015 consid. 2b).

Tribunal cantonal TC Page 6 de 9 3. a) En l'espèce, le recourant est architecte et associé-gérant de sociétés à responsabilité limitée actives dans le domaine immobilier. A cet égard, son argument selon lequel la société exploitant son bureau d'architecture se limite à l'étude de projets et à l'exécution de dessins tombe d'emblée à faux. D'abord, le but de cette société, tel qu'il est inscrit au registre du commerce, comprend également la réalisation de biens immobiliers. Ensuite et surtout, le recourant est également associé-gérant, avec deux personnes distinctes, de deux autres sociétés qui exercent une activité dans le domaine immobilier, y compris dans la vente, la promotion et le courtage de biens immobiliers, dont une qui lui a versé un dividende de CHF 200'000.- durant la période fiscale en cause (voir partie en fait, let. A et B). Il est ainsi établi que le recourant est actif professionnellement dans le commerce immobilier et qu'il dispose à ce titre de capacités et de connaissances spécialisées en matière d'immeubles. b) Outre la villa familiale, le recourant était propriétaire au 31 décembre 2014 des trois immeubles suivants, dont la qualification privée ou commerciale est litigieuse en l'espèce: - un immeuble situé à K. _____, acquis le 18 mars 2011 au prix de CHF 320'000.-, dont la valeur fiscale est CHF 279'000.-; - un immeuble situé à K. _____, acquis le 15 janvier 2013 au prix de CHF 800'000.-, dont la valeur fiscale est CHF 581'000.-; - un immeuble situé à L. _____, acquis le 15 février 2014 au prix de CHF 1'740'000.- et dont la valeur fiscale est CHF 1'417'000.-. Ces immeubles sont loués à des tiers et les loyers perçus annuellement s'élèvent au total à CHF 158'380.- (voir partie en fait, let. B). Par ailleurs, le recourant a vendu au cours de l'année 2015 un terrain à bâtir situé à M. _____ qu'il avait acquis moins d'une année auparavant dans le but d'y construire un immeuble (voir dossier du Service cantonal des contributions, recours du 20 mai 2016 et note du recourant annexée à celui-ci). Le recourant a également procédé entre 2012 et 2013 à l'achat et à la revente de deux parts de copropriété par étage correspondant à des appartements de 2 ½ et de 3 ½

pièces situés à N._____, pour un bénéfice de CHF 220'900.- qui a été imposé au titre de revenu d'une activité indépendante (voir dossier du Service cantonal des contributions, recours du 20 mai 2016 et note du recourant annexée à celui-ci). Le recourant a par ailleurs précisé que la vente de ces deux appartements lui a permis de constituer des fonds propres (voir recours du 20 mai 2016, précisant que ces fonds propres avaient un but de prévoyance). Les éléments qui précèdent font ressortir le caractère systématique des acquisitions immobilières réalisées par le recourant, en vue de réaliser un profit, que ce soit par la revente à court terme des biens achetés ou par la perception de loyers. c) Quant au financement des opérations concernées, il ressort en particulier de la réclamation du 14 mars 2016 que le recourant a investi des fonds propres de CHF 703'000.- dans l'acquisition des trois immeubles en question, ce qui représente 24.5 % du prix total des trois objets. Cette affirmation signifie également qu'il a recouru à un emprunt trois fois plus élevé que les fonds propres pour acheter ces biens. Ce montant de fonds étrangers, supérieur à 2 millions de francs, prouve que les enjeux étaient considérables et constitue, contrairement à ce que semble penser le recourant, plutôt un indice allant dans le sens d'une activité lucrative

Tribunal cantonal TC Page 7 de 9 indépendante. En effet, un investissement réalisé en très grande partie au moyen d'un emprunt bancaire ne plaide pas en faveur d'une simple administration de la fortune privée, ce qu'a encore confirmé récemment le Tribunal fédéral (arrêt 2C_550/2016 du 8 mars 2017 consid. 3.2; voir également arrêt TF 2C_29/2008 du 28 mai 2008 consid. 4.1). d) Les éléments qui précèdent constituent autant d'indices qui vont tous dans le sens que le recourant met à profit ses compétences spécialisées dans le domaine immobilier pour exercer également, accessoirement à celle développée au sein des sociétés à responsabilité limitée dont il est associé-gérant, une activité lucrative indépendante de (quasi-)commerçant d'immeubles. En effet, il a réalisé en particulier entre 2011 et 2014 plusieurs opérations immobilières présentant un caractère systématique, impliquant pour deux d'entre elles une durée de possession très courte, en faisant appel à des fonds étrangers importants et en mettant à profit tant ses compétences professionnelles que les relations privilégiées avec ses partenaires commerciaux. Ce constat est encore renforcé par l'indication ressortant du recours selon laquelle un des immeubles de K._____ a été construit et vendu au recourant par la société à responsabilité limitée F._____ Sàrl dont il est actionnaire gérant. Les explications ressortant du recours et de la note y annexée, selon lesquelles les diverses opérations immobilières avaient toutes un but de prévoyance sur le long terme ne changent rien au constat qui précède. En effet, les recourants perdent de vue à cet égard que cet objectif peut aussi être atteint par des actifs appartenant à la fortune commerciale (voir ATF 125 II 113 traduit in RDAF 1999 II 385 consid. 6b; arrêt TF 2C_29/2008 du 28 mai 2008 consid. 4.2). Enfin, le seul fait qu'un professionnel de l'immobilier tel que le recourant réalise certaines opérations par le biais de sociétés lui appartenant et d'autres opérations en son propre nom ne permet à l'évidence pas de conclure que les secondes ne revêtiraient pas un caractère commercial. L'affirmation du recourant, à teneur de laquelle « afin d'éviter toute confusion entre le domaine privé et le domaine commercial, les opérations commerciales ont été et seront réalisées par [les sociétés à responsabilité limitée dont il est associé gérant] », n'est dès lors pas pertinente. e) Compte tenu de ce qui a été exposé ci-dessus, c'est à bon droit que le Service cantonal des contributions a qualifié les trois immeubles litigieux de biens appartenant à la fortune commerciale du recourant. Le recours sera dès lors rejeté et la décision attaquée confirmée en tant qu'elle concerne l'impôt fédéral direct. 4. a) En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les

frais de procédure doivent être mis à la charge du recourant débouté. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 144 al. 5 LIFD et art. 2 du Tarif du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative: RSF 150.12; Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA). b) En l'espèce, compte tenu en particulier de l'intérêt important des recourants à l'issue du litige, il se justifie de fixer les frais à CHF 600.-. Ce montant sera compensé avec l'avance effectuée.

Tribunal cantonal TC Page 8 de 9 II. Impôt cantonal (604 2016 76) 5. a) Pour l'impôt cantonal également, le contribuable a la qualité pour recourir auprès du Tribunal cantonal contre une décision sur réclamation rendue par le Service cantonal des contributions pour autant qu'il ait un intérêt digne de protection à ce qu'elle soit modifiée ou annulée (voir art. 50 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), 180 al. 1 de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) et 76 let. a CPJA. Pour les mêmes raisons que pour l'impôt fédéral direct, il doit être admis que le recourant a en l'espèce un intérêt pratique, direct et concret à contester que les trois immeubles en cause soient qualifiés de commerciaux. Il a ainsi un intérêt digne de protection à l'annulation ou à la modification de la décision attaquée et sa qualité pour recourir doit dès lors être admise. b) Pour le reste, déposé le 21 mai 2016 contre une décision sur réclamation du 2 mai 2016, le recours a été interjeté dans le délai et les formes prévus aux art. 50 al. 1 LHID, 180 al. 1 LICD et 79ss LICD. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt cantonal. 6. a) Le droit cantonal harmonisé opère lui aussi une distinction entre le gain privé en capital, non imposable sur le revenu (voir art. 7 al. 4 let. b LHID et 17 al. 3 LICD), et le bénéfice commercial en capital provenant de l'exercice d'une activité lucrative indépendante, imposable sur le revenu (voir art. 7 al. 1 et 8 al. 1 LHID; 17 al. 1 et 19 al. 2 LICD). La jurisprudence exposée ci-dessus pour l'impôt fédéral direct peut ainsi être reprise pour l'impôt cantonal. b) Il en résulte que le raisonnement mené et la conclusion adoptée pour l'impôt fédéral direct valent également pour l'impôt cantonal. Partant, le recours sera dès lors rejeté et la décision attaquée confirmée en tant qu'elle concerne l'impôt cantonal. 7. a) Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de procédure. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 2 Tarif JA). Il peut être compris entre 100 et 50'000 francs (art. 1 Tarif JA). b) En l'espèce, compte tenu en particulier de l'intérêt important des recourants à l'issue du litige, il se justifie de fixer les frais à CHF 600.-. Ce montant sera facturé en sus de l'avance de frais effectuée.

Tribunal cantonal TC Page 9 de 9 la Cour arrête: I. Impôt fédéral direct (604 2016 75)

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