

VD_OMNI FI.1997.0073 vom 29. Februar 2000

VD Tribunal cantonal, 2000-02-29, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1997.0073

FR: VD_OMNI FI.1997.0073 du 29 février 2000

IT: VD_OMNI FI.1997.0073 del 29 febbraio 2000

Regeste

c/ACI | Distinction en matière de gains en capital immobiliers, rappel de jp. Acquisition par l'actionnaire d'un immeuble cédé en location à sa société; pour constituer une activité lucrative indépendante, la location d'éléments de fortune doit être intégrée dans une activité planifiée et systématique: in casu, le caractère isolé et déficitaire de l'opération ne traduit pas une activité commerciale; amortissements refusés.

Erwägungen

E. 18

al. 2 LIFD et 20 al 2 LI), on peut admettre que la jurisprudence développée sous l'empire de l'AIFD s'applique également par analogie en droit cantonal. c) Lorsqu'il s'agit - comme en l'espèce - de déterminer si la location d'immeubles est assimilable à une entreprise gérée en la forme commerciale, le Tribunal fédéral a intégralement repris les critères développés en matière de gains immobiliers (RDAF 1984, p. 187, spéc. consid. 5 p. 191). Déjà sous l'empire de l'Arrêté du Conseil fédéral concernant la perception d'un impôt pour la défense nationale (AIN), du 9 décembre 1940, il était admis qu'une exploitation gérée en la forme commerciale pouvait ne pas avoir seulement pour objet l'achat, la production et la vente de marchandises ou d'immeubles, mais pouvait également fournir des prestations de services. Ainsi, la location d'immeubles pouvait, le cas échéant, constituer une entreprise commerciale, non seulement s'il s'agissait de prestations de services en faveur d'un tiers propriétaire, mais également si les éléments loués appartenaient au propriétaire de l'entreprise (ATF 91 I 288, consid. 2). Toutefois, dans ce dernier cas, la jurisprudence a fait preuve d'une très grande réserve, considérant que la location de ses propres immeubles relevait en principe exclusivement de l'administration usuelle de la fortune privée (ATF 80 I 417; RDAF 1984, p. 187; RDAF 1953, p. 282). Il y a également administration de la fortune privée lorsque le locataire utilise les objets loués à des fins commerciales, même si le propriétaire participe ou est intéressé aux affaires du locataire (ATF 79 I 63, JdT 1954 I 349; RDAF 1953, 282). L'administration d'un immeuble ne devient pas non plus une exploitation gérée en la forme commerciale du seul fait que cette fortune est si importante que le propriétaire tient une comptabilité commerciale et qu'il réalise occasionnellement des gains en capital (Arch. 48, p. 363). Ainsi, s'agissant d'un entrepôt affermé par deux copropriétaires à une société anonyme, le Tribunal fédéral a jugé qu'aucun amortissement ne pouvait être déduit des loyers perçus, même si la locataire l'utilisait exclusivement à des usages commerciaux; l'immeuble faisait donc partie de la fortune privée des contribuables (RDAF 1953, p. 282). De même, l'immeuble que l'associé indéfiniment responsable avait acheté de ses propres deniers et dont il tirait profit en le donnant à bail à sa société en commandite ne faisait pas partie de sa fortune commerciale (ATF 80 I 417). Dans cette affaire, le Tribunal fédéral a jugé déterminant le fait que l'immeuble ne constituait pas un

actif social, mais avait été acquis à titre personnel et financé par les fonds privés de l'associé. Ces éléments démontraient qu'il s'agissait d'un placement du patrimoine privé dont les loyers constituaient un rendement. A cet égard, il était indifférent que l'immeuble ait été occupé par une société commerciale à laquelle le propriétaire était intéressé. La même solution a été apportée au cas d'un avocat qui, avec son épouse, avait hérité d'un immeuble, cédé en location à un centre commercial. L'organisation de cette entreprise sous la forme d'une société simple et l'absence d'inscription au registre du commerce constituaient, selon le Tribunal fédéral, des manifestations décisives de la volonté de ne pas exploiter une entreprise commerciale (RDAF 1984, p. 187). Le Tribunal administratif a suivi cette jurisprudence dans un arrêt relativement récent (FI 93/0050 du 29 février 1996). Dans le cas d'espèce, associé avec un partenaire en société simple, le recourant avait acquis un terrain et fait construire un atelier mécanique pour le louer à une société anonyme dont il était lui-même l'actionnaire et l'administrateur, mais dirigée par son associé. La société simple ne servait ici que de cadre juridique à la propriété commune des associés sur l'immeuble, considéré comme un élément de la fortune privée du recourant. Dans quelques arrêts cependant, le Tribunal fédéral a admis certaines exceptions. Ainsi, s'agissant d'un contribuable qui louait un navire à une société d'import-export dont il était l'administrateur, le Tribunal fédéral a jugé que la location relevait d'une activité lucrative. A l'appui de sa décision, la Haute Cour a souligné que le contribuable visait non seulement à tirer un profit de cet actif, mais que son acquisition après la vente d'un premier bateau témoignait de l'existence d'une planification. De plus, le bâtiment avait été mis au service d'une société à laquelle le contribuable était intéressé professionnellement. A tout le moins, en y investissant des capitaux et en tenant une comptabilité, le contribuable avait usé de méthodes commerciales (ATF 91 I 284). Dans le même sens, un contribuable qui avait acquis un droit de superficie sur un bien-fonds et y avait construit, au moyen de fonds empruntés, plusieurs entrepôts qu'il louait à des tiers exerçait, selon la jurisprudence, une activité à but lucratif (Arch. 41, 34). Dans ces deux derniers arrêts, le Tribunal fédéral n'a plus considéré la location d'objets comme faisant partie de l'administration de la fortune privée, mais comme une activité à but lucratif : la location était en relation avec l'achat et la vente des objets loués, ainsi qu'avec les bénéfices réalisés à cette occasion du fait de l'ensemble de l'activité; la location des éléments de fortune était ainsi intégrée dans une activité planifiée et systématique, répondant aux critères spéciaux déterminants pour l'imposition au titre du revenu des gains réalisés (voir à ce propos RDAF 1984, p. 187, spéc. consid. 6a in fine p. 192). En revanche, lorsqu'un propriétaire transforme un immeuble ou construit un bâtiment (d'habitation ou commercial) qu'il rentabilise simplement par la location, il se limite à administrer normalement sa fortune privée. Cette activité ne peut être considérée comme une activité commerciale professionnelle allant au-delà d'une administration consciencieuse de la fortune privée. En présence d'un cas limite, les critères qui permettent de déterminer clairement si le contribuable exerce ou non une activité commerciale ont trait au temps passé à la planification, aux méthodes d'organisation de l'opération, à l'inscription du contribuable au registre du commerce, à la tenue d'une comptabilité, au financement de l'opération au moyen de fonds étrangers et à la forme juridique de l'entreprise (RDAF 1984, p.187). Dans les cas douteux, le Tribunal fédéral a précisé que l'absence d'inscription au registre du commerce et l'organisation sous forme d'une société simple étaient des manifestations déterminantes du contribuable de ne pas vouloir gérer une entreprise commerciale (sous l'empire de l'AIN, RDAF 1984, p. 187).

4. En l'occurrence, le recourant soutient que l'achat d'un terrain en copropriété

avec son frère, puis la construction d'un immeuble loué à sa société relève d'une activité commerciale. Comme principal argument, il invoque que cette opération immobilière a été entièrement financée au moyen de fonds empruntés. L'examen de la comptabilité permet toutefois de nuancer cette allégation. En effet, aux bilans des exercices 1989 et 1990, il apparaît qu'A._____ a repris la créance de la société C._____ SA à concurrence de 1'433'188 fr. 30. Ainsi, le recourant a finalement investi dans cette affaire immobilière environ 12 % de fonds propres. Or, le Tribunal relève que cette proportion était celle qui, au moment des faits, était exigée par les établissements bancaires de tout particulier désirant investir - même à titre privé - dans l'immobilier. En ce sens, cet élément ne démontre pas l'exercice d'une activité commerciale. En revanche, il est vrai que le cas d'espèce présente certains indices pouvant traduire un caractère commercial: ainsi, le recourant a régulièrement tenu une comptabilité. En outre, il a nécessairement utilisé ses connaissances professionnelles pour réaliser cette opération. Toutefois, comme l'attestent les exemples de jurisprudence déjà cités (voir considérant 3 b ci-dessus), à elles seules, ces circonstances ne sont pas suffisantes pour conclure au caractère commercial d'une location immobilière. En effet, la jurisprudence fait preuve d'une grande réserve en cette matière. Or, en l'occurrence, contrairement aux seuls cas où le Tribunal fédéral avait admis que la location d'immeubles constituait une activité à but lucratif, le recourant n'a pas loué un immeuble destiné à une vente dont le produit serait réinvesti dans une nouvelle opération immobilière. Hormis la location, le recourant n'exerce aucune activité immobilière qui présente un caractère planifié et systématique selon les critères dégagés par la jurisprudence en matière de gains immobiliers. Le caractère isolé et, du reste, déficitaire de l'opération immobilière ne permet pas de conclure à la poursuite d'une activité commerciale. Au demeurant, d'autres circonstances confirment que le recourant s'est livré à une simple administration de sa fortune privée: l'activité immobilière était d'abord organisée sous la forme d'une société simple, puis de manière individuelle par le recourant. Le recourant a donc choisi d'acquérir un immeuble en son propre nom et pour son propre compte au lieu d'apporter cet actif aux sociétés ayant successivement occupé les locaux. A cet égard, le Tribunal relève que, contrairement aux allégations du recourant, la société n'était pas dans une situation financière préoccupante, vu la présence de réserves ouvertes, voire latentes. En outre, il n'apparaît pas que le recourant se soit inscrit au registre du commerce. En définitive, l'ensemble des circonstances ne permet pas d'admettre que le recourant exerçait parallèlement à son activité dépendante, une activité immobilière indépendante. Dès lors, c'est à juste titre que l'autorité intimée n'a pas admis les amortissements litigieux.

4. Le recourant invoque enfin le principe de la bonne foi. Il explique que l'immeuble a été attribué à sa fortune commerciale sur la suggestion de M. Gerber, inspecteur fiscal auprès de l'ACI. En outre, il soutient que l'autorité fiscale avait accepté que son frère B._____ déduise une part d'amortissements de ses revenus. Du reste, l'ACI aurait admis cette déduction pour la période 1985-1986. La protection de la bonne foi est un principe général du droit qui s'applique non seulement en droit privé, mais également en droit public. Il s'agit dans ce dernier cas d'un droit fondamental qui trouve sa source à l'art. 4 Cst (1874), consacré par l'art. 9 de l'actuelle Constitution fédérale du 18 avril 1999. (Müller, Commentaire de la Constitution fédérale, I, ad art. 4, p. 36 ss; Grisel, Droit administratif, p. 390; ATF 103 Ia 505). Il signifie que les rapports de droit entre le citoyen et l'administration doivent reposer sur une confiance réciproque. En particulier, ce principe interdit à l'Etat et aux particuliers les procédés déloyaux, l'abus de droit et les attitudes contradictoires (Müller, op. cit., p. 36; Grisel, op. cit., p.390; ATF 118 Ib 379 consid. 9; 108 Ib 385 consid.

b). Un comportement des autorités qui viole la confiance légitime du citoyen, en donnant par exemple des renseignements erronés ou en créant à tort une apparence de droit, porte directement atteinte à cette garantie constitutionnelle. Le droit fiscal est dominé par le principe de la légalité; celui de la bonne foi n'a dès lors qu'une application limitée, notamment lorsqu'il est en conflit avec le principe de la légalité (ATF 101 Ia 92; ATF 101 Ia 116; Arch. 48, p.84; Rivier, op. cit., p. 95; Gueng, Zur Verbindlichkeit verwaltungsbehördlicher Auskünfte und Zusagen, ZBl, 71, p. 478). Les autorités fiscales sont cependant liées par les renseignements qu'elles ont donnés. N'importe quel comportement de la collectivité publique n'est toutefois pas propre à faire naître une confiance qui mérite une protection. Il n'en va ainsi que s'il résulte du comportement de l'Etat des informations, sans autre reconnaissables pour le citoyen et relativement précises, sur lesquelles celui-ci a pu raisonnablement régler sa propre conduite (Müller, op. cit., n. 62; ATF 118 Ia 254 consid. b; 115 Ia 18 consid. 4a, 111 Ib 124 consid. 4). Le contribuable mérite protection s'il établit l'existence d'éléments que la jurisprudence arrête parfois au nombre de cinq, mais qui sont sept en réalité (Grisel, op. cit., p. 388 et ss.; ATF 101 Ia 92, p. 99; StR 1994, p. 217). En premier lieu, seule une déclaration concrète avec un certain degré de précision faite à un destinataire déterminé est considéré comme suffisante. En revanche, des informations générales ne justifient pas une confiance digne de protection (ATF 113 Ia 228 consid. bb, JAAC 1991, n° 28). En effet, seule une information précise permet à l'administré de se déterminer et de prendre des dispositions. La deuxième condition exige que l'autorité qui a donné des informations ou fait une promesse ait été compétente. Troisièmement, l'information ou la promesse donnée doit avoir été de nature à inspirer confiance. La jurisprudence pose comme quatrième condition que le contribuable se soit fondé sur les informations pour prendre des dispositions qu'il ne saurait modifier. Dans ce cas, une relation de cause à effet doit exister entre la situation de confiance et les dispositions prises (ATF 108 V 183 consid. c; 108 Ib 385 consid. b). Peu importe toutefois la nature de la disposition prise; il peut s'agir de mesures de toutes sortes, importantes du point de vue juridique, qui ne peuvent plus être modifiées sans entraîner un préjudice - par exemple si le contribuable a contracté des obligations ou fait des investissements (Müller, op. cit., n. 67). En outre, la loi ou l'état du droit ne doit pas avoir changé entre le moment où l'autorité s'est déterminée et celui où les faits se sont réalisés. Par ailleurs, il doit s'agir de la même affaire dont l'état de fait est identique (Moor, Droit administratif, vol. 1, Berne, 1994, p. 430 ss; ATF du 19.8.1992, ZBl 1993, 172; StE 1992 B.23.1 Nr. 26). Enfin, l'administré ne doit pas avoir pu se rendre compte du caractère éventuellement illégal ou inexact des informations obtenues. En l'occurrence, c'est essentiellement ce dernier critère qui empêche le recourant de se prévaloir du principe de la bonne foi. En effet, il apparaît que, par courrier du 3 août 1988, l'ACI avait précisé aux frères A. et B. _____ que la vente par B. _____ de la moitié de l'immeuble litigieux n'était pas imposable en matière d'impôt fédéral direct, mais ferait l'objet de l'impôt spécial sur les gains immobiliers. Le recourant était donc conscient du fait que l'ACI ne considérait pas ce gain comme le produit d'une activité lucrative. Au demeurant, il est admis qu'en droit fiscal, une information donnée par l'administration ne vaut que pour la période fiscale concernée. Ainsi, selon le principe dit de l'étanchéité des périodes fiscales, il n'est pas contraire au principe de la bonne foi que l'autorité de taxation examine à nouveau, dans une période de taxation ultérieure, une question de droit jugée antérieurement et qu'elle prenne à ce sujet une décision différente (Arch. 38, p. 163). Dès lors, si l'autorité de taxation était liée pour la période 1985-1986 par les informations erronées fournies au contribuable, elle était libre de modifier son

appréciation durant les périodes de taxation suivantes. Il s'ensuit que le recourant ne peut pas se prévaloir du principe de la bonne foi.

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