

## VD\_OMNI FI.1997.0160 vom 18. Juni 1999

VD Tribunal cantonal, 1999-06-18, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.1997.0160](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1997.0160)

FR: VD\_OMNI FI.1997.0160 du 18 juin 1999

IT: VD\_OMNI FI.1997.0160 del 18 giugno 1999

### Regeste

c/ACI | Confirmation de la jurisprudence du TF: exclusivité du droit du canton de Vaud d'imposer le bénéfice d'une opération sur un immeuble sis dans le canton, réalisée par un professionnel domicilié hors canton, même si son activité indépendante est par ailleurs déficitaire.

### Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 18.06.1999 FI.1997.0160

c/ACI | Confirmation de la jurisprudence du TF: exclusivité du droit du canton de Vaud d'imposer le bénéfice d'une opération sur un immeuble sis dans le canton, réalisée par un professionnel domicilié hors canton, même si son activité indépendante est par ailleurs déficitaire.

CANTON DE VAUD TRIBUNAL ADMINISTRATIF Arrêt du 18 juin 1999 sur le recours formé par A. \_\_\_\_\_, représenté par la société fiduciaire Berney & Associés SA, case postale 6268, 1211 Genève 6, contre la décision rendue sur réclamation le 7 octobre 1997 par l'Administration cantonale des impôts, en matière d'impôt sur les gains immobiliers. \* \* \* \* \* Composition de la section: M. Etienne Poltier, président; M. Philippe Maillard et M. Jean Koelliker, assesseurs. Vu les faits suivants: A.

A. \_\_\_\_\_ est domicilié à B. \_\_\_\_\_, dans le canton de Genève. Il est administrateur de A.B. \_\_\_\_\_ SA, dont le siège se trouve dans le même canton; comme il l'admet lui-même, il exerce également une activité de professionnel de l'immobilier. Il n'a pas d'établissement stable en dehors du canton de Genève, notamment dans le canton de Vaud.

B. Le 19 novembre 1993, l'intéressé a aliéné la parcelle no 1\*\*\*\*\* du cadastre de C. \_\_\_\_\_, au chemin de F. \_\_\_\_\_, pour le prix de 700'000 fr.; le même jour, il a vendu la totalité du capital-actions de la Société immobilière E. \_\_\_\_\_ SA (ci-après: la SI), propriétaire de la parcelle no 2\*\*\*\*\*, sise rue D. \_\_\_\_\_, à C. \_\_\_\_\_; selon la convention de vente et d'achat d'actions, le prix des titres était fixé à 1'874'851 fr. 80, compte tenu d'une valeur de l'immeuble estimée à 2'000'000 fr.

C. S'agissant de la vente de la parcelle 1\*\*\*\*\*, A. \_\_\_\_\_ a déposé une déclaration pour l'impôt sur les gains immobiliers, qui faisait état d'une perte de 46'974 francs; par décision du 8 avril 1994, la commission d'impôt du district de Rolle a admis que cette opération ne donnait pas matière à imposition, faute de gain immobilier.

D. Dans sa décision de taxation du 25 mars 1994, relative à l'impôt sur les gains immobiliers dû à la suite de la vente du capital-actions de la SI précitée, l'ACI a modifié la déclaration de l'intéressé et arrêté le bénéfice réalisé à la suite de cette opération à 349'600 fr.; après attribution d'une part de 155'456 fr. au canton de Genève, dite décision fixait la part imposable dans le canton de Vaud à 194'144 fr. au taux de 18%, soit un impôt de 34'945 fr. 90. A. \_\_\_\_\_ a déposé une réclamation contre cette décision, le 25 avril 1994;

dans le cadre du traitement de celle-ci, l'ACI lui a adressé une proposition de règlement dont la teneur est la suivante: fr. fr. SI E. \_\_\_\_\_ Valeur immeuble à la vente 2'000'000.- Valeur immeuble à l'achat 1'800'000.- Frais de cédulas 8'720.- Courtage 37'037.- Divers 79.- 1'845'836.- 154'164.- + PP (bénéfice) 195'436.- Bénéfice comptable 349'600.- Parcelle no 1\*\*\*\*\* Prix de vente 700'000.- Prix d'achat 660'000.- Honoraires notaire 7'560.- Courtage 12'963.- Frais d'achat 21'780.- 702'303.- Perte 2'303.- Bénéfice immobilier: SI E. \_\_\_\_\_ Bénéfice 349'600.- Parcelle no 1\*\*\*\*\* Perte 2'303.- Bénéfice 347'297.- Dès lors, le bénéfice immobilier déterminé ci-dessus de 347'297 fr. est réparti de la façon suivante: Canton de situation Canton de domicile (Vaud) (Genève) Bénéfice 347'297.- Intérêts sur fonds propres - 62'226.- + 62'226.- Honoraires - 135'000.- + 135'000.- Part de chaque canton 150'071.- 197'226.- Par conséquent, la part de Vaud étant de 150'071 fr. et imposable au taux de 18%, l'impôt dû est de 27'012 fr. 80. Le contribuable a néanmoins maintenu sa réclamation. En cours de procédure, l'ACI a présenté encore une autre méthode du calcul du gain réalisé à la suite des opérations ici en cause. Elle a relevé en effet que le bénéfice en question, s'agissant d'un professionnel de l'immobilier, pouvait être obtenu en calculant la différence entre le prix de vente des actions, convenu dans l'acte du 19 novembre 1993, et le prix auquel A. \_\_\_\_\_ les avait acquises (équivalant en l'occurrence à la valeur comptable de ces titres). Ce calcul se présente comme suit: SI E. \_\_\_\_\_ SA Prix de vente des actions 1'874'852.- Prix d'achat des actions 1'479'416.- Frais de cédulas 8'720.- Commission de vente (\*\*\*\*\* ) 37'037.- Divers 79.- 1'525'252.- Bénéfice sur actions 349'600.- E.

Par décision du 7 octobre 1997, l'ACI a rejeté la réclamation, tout en modifiant quelque peu la taxation, cela dans le sens de la proposition de règlement précitée. Le montant total du bénéfice immobilier réalisé lors des deux opérations du 19 novembre 1993 a été réduit ainsi à 347'297 fr., dont une part de 150'071 fr. est soumise à l'impôt sur les gains immobiliers dans le canton de Vaud, ce au taux de 18%, soit un impôt de 27'012 fr. 80. A. \_\_\_\_\_ s'est pourvu au Tribunal administratif contre cette décision par acte du 6 novembre 1997; dans sa réponse au recours, déposée le 9 janvier 1998, l'ACI a conclu au rejet de celui-ci. Les parties ont encore complété leurs moyens, par lettre du 4 février 1998 pour le recourant et par courrier du 2 mars 1998 pour l'autorité intimée.

F. On précisera encore que l'ACI a adressé à l'Administration fiscale cantonale genevoise une proposition de répartition intercantonale, ensuite des deux opérations immobilières précitées; cette proposition a reçu l'aval de l'autorité genevoise le 26 avril 1994 (au demeurant, la répartition prévue a été modifiée en faveur du canton de Genève, dans le cadre de la décision sur réclamation ici litigieuse). Considérant en droit:

1. a) En premier lieu, il n'est pas douteux que le canton de Vaud est fondé à imposer le gain réalisé à l'occasion de l'aliénation d'un immeuble de placement sis sur son territoire, notamment lorsqu'elle est le fait d'un professionnel de l'immobilier domicilié hors canton (v. par exemple ATF 120 Ia 361 et 111 Ia 318; Revue fiscale 1998, 83; v. également Ernst Höhn, Interkantonales Steuerrecht, 2ème éd., Berne 1989, p. 489 ss; Ferdinand Zuppinger, Zur Steuerauscheidung für Liegenschaften des Geschäftsvermögens im interkantonalen Verhältnis bei den direkten Steuern vom Einkommen und Vermögen (Ertrag und Kapital), in Festschrift Höhn, Berne 1995, p. 483 ss). Pour le surplus, la jurisprudence précitée laisse le choix au canton du lieu de situation de l'immeuble de retenir un régime d'impôt sur les gains immobiliers (Objektsteuer) ou celui de l'impôt sur le revenu (Höhn, op. cit., p. 489; v. aussi ATF, RDAF 1964, 280). Le législateur vaudois a choisi pour sa part la solution de l'impôt sur les gains immobiliers (dans ce sens, TA, arrêt du 20 mars 1998, FI 92/0041). On relève encore que la jurisprudence qui précède est applicable

également à l'aliénation de titres de sociétés immobilières par un commerçant en immeubles (ATF 98 Ia 86). b) Dans sa jurisprudence, rendue en application de l'art. 46 al. 2 Cst., le Tribunal fédéral a cependant relevé que le canton du lieu de situation de l'immeuble devait se laisser imputer un certain nombre de déductions, quand bien même celles-ci ne seraient pas prévues par son droit positif. Il doit ainsi admettre la compensation d'un gain avec d'éventuelles pertes découlant d'autres opérations dans le canton durant la même année (ATF 92 I 198; Archives 65, 74). Ce principe a au demeurant trouvé application en l'espèce, en relation avec la perte subie par le recourant dans le cadre de la vente de la parcelle 1\*\*\*\*\* du cadastre de C. \_\_\_\_\_. De même, le canton de situation de l'immeuble doit prendre en charge toutes les dépenses directement liées à l'opération, ainsi qu'une part des frais généraux de l'entreprise, généralement estimée à 5% du prix de vente (ATF 111 Ia 226, consid. 2d; Archives 56, 569; Archives 62, 720, qui indique que seules des circonstances particulières peuvent amener l'autorité fiscale à augmenter ou au contraire à réduire ce forfait). Par ailleurs, conformément aux "Recommandations concernant les répartitions intercantionales dans le cadre du commerce professionnel et immobilier", adoptées par les cantons romands, de Berne et du Tessin, le canton de situation doit encore prendre en charge des intérêts sur la mise de fonds propres, une part d'honoraires et frais non comptabilisés dans la société immobilière, ainsi qu'une part d'AVS (soit 5% du bénéfice pour l'impôt fédéral direct), s'il y a lieu. Les déductions opérées à ce titre, respectivement les montants attribués au canton de domicile, soit Genève (part de 197'226 fr.), ne sont aujourd'hui plus contestés; on relève que, par rapport à la taxation, la proposition de règlement tenait compte désormais des intérêts sur fonds propres, respectivement d'une participation aux frais généraux afférents aux deux opérations du 19 novembre 1993. c) Le montant du bénéfice imposable résultant du cumul de ces deux opérations n'est plus litigieux non plus. d) A teneur du courrier du recourant du 4 février 1998, un seul point demeure désormais contesté. Il reproche encore à la décision attaquée de ne pas tenir compte de son revenu consolidé; en d'autres termes, le canton de Vaud entend prélever un impôt sur les gains immobiliers en violation du principe de l'imposition du revenu net, puisque A. \_\_\_\_\_, dans le compte de pertes et profits qu'il a établi pour l'exercice 1993 (affaires immobilières), annonce une perte de 799'989 fr. (il a essuyé également une perte pour l'exercice 1994, de 728'884 fr.). 2. a) Le recourant peut être suivi lorsqu'il fait valoir que le droit fiscal suisse, et notamment celui des cantons de Vaud et de Genève, repose sur le principe de l'imposition du revenu net. On peut ajouter à cela un autre principe que le Tribunal fédéral a déduit de l'art. 46 al. 2 Cst.; il a en effet retenu que le contribuable qui est soumis simultanément à plusieurs souverainetés fiscales cantonales ne doit pas être traité de manière plus défavorable de ce fait que celui dont l'imposition ne relève que d'un seul canton (on parle, en allemand, de Schlechterstellungsverbot; (v. à ce propos Höhn, op. cit. § 4, no 17 ss et les réf. jurisprudentielles; v. aussi TA, arrêt du 9 juillet 1993, FI 92/0152, cons. 3 lit. b). Cependant, la jurisprudence du Tribunal fédéral a également déduit un autre principe de l'art. 46 al. 2 Cst., à savoir celui de la compétence exclusive du canton de situation pour l'imposition des immeubles de placement; il a même considéré que ce dernier avait la valeur d'une règle spéciale, qui primait les deux autres principes précités (Höhn, op. cit. § 4 no 28, p. 79), tout au moins s'agissant de l'imposition des commerçants en immeubles. Cet auteur critique toutefois la solution jurisprudentielle pour plusieurs motifs. Il relève tout d'abord que le principe de l'imposition exclusive au lieu de situation de l'immeuble implique seulement que ce dernier canton est le seul à pouvoir imposer le revenu provenant de cette propriété foncière; il n'en découle en revanche aucunement que le

canton du lieu de situation serait en droit d'imposer plus que le revenu net total du contribuable. En d'autres termes, le principe précité, pour autant qu'il soit correctement interprété, ne ferait nullement obstacle à l'interdiction de discrimination évoquée plus haut (c'est-à-dire au Schlechterstellungsverbot), ni ne primerait sur celui-ci (v. également p. 286 s. et 476 s.; pour d'autres critiques de cette solution, qui conduit à admettre ce que l'on appelle des pertes de répartition, v. Jean-Blaise Paschoud, Excédent de charges et report de pertes dans les relations intercantionales, in *Das schweizerische Steuerrecht, Festschrift Zuppinger*, Berne 1989, 611 ss, spéc. p. 620; v. aussi Klaus A. Vallender, *Zur These von der Schlechterstellung als systembedingter Folge des Vorrangs des Besteuerungsrecht des Liegenschaftskantons*, in *Archives* 59, 217, spéc. 226 ss.). b) Il reste que, même si les critiques de la doctrine ne sont pas dépourvues de pertinence, le système mis sur pied par le Tribunal fédéral apparaît comme éprouvé; ce dernier a élaboré un corps de règles cohérentes qui se complètent les unes les autres et qui tiennent lieu de dispositions d'application du principe de l'interdiction de double imposition (art. 46 al. 2 Cst., lequel prévoit l'adoption d'une législation fédérale, qui n'a jamais vu le jour). Cette jurisprudence, inaugurée pour le problème examiné ici par l'ATF 79 I 142 et confirmée à de nombreuses reprises par la suite (v. par ex. *Archives* 62, 570), s'est enrichie au fil des ans de nombreuses précisions. Il a ainsi contraint le canton du lieu de situation à prendre à sa charge, comme on vient de le voir ci-dessus, les dépenses directement liées à l'opération, ainsi qu'une part des frais généraux de l'entrepreneur (ATF 111 Ia 319). Par ailleurs, il a retenu trois méthodes différentes pour assurer une répartition équitable de l'impôt dans ce type de configuration: il a tout d'abord qualifié certaines dépenses périodiques en tant que frais d'investissement (c'est le cas de l' "activation" des intérêts passifs); il a aussi imposé le report de charges périodiques dans le temps, comme aussi le report de pertes dans le temps (Paschoud, op. cit., p. 620 ss). Le principe du pouvoir d'imposition exclusif du canton de situation de l'immeuble a pour corollaire que le canton de domicile n'a pour sa part pas à accepter la déduction de pertes découlant d'opérations immobilières hors canton (dans ce sens, v. ATF du 26 septembre 1997, résumé à la RDAF 1999 II 188). Cela étant, le Tribunal administratif parvient à la conclusion qu'il n'y a pas lieu, quoi qu'en dise la doctrine, de s'écarter de la jurisprudence du Tribunal fédéral (au demeurant, rares sont les prononcés cantonaux qui ne l'ont pas suivie: v. toutefois StE 1987 A24.43.1 no 4, Commission de recours BL, par exemple). Ces considérations conduisent dès lors l'autorité de céans à confirmer la décision attaquée. 3. Le recours doit dès lors être rejeté, un émolument étant mis à la charge du recourant débouté. Par ces motifs le Tribunal administratif arrête: I. Le recours est rejeté. II. La décision rendue sur réclamation par l'Administration cantonale des impôts le 7 octobre 1997 est confirmée. III. Un émolument d'arrêt, fixé à 2'000 fr. (deux mille francs), est mis à la charge du recourant. IV. Il n'est pas alloué de dépens. mp/Lausanne, le 18 juin 1999 Le président: Le présent arrêt est communiqué aux destinataires de l'avis d'envoi ci-joint