

VD_OMNI FI.1998.0038 vom 19. Juli 2001

VD Tribunal cantonal, 2001-07-19, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1998.0038

FR: VD_OMNI FI.1998.0038 du 19 juillet 2001

IT: VD_OMNI FI.1998.0038 del 19 luglio 2001

Regeste

c/ ACI | Rappel de jp/gains en capital immobilier. Le recourant et ses associés (sté simple) acquièrent un droit de superficie sur un terrain, y font construire un immeuble qu'ils louent en partie à une SA dont le recourant est actionnaire: gestion de la fortune privée, amortissement du droit de superficie refusé.

Erwägungen

E. 1

Le recours du 12 mars 1998, interjeté contre la décision du 12 février 1998, a été formé par acte écrit et motivé dans le délai légal de trente jours; partant, il est recevable en la forme. La seule question à résoudre est celle de savoir si l'autorité intimée était fondée à refuser la déduction des amortissements sur l'immeuble dont le recourant est propriétaire - en société simple - et qu'il loue en partie à la société dont il est également l'un des actionnaires.

E. 2

a) Selon l'art. 23 al. 1 lettre b LI, les personnes physiques peuvent déduire de leurs revenus les amortissements qui sont justifiés par l'usage commercial. En outre, l'art. 55a LI, applicable par renvoi de l'art. 23 lettre b in fine LI, précise que les diminutions de valeur des actifs peuvent faire l'objet d'amortissements, à condition qu'ils soient comptabilisés ou, à défaut de comptabilité tenue selon l'usage commercial, qu'ils apparaissent dans un plan spécial d'amortissements. Il s'ensuit que l'amortissement admis par le droit fiscal se définit comme une déduction du revenu brut destinée à compenser la diminution de valeur subie par la fortune du contribuable servant à l'acquisition du revenu (Blumenstein, Locher, System des Steurrechts, 5ème éd., 1995, p. 226). En d'autres termes, le contribuable ne peut pratiquer des amortissements que sur les éléments de sa fortune commerciale, et non pas sur des éléments de sa fortune privée (ATF 70 I 260; 91, 284; ATF 79 I 64, Arch. 22, p. 326 applicable par analogie en droit cantonal; Rivier, Droit fiscal suisse, 1998, p. 348; Masshardt, Gendre, Commentaire IDN, 1980, ad art. 22, n. 18, p. 163 ; Ryser, Rolli, Précis de droit fiscal suisse, 1994, p. 166 et 186). Par conséquent, la délimitation entre la fortune commerciale et la fortune privée est déterminante pour savoir si des amortissements sont admissibles. Il convient donc en l'espèce de déterminer si l'immeuble en question fait partie de la fortune commerciale ou de la fortune privée du recourant. Plus précisément, cela revient à déterminer si le recourant exerce une activité commerciale à titre indépendant ou si, au contraire, il s'est adonné à de la simple gestion de sa fortune privée. b) 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 (Yersin, La distinction entre l'activité indépendante et la gestion de la fortune privée, Arch. 67, p. 97 ss; Yersin, Les gains en capital considérés comme le revenu d'une activité lucrative, Arch. 59, p. 137 ss).

Sous l'empire de l'Arrêté concernant l'impôt fédéral direct (AIFD), jurisprudence et doctrine en sont venues à établir une triple classification: - les gains en capital réalisés sur des biens privés, exonérés au plan fédéral; - les gains en capital provenant d'une activité indépendante ou commerciale, soumis à l'impôt ordinaire sur le revenu (art. 21 al. 1 lettre a AIFD); - les bénéfices en capital (y compris les augmentations de valeur) obtenus dans l'exploitation d'une entreprise astreinte à tenir des livres, soumis à l'impôt ordinaire sur le revenu (art. 21 al. 1 lettres d et f AIFD), ainsi qu'à l'impôt annuel distinct de l'art. 43 AIFD en fin d'assujettissement et en cas de taxation intermédiaire. Ainsi, les critères posés par le Tribunal fédéral pour distinguer le commerce professionnel d'immeubles et la gestion de la fortune privée permettent de distinguer les gains de la première catégorie de ceux des deux autres. Selon la jurisprudence, il y a commerce d'immeubles dont les revenus étaient imposables lorsque le contribuable procédait 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 avec l'intention d'obtenir un gain (ATF 92 I 121, consid. 2a, p. 122). Pour déterminer s'il y a ou non commerce d'immeubles imposable, il convient, selon le Tribunal fédéral, de prendre en considération l'ensemble des circonstances du cas, en tenant compte d'un certain nombre de critères comme la fréquence des opérations, la durée de possession, l'utilisation des gains réalisés, les méthodes utilisées et le mode de financement. Un rapport étroit entre l'opération immobilière et l'activité exercée à titre principal par le contribuable peut être un élément décisif (ATF 92 I 122 consid. 2a). Dans d'autres décisions, le Tribunal fédéral s'est également référé aux critères de la participation à une société de personnes, l'utilisation de connaissances particulières et la mise en valeur de l'immeuble (ATF 122 II 450, consid. 3b.; RDAF 1997, p. 386 consid. 3b). S'agissant de l'intention de réaliser un gain, le Tribunal fédéral a précisé que, lorsque l'activité déployée est dirigée dans son ensemble vers la réalisation d'un profit, le produit de cette activité est imposable (Yersin, op. cit., Arch. 67, p. 103). Tel est notamment le cas si le contribuable s'efforce d'exploiter le développement du marché de la même manière qu'un indépendant ou vise à revendre l'immeuble avec un gain et aussi rapidement que possible. L'exonération de tels gains doit être strictement limitée à la simple gestion de la fortune privée et à l'utilisation d'une occasion favorable (ATF 122 II 449, consid. 3; Arch. 63, p. 47, consid. 3a). Compte tenu de la similitude des dispositions fédérales et cantonales en cette matière (cf. art. 21 al. 1 lettres d et f AIFD et 20 al 1 lettre c LI), on peut admettre que la jurisprudence développée en matière d'impôt fédéral direct 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. Plus récemment, le Tribunal administratif a également jugé (FI 97/0073 du 29 février 2000) que, pour constituer une activité lucrative indépendante, la location d'éléments de fortune doit être intégrée dans une activité planifiée et systématique. En l'occurrence, le recourant - associé en société simple - avait fait construire un bâtiment industriel et l'avait ensuite loué à une société dont lui-même et son associé étaient les administrateurs et actionnaires. Le caractère isolé et déficitaire de l'opération ne traduisait pas une activité commerciale. 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). 3.

Le recourant invoque comme seul argument à l'appui de son recours l'incertitude liée à la prolongation ou non du droit de superficie laquelle rendrait le droit de "propriété" incertain. Il conclut de ce fait à l'admission des amortissements sur l'immeuble litigieux. Dans le cas présent, l'immeuble sur lequel les amortissements ont été repris par l'autorité intimée est occupé pour moitié par la société dont le recourant est actionnaire. Ce bien ne peut donc pas être attribué d'emblée à la fortune commerciale ou privée du recourant. Son attribution doit être examinée à la lumière des critères permettant de distinguer l'activité indépendante de la simple gestion de fortune privée. Parmi les critères qui parlent en faveur de l'attribution à la fortune commerciale du recourant, l'on peut citer le mode de financement auquel a recouru la société simple D. _____ pour acquérir et construire l'immeuble en cause. L'examen de la comptabilité permet de constater en effet que les fonds nécessaires à cette opération ont été empruntés. A cela s'ajoute le fait que le recourant était administrateur et salarié à temps partiel de la société E. _____ SA, laquelle avait pour but le commerce de produits, fournitures et machines pour l'industrie et la construction. Le recourant a donc vraisemblablement mis à profit ses connaissances professionnelles pour acquérir et construire l'immeuble avec ses deux associés (administrateur ou employé) de la société précitée. En revanche, et contrairement à ce que soutient le recourant, l'on ne saurait déduire de la durée limitée du droit de superficie - inscrit au registre foncier pour 50 ans - que les amortissements sont justifiés. Dans la distinction entre gestion de fortune privée et activité commerciale, le critère de la durée de propriété intervient lorsqu'il s'agit de démontrer que le contribuable cherche à revendre l'immeuble avec un gain et aussi rapidement que possible. En l'espèce, l'inscription du droit de superficie pour une durée de 50 ans ne constitue pas un indice susceptible de traduire le caractère commercial ou privé de l'immeuble. Certes, le recourant a déclaré vouloir mettre en valeur l'immeuble en vue de sa vente. Toutefois, le temps écoulé depuis sa construction en 1987 ne permet pas de considérer que le recourant ait cherché à le revendre le plus rapidement possible. Il apparaît même que le recourant n'a effectué qu'une opération isolée. Contrairement aux quelques cas de location immobilière où le Tribunal fédéral a admis l'exercice d'une activité

indépendante, le recourant n'a pas loué un immeuble destiné à une vente dont le produit devait être réinvesti dans une nouvelle opération immobilière. Il n'exerce pas non plus d'activité immobilière selon un caractère planifié et systématique comme l'exige la jurisprudence en matière de gains immobiliers. Partant, il convient d'admettre que le recourant n'exerce pas d'activité commerciale indépendante dans le cadre de la société simple D. _____, et que l'immeuble ne peut donc être qualifié de commercial. Un dernier indice confirme par ailleurs que l'immeuble de la société simple D. _____ doit être attribué à la fortune privée du recourant : celui-ci a choisi d'acquérir et de construire l'immeuble en société simple au lieu d'apporter cet actif à la société E. _____ SA qui occupait pourtant la moitié de l'immeuble. Le recourant a ainsi opté pour une distinction économique et juridique claire entre les actifs de la société dont il était actionnaire avec l'un de ses associés, et ceux de la société simple. Dans ces circonstances, en acquérant le droit, puis en construisant l'immeuble litigieux, le recourant a simplement administré sa fortune privée. On note au demeurant que l'acte de cession partielle du droit de superficie ne prévoit pas que la parcelle soit rétablie dans son état primitif à l'extinction du droit. D'autre part, le contribuable n'a pas déclaré d'amortissement au cours de la période fiscale 1995-1996. C'est donc à juste titre que l'autorité intimée lui a refusé la déduction des amortissements revendiqués pour les périodes antérieures.

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