

# VD\_OMNI FI.2001.0116 vom 29. September 2005

VD Tribunal cantonal, 2005-09-29, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2001.0116](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2001.0116)

FR: VD\_OMNI FI.2001.0116 du 29 septembre 2005

IT: VD\_OMNI FI.2001.0116 del 29 settembre 2005

## Regeste

X /Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Le directeur d'un garage, exploité sous la forme d'une société anonyme, et qui est personnellement propriétaire de l'immeuble dans lequel la société loue les locaux d'exploitation, n'exerce pas une activité commerciale dans la tâche de gestion de l'immeuble, même s'il comporte aussi des locaux loués à des tiers. Les amortissements sur la valeur de l'immeuble ne sont donc pas admissibles.

## Erwägungen

### E. 1

La question que pose le recours 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.

a) Selon l'art. 23 al. 1 lettre b aLI, les personnes physiques peuvent déduire de leurs revenus les amortissements qui sont justifiés par l'usage commercial. En outre, l'art. 55 aLI, applicable par renvoi de l'art. 23 lettre b in fine aLI, 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. 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 bénéfiques 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. b) 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). c) En l'espèce, la société simple exploitant l'immeuble de Y. \_\_\_\_\_ n'est pas inscrite au Registre du commerce. En outre, l'activité commerciale principale du recourant s'exerce dans le cadre de l'exploitation de la société Garage de Y. \_\_\_\_\_, A. et X. \_\_\_\_\_ SA dont il est à la fois actionnaire, administrateur et directeur. Le recourant retire d'ailleurs ses sources de revenus principales de son activité de directeur du garage bien qu'il bénéficie d'une formation d'ingénieur civil. Il est vrai que le recourant est inscrit en raison individuelle en qualité de consultant en génie civil et architecture à son adresse de Z. \_\_\_\_\_. Mais aucune inscription ne figure au registre du commerce concernant la société simple qu'il forme avec son frère A pour l'exploitation de l'immeuble de Y. \_\_\_\_\_. Par ailleurs, le compte d'exploitation de l'immeuble limite les frais d'administration et de régie à des montants relativement modestes (2'656 fr. 90 pour l'exercice 1995, 3'791 fr. 15 pour l'exercice 1996). Il est donc peu vraisemblable qu'une structure présentant la forme d'une entreprise commerciale soit liée à l'exploitation de cet immeuble. Il est vrai qu'une partie importante du bâtiment est louée au garage qui l'exploite par l'intermédiaire de la société Garage de Y. \_\_\_\_\_, A. et X. \_\_\_\_\_ SA, mais le recourant a précisément opéré une distinction économique et juridique claire entre les actifs de la société dont il est actionnaire et ceux de la société simple qui détient l'immeuble. Dans ces circonstances, en acquérant le droit puis en constituant l'immeuble litigieux, le recourant a simplement administré sa fortune privée. C'est donc avec raison que l'autorité intimée a refusé la déduction des amortissements revendiquée pour les années de calcul 1994 à 1996.

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