

## VD\_OMNI FI.2003.0001 vom 20. Juni 2003

VD Tribunal cantonal, 2003-06-20, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2003.0001](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2003.0001)

FR: VD\_OMNI FI.2003.0001 du 20 juin 2003

IT: VD\_OMNI FI.2003.0001 del 20 giugno 2003

### Regeste

c/ACI | Un commerçant en immeubles domicilié hors canton peut déduire d'éventuelles pertes du gain immobilier réalisé dans le canton, pour autant que ce dernier ait trait à un immeuble faisant partie de sa fortune commerciale; tel n'est pas le cas de la villa qu'il a longuement habitée, avant de la louer à des tiers, même s'il a par la suite augmenté la dette hypothécaire qui la grevait dans un but professionnel.

### Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 20.06.2003 FI.2003.0001

c/ACI | Un commerçant en immeubles domicilié hors canton peut déduire d'éventuelles pertes du gain immobilier réalisé dans le canton, pour autant que ce dernier ait trait à un immeuble faisant partie de sa fortune commerciale; tel n'est pas le cas de la villa qu'il a longuement habitée, avant de la louer à des tiers, même s'il a par la suite augmenté la dette hypothécaire qui la grevait dans un but professionnel.

CANTON DE VAUD TRIBUNAL ADMINISTRATIF Arrêt du 20 juin 2003 sur le recours formé par X.\_\_\_\_\_, à Y.\_\_\_\_\_, représenté par l'avocat Nicolas Urech, avenue du Tribunal-Fédéral 27, à 1005 Lausanne, contre la décision rendue sur réclamation le 9 décembre 2002 par l' Administration cantonale des impôts (ci-après: ACI) confirmant la taxation, au titre de l'impôt sur les gains immobiliers, du bénéfice réalisé à la suite de la vente de la parcelle no 1\*\*\*\*\* de Z.\_\_\_\_\_. \* \* \* \* \*

Composition de la section: M. Etienne Poltier, président; M. Fernand Briguet et M. Raymond Bech, assesseurs. Vu les faits suivants: A. a) X.\_\_\_\_\_ est domicilié actuellement à Y.\_\_\_\_\_, dans le canton de A.\_\_\_\_\_. Ayant réalisé par le passé de nombreuses opérations immobilières, il est considéré par les autorités fiscales comme un professionnel de l'immobilier. b) Par donation, inscrite au registre foncier le 4 août 1983, M. X.\_\_\_\_\_ a transmis à son fils X.\_\_\_\_\_ sa maison d'habitation, sise chemin de 2\*\*\*\*\*, parcelle no 1\*\*\*\*\* de la commune de Z.\_\_\_\_\_. Ce dernier y a été domicilié avec sa famille depuis lors, jusqu'en 1993, date à laquelle il a pris domicile dans le canton de A.\_\_\_\_\_. A la même époque, X.\_\_\_\_\_ a cédé sa participation dans l'entreprise X.\_\_\_\_\_ SA et a cessé de travailler au sein de cette dernière; il s'est consacré par la suite à diverses promotions immobilières. c) Dès 1993, la maison sise au chemin de 2\*\*\*\*\* a été mise en location par X.\_\_\_\_\_. d) X.\_\_\_\_\_ a connu par la suite des difficultés dans le cadre de ses opérations immobilières. Ainsi, il a dû faire face à divers appels de fonds dans le cadre de la promotion des "3\*\*\*\*\*", route de \*\*\*\*\* à Z.\_\_\_\_\_; il a dû vendre à cet effet des immeubles et augmenter la cédule hypothécaire grevant la parcelle 1\*\*\*\*\* précitée, ce qui lui a permis d'opérer divers versements dans le cadre de la promotion des "3\*\*\*\*\*" précitée. Il indique avoir payé, à l'aide du crédit ainsi garanti une somme de 350'000 fr. en deux versements de 225'000 et 125'000 fr. A la

demande du magistrat instructeur, le recourant a fourni les éléments nécessaires à suivre l'évolution du compte hypothécaire grevant la parcelle 1'327 précitée; elle est la suivante:  
1995 solde débiteur 385'000 1996 385'000 1997 610'000 1998 727'500 1999 700'000

On note encore que, lors de la vente, la dette s'élevait à 700'000 fr. également.

B. Le 27 avril 2000, le recourant a vendu la parcelle no 1\*\*\*\*\* de Z.\_\_\_\_\_ pour le prix de 1'150'000 fr. C. a) Dans sa déclaration pour l'imposition du gain immobilier relatif à l'opération précitée, X.\_\_\_\_\_ a déduit du prix susmentionné l'estimation fiscale de l'immeuble cinq ans avant l'aliénation, soit 470'000 fr., obtenant ainsi un gain immobilier de 680'000 fr.; il a fait valoir cependant que ce gain était compensé par des pertes reportées. b) Par décision du 6 juin 2002, l'Office d'impôt du district de Z.\_\_\_\_\_ a retenu le montant imposable de 680'000 fr., mais a refusé la déduction des pertes invoquées. c) La réclamation interjetée contre cette décision a été rejetée par l'ACI dans une décision du 9 décembre 2002, reçue par la mandataire de l'intéressé le lendemain. D. Agissant par l'intermédiaire de l'avocat Nicolas Urech, le 9 janvier 2003 soit en temps utile, X.\_\_\_\_\_ a recouru contre cette décision en concluant avec dépens à l'annulation de la décision attaquée, la cause étant renvoyée à l'ACI pour nouvelle taxation prenant en compte les pertes immobilières réalisées dans le canton de Vaud. Dans sa réponse du 2 avril 2003, l'ACI conclut au rejet du recours. L'ACI a encore fourni quelques éléments complémentaires le 15 mai et le recourant le 20 mai 2003.

Considérant en droit: 1. Les parties sont divisées exclusivement sur un point, soit sur la question de savoir si l'immeuble aliéné faisait partie de la fortune commerciale ou au contraire du patrimoine privé du recourant. a) A titre liminaire, on relèvera que l'opération ici en cause est imposable, dans le canton de Vaud, au titre de l'impôt sur les gains immobiliers (art. 40 ss de la loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux; ci-après: aLI), que l'on retienne l'une ou l'autre solution (v. en effet plus spéc. art. 40 al. 3 aLI, pour le cas d'une opération réalisée par un professionnel de l'immobilier domicilié hors canton). Cette disposition est en effet pleinement conforme à la jurisprudence du Tribunal fédéral rendue en matière de double imposition intercantonale (v. par exemple ATF 120 Ia 361 et 111 Ia 318; Revue fiscale 1998, 83; v. également Höhn/Mausli, Interkantonales Steuerrecht, 4ème éd., Berne 2000, p. 525 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 (v. par exemple, TA, arrêts du 20 mars 1998, FI 92/0041 et du 18 juin 1999, FI 1997/0160, confirmé par ATF du 19 juin 2000, 2P. 215/1999). 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). Dans sa jurisprudence rendue en application de l'art. 46 al. 2 aCst. v. désormais art. 127 al. 3 nCst.), 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). La jurisprudence ultérieure (ATF 111 Ia 318) est encore allée un peu plus loin, en ce sens que les pertes qui ne peuvent

pas être compensées dans le canton de situation de l'immeuble concerné par un revenu courant ou par des gains acquis au cours de la même période, devaient l'être avec des revenus ou des gains acquis au cours des périodes suivantes. Cette solution est au demeurant confirmée par les "Recommandations concernant les répartitions intercantionales dans le cadre du commerce professionnel immobilier entre les cantons romands, de Berne et du Tessin", adoptées par les administrations cantonales concernées, lesquelles sont susceptibles de s'appliquer au cas d'espèce. Par ailleurs, 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). La jurisprudence ne comporte en revanche aucune obligation similaire pour le canton du lieu de situation dans l'hypothèse d'un gain immobilier réalisé sur un immeuble appartenant au patrimoine privé du contribuable. Dans le cas d'espèce, de l'avis concordant des parties, qui peuvent être suivies sur ce point, l'enjeu de la présente procédure est précisément là: ce n'est que dans l'hypothèse où le bien-fonds aliéné faisait partie de la fortune commerciale du recourant que ce dernier peut prétendre obtenir la déduction des pertes qu'il a réalisées par ailleurs dans le cadre d'opérations immobilières professionnelles dans le canton de Vaud, cela durant la même année, voire durant les années précédentes. Les parties sont d'ailleurs d'accord pour admettre le report de pertes, afférentes à des années antérieures, de sorte que celles-ci pourraient être portées en déduction du gain obtenu en 2000, pour autant cependant qu'il s'agisse d'un actif appartenant à la fortune commerciale de l'intéressé. 2.

a) 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 (Danielle Yersin, La distinction entre l'activité indépendante et la gestion de la fortune privée, Arch. 67, p. 97 ss; du même auteur, Les gains en capital considérés comme le revenu d'une activité lucrative, Arch. 59, p. 137 ss). En substance, selon une définition qui résume cette jurisprudence et reprise par Danielle Yersin (Archives 59, 137), il y a activité à but lucratif, donc "commerce d'immeubles lorsque le contribuable procède 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 et avec l'intention d'obtenir un gain. Il n'est pas nécessaire qu'il exerce cette activité à titre principal; il peut aussi la pratiquer accessoirement (ATF 92 I 122). Le caractère professionnel peut résulter, d'une part de la fréquence des achats et des ventes, d'autre part, s'agissant d'opérations isolées, du fait qu'elles étaient en relation avec une autre activité (ATF 104 Ib 166, 97 I 172 cons. 4)..." (Archives 49, 558 = RDAF 1982, 30; v. également E. Känzig, Wehrsteuer, Ergänzungsband, 1972, 2ème éd., p. 40 ss et la jurisprudence citée; Masshardt et Gendre, Commentaire IDN, 1980, p. 96 ss; Cagianut/Höhn, p. 58 ss; J.-M. Rivier, Droit fiscal suisse, p. 144; P. Spori, Einkommenssteuerliche Aspekte privater Portfolio-Anlagen, in Archives 59, 346, spéc. 352 ss). On peut relever que la jurisprudence antérieure, rendue sous l'empire de l'arrêté concernant l'impôt fédéral direct a été reprise pour l'essentiel dans le cadre de l'application de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; v. à cet égard StR 1999, 327). En substance, il en découle que ne sont pas imposables les opérations immobilières relevant de la simple administration de la fortune privée, alors que les opérations qui, par leur ampleur ou les méthodes utilisées, n'entrent pas dans cette notion doivent être

considérées comme professionnelles et, partant, sont imposables dans le cadre de l'impôt sur le revenu (dans le même sens Cagianut/Höhn, op. cit., p. 59). Pour l'essentiel, les solutions qui viennent d'être dégagées ont été reconnues valables également en matière de double imposition intercantonale. b) La jurisprudence a toutefois formulé des réponses un peu plus nuancées s'agissant de situations-limites. S'agissant d'immeubles hérités, il faut admettre que la qualification retenue du vivant du défunt perdure, en principe, après le décès. Ainsi, dans un cas jugé par le Tribunal administratif (arrêt du 10 novembre 1998, FI 96/0048, confirmé par le Tribunal fédéral le 2 septembre 1999, arrêt non publié 2P.451/1998), il a été admis que les immeubles commerciaux revendus par les héritiers du défunt avaient conservé cette nature dans la succession, de sorte que la vente de ceux-ci généraient un impôt sur le revenu pour les héritiers (v. cependant Danielle Yersin, Archives 67, 115: cet auteur suggère, à titre de présomption, que les immeubles, précédemment commerciaux, entrent dans la fortune privée des héritiers, à moins que ceux-ci n'exercent eux-mêmes une activité indépendante dans le secteur immobilier). A l'inverse, un immeuble privé du défunt n'entraînera dans la règle, en cas de vente par les héritiers, pas d'imposition au titre du revenu; il faut toutefois réserver des cas particuliers, dans lesquels les héritiers recourent à des méthodes de valorisation du bien-fonds telles que l'opération - initialement privée - doit en définitive être qualifiée de commerciale (v. Danielle Yersin, op. cit. p. 105; v. également sur ce type de cas, Danielle Yersin, Archives 59, 152). Par ailleurs, s'agissant de professionnels de l'immobilier, la jurisprudence a retenu que les opérations qu'ils réalisent doivent être de qualifiées de commerciales, tout en ménageant quelques exceptions. La principale d'entre elles concerne le cas de l'immeuble consacré à un usage personnel, privé de l'intéressé, notamment à l'habitation de sa famille (v. dans ce sens Danielle Yersin, Archives 59, 163 et les réf. citées). Ainsi, lorsqu'un entrepreneur affecte une villa, fût-elle construite par son entreprise, voire comptabilisée dans cette dernière, à l'usage du domicile familial, cela entraîne le passage de celle-ci dans la fortune privée de l'intéressé. En revanche, le seul fait de mettre en location un immeuble relevant du patrimoine privé n'entraîne pas un (nouveau passage) de celui-ci dans la fortune commerciale du contribuable (dans ce sens, v. RDAF 1984, 187; dans le même sens, TA arrêt FI 1997/0073 du 29 février 2000; Beat Hirt, Grundfragen der Einkommensbesteuerung, thèse St-Gall 1998, p. 238 s.). Enfin, la mise en gage d'un élément de la fortune privée, aux fins de garantie de dettes de l'activité commerciale, n'entraîne pas non plus, en soi, un passage de celui-ci dans la fortune commerciale (sur ce point, v. Peter Locher, Kommentar zum DBG I/2001, no 152 ad art. 18 LIFD et les réf. citées; Madeleine Simonek, Steuerliche Probleme der Geschäftsnachfolge bei Ableben eines Personenunternehmers, thèse Berne 1994, p. 37, qui suggère de raisonner en utilisant le critère de la prépondérance; Hirt, op. cit., p. 237). Locher (ibidem) relève en particulier que la mise en gage de l'immeuble d'habitation d'un professionnel de l'immobilier n'a pas d'effet sur le statut privé du bâtiment, alors qu'il en va autrement de la mise en gage d'un immeuble de placement. On trouve des développements similaires chez Madeleine Simonek; pour elle, la mise en gage d'un immeuble privé afin de garantir des dettes commerciales s'apparente à l'hypothèse d'un immeuble à utilisation mixte, à la fois privée et commerciale. Il s'agit donc de déterminer, dans le régime actuel où prévaut désormais le critère de la prépondérance (v. en droit cantonal: art. 20 al. 3 LI 1956 dans sa teneur en vigueur durant la période en cause), quelle est l'utilisation prédominante au regard de l'ensemble des circonstances. Pour le faire, il faut tenir compte de la nature et de l'ampleur de l'utilisation privée, respectivement du montant de l'engagement hypothécaire pour des dettes commerciales; il faut également tenir

compte du caractère durable ou non de la garantie hypothécaire en question; en effet, on imagine mal qu'un engagement non durable soit de nature à entraîner le transfert d'un bien de la fortune privée dans la fortune commerciale de l'intéressé (sur ce dernier point, v. entre autres Locher, *ibidem*). La jurisprudence du Tribunal fédéral, il est vrai, a retenu jusqu'ici une solution moins nuancée; elle consiste à considérer que l'immeuble en question, dès l'instant où il est grevé d'un gage en faveur des dettes commerciales du contribuable, entre dans la fortune commerciale de celui-ci (ATF 96 I 354 = RDAF 1970, 63; la même solution est également évoquée dans l'arrêt publié aux ATF 70 I 261, mais sans développement particulier). Dans l'arrêt de 1967 précité, il s'agissait du propriétaire d'un restaurant, qui détenait également des parcelles non bâties utilisées à des fins agricoles; il avait remis celles-ci en gage en garantie des dettes commerciales. Dans ce cas, le Tribunal fédéral avait estimé que ces biens-fonds entraient dans la fortune commerciale de l'intéressé et que l'aliénation de ceux-ci généraient un bénéfice entrant dans le calcul du revenu imposable. Il reste que cette jurisprudence est très largement critiquée, tout au moins quant au caractère apparemment absolu de la réponse donnée à la question posée (on notera que la jurisprudence bernoise, rendue antérieurement en cette matière, ne suit que partiellement celle du Tribunal fédéral: v. *Revue fiscale* 47, 32 et 51, 388, ainsi que JAB 1990, 350; la Commission de recours du canton de Berne paraît d'ailleurs s'être écartée plus encore de la solution de l'ATF 93 I 354: v. à ce sujet Fabian Amschwand, *Geschäftsvermögen oder Privatvermögen, eine Übersicht*, *Revue fiscale* 2000, 480, spéc. 488 et note 52.). L'autorité de céans se rallie ainsi aux solutions esquissées par la doctrine; il retient qu'il y a lieu d'effectuer une appréciation de l'ensemble des circonstances, même en présence d'immeubles privés mis en gage pour garantir des dettes de l'entreprise. Il reste qu'une telle mise en gage à des fins commerciales constitue à tout le moins un indice important d'affectation commerciale de ce bien. c) Dans le cas d'espèce, c'est à une appréciation de ce type qu'il convient de procéder maintenant. Certes, il semble que le grand-père du recourant ait réalisé la construction de la villa ici en cause avec les moyens de son entreprise, dans le cadre d'une promotion immobilière. Il n'en reste pas moins qu'elle a été cédée à son père, ce dernier l'affectant à sa propre habitation, ce qui impliquait un transfert de ce bien-fonds construit dans son patrimoine privé. La donation de ce bâtiment au recourant, n'a pas eu d'incidence à cet égard, maintenant ainsi le statut privé de cette villa (au demeurant, si l'immeuble avait précédemment été de nature commerciale, la donation aurait impliqué, en principe, un passage de celui-ci dans la fortune privée du donateur, puis du donataire; dans ce sens, Danielle Yersin, *Archives* 67, 105, en haut). Après que le recourant eut occupé cette villa en l'affectant à l'habitation de sa famille pendant dix ans, il l'a mise en location, en 1993, mais cette circonstance ne saurait suffire à entraîner un passage de ce bien dans sa fortune commerciale. Plus délicate est la question de l'utilisation de cet immeuble par le recourant à titre de garantie complémentaire, dès 1997, de ses opérations de promotion immobilière. On observe à cet égard que le bien-fonds en question, pendant la période durant laquelle il appartenait de manière certaine à la fortune privée de l'intéressé, se trouvait d'ores et déjà grevé de cédules hypothécaires, la dette garantie de cette manière s'élevant à 385'000 fr. Ce dernier a obtenu ultérieurement un crédit complémentaire, la dette s'élevant par la suite à un montant de 700'000 fr. (voire passagèrement un peu plus). Il apparaît ainsi que seule l'augmentation de la dette grevant l'immeuble peut être rattachée à l'activité du contribuable de professionnel de l'immobilier; or celle-ci apparaît, de par son montant, inférieure au solde antérieur de la dette, lequel était lié plutôt à sa fortune privée (pour un raisonnement similaire, v. TA BE, *Revue fiscale* 51, 388, déjà cité; v. aussi

Amschwand, op. cit., p. 488 s. et note 50). De plus, l'augmentation du montant des cédules hypothécaires ici en cause n'est pas liée à une opération nouvelle, dans laquelle l'intéressé se serait lancé comme promoteur immobilier; il s'agit plutôt d'une situation d'assainissement que les banques ont exigée de lui; dans de telles circonstances, le détenteur d'une raison individuelle, acculé par ses créanciers, a tendance à mettre à contribution l'ensemble de sa fortune, privée ou non, pour assainir sa situation (dans ce sens, v. Amschwand, p. 488, qui évoque la jurisprudence bernoise la plus récente). Sur le plan subjectif enfin, on note que le recourant n'a jamais donné - de manière visible pour l'autorité fiscale -, une qualification commerciale à l'immeuble en question. Il ne l'a pas fait figurer dans une comptabilité commerciale; par ailleurs, ni les revenus tirés de la mise en location de celui-ci, ni les dettes n'ont été mentionnés par lui comme commerciaux dans des déclarations antérieures; de telles indications auraient été un indice important en faveur d'une qualification commerciale de l'immeuble. En l'occurrence, on ne peut guère suivre le recourant lorsqu'il veut faire admettre la nature commerciale du bien-fonds en question in extremis, c'est-à-dire à un moment favorable. Il résulte ainsi d'une appréciation d'ensemble que l'immeuble ici en cause ne pouvait être considéré comme principalement affecté aux activités professionnelles du recourant au moment de son aliénation; il devait donc être qualifié à cette date-là de bien-fonds privé, ce qui conduit au rejet du recours. 3. Au vu des considérations qui précèdent, le recours doit être rejeté. Le recourant débouté supportera ainsi l'émolument d'arrêt; il n'a au surplus pas droit à l'allocation de dépens (art. 55 LJPA). Par ces motifs le Tribunal administratif arrête: I. Le recours est rejeté. II. La décision rendue sur réclamation le 9 décembre 2002 est maintenue. III. L'émolument d'arrêt, fixé à 5'000 (cinq mille) francs est mis à la charge de X. IV. Il n'est pas alloué de dépens. Lausanne, le 20 juin 2003 Le président: Le présent arrêt est communiqué aux destinataires de l'avis d'envoi ci-joint

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