

VD_OMNI FI.2006.0053 vom 2. Mai 2007

VD Tribunal cantonal, 2007-05-02, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2006.0053

FR: VD_OMNI FI.2006.0053 du 2 mai 2007

IT: VD_OMNI FI.2006.0053 del 2 maggio 2007

Regeste

X. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Le propriétaire d'un immeuble, dans lequel la société qu'il exploite loue des locaux, n'exerce pas une activité commerciale en gérant son immeuble, même s'il comporte des locaux loués à des tiers. La volonté de tirer systématiquement profit d'un bien immobilier en le louant ne constitue pas un indice suffisant pour conclure qu'il s'agit d'une activité exercée en la forme commerciale. Il en est de même de l'existence d'un second projet immobilier qui constitue également une simple administration de la fortune privée du recourant. Les amortissements sur la valeur de l'immeuble ne sont donc pas admissibles. L'autorité fiscale ayant annoncé qu'elle n'allait désormais plus admettre les amortissements revendiqués par l'associé du recourant, également copropriétaire de l'immeuble, le grief d'égalité dans l'illégalité ne saurait être admis. Recours rejeté.

Erwägungen

E. 1

En premier lieu, il convient d'examiner quel est le droit applicable. La loi sur les impôts directs cantonaux du 4 juillet 2000 (ci-après : LI) est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001 (art. 279 LI), abrogeant la loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (ci-après : aLI). L'art. 23 al. 1 lit. b aLI prévoit que sont déduits du revenu les amortissements et provisions justifiés par l'usage commercial auxquels l'art. 55a aLI s'applique par analogie. Cette dernière disposition précise que les diminutions de valeur des actifs peuvent faire l'objet d'amortissements, à condition qu'elles soient comptabilisées ou, à défaut de comptabilité tenue selon l'usage commercial, qu'elles apparaissent dans un plan spécial d'amortissement. Les dispositions fédérales applicables en la matière, les articles 27 al. 1 et

E. 2

L'objet du litige consiste à déterminer si l'on se trouve en présence d'une activité lucrative indépendante ou s'il s'agit d'une simple administration de la fortune privée, question dont dépend la déduction des amortissements revendiquée. En effet, les amortissements opérés sur un immeuble appartenant à la fortune privée ne sont pas admissibles (cf. art. 32 al. 2 à 4 LIFD). a) Dans un arrêt du 8 janvier 1999, publié in ATF 125 II 113 ss, le Tribunal fédéral a rappelé qu'il fallait entendre par activité lucrative indépendante au sens de l'art. 18 al. 1 LIFD, celle qui dépasse la simple administration du patrimoine privé, en précisant toutefois que cette activité ne constituait pas une catégorie particulière d'activité car il ne s'agissait que d'un critère permettant de distinguer l'activité indépendante dans le domaine de l'immobilier de la gestion du patrimoine privé. Dans la jurisprudence précitée, notre Haute Cour a relevé que les critères développés en matière de commerce professionnel d'immeubles, sous l'empire de l'arrêté de 1940, demeuraient valables. Selon la

jurisprudence en matière de location d'immeubles rendue sous l'empire de l'art. 22 al. 1, lit. b AIFD, le caractère d'entreprise commerciale était reconnu avec une grande réserve, par exemple lorsque la location était liée au commerce des immeubles loués (ATF 91 I 284, du 21 mai 1965, consid. 2, p. 288 ss) ou lorsque le propriétaire de chambres ou d'appartements meublés offrait divers services supplémentaires à ses locataires (ATF 111 V 81, du 1^{er} mai 1985). Depuis l'entrée en vigueur de la LIFD, l'obligation d'être inscrit au registre du commerce et de tenir une comptabilité ne sont plus des conditions de l'imposition des bénéfices en capital sur les éléments de la fortune commerciale (RDAF 2001 II p. 41, du 27 mars 2001, c. 3 b. aa ; RDAF 1999 II p. 385, consid. 5.b). Ces critères, trop rigides, ont été abandonnés au profit de ceux développés par la pratique pour déterminer si l'on se trouve ou non en présence d'une activité lucrative indépendante. Ainsi, pour qu'en matière de location d'immeubles la possibilité de déduire des amortissements soit admise, il faut, qu'à l'aune des critères développés par la pratique, on puisse aboutir à la conclusion qu'on se trouve en présence d'une activité lucrative indépendante (RDAF 2001 II p. 41 précité, not. consid. 3c). Dans un arrêt du 12 septembre 2003 (2A.40/2003 consid. 2.2 2^{ème} alinéa), le Tribunal fédéral a précisé que la notion d'activité lucrative indépendante est une notion de droit fiscal qui n'est pas définie clairement dans la pratique, eu égard aux états de fait diversifiés auxquels elle doit s'appliquer. De manière générale, on y englobe toute activité par laquelle un entrepreneur participe à la vie économique à ses propres risques, avec l'engagement de travail et de capital, selon une organisation librement choisie, et avec l'intention de réaliser un bénéfice (ATF 125 II 113 consid. 5b p. 120; 121 I 259 consid. 3c p. 263; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 6^e éd., p. 176; Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, 9^e éd., Band I, ad § 14 no 37 p. 304; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 2^e éd., no 26.33 p. 85 ss; Markus Reich in : Martin Zweifel/Peter Athanas, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2a, ad art. 18 no 14 p. 159). Une activité lucrative indépendante peut être exercée à titre principal ou accessoire, être durable ou temporaire. Pour déterminer si l'on se trouve en présence d'une activité lucrative indépendante, l'application des différents éléments caractéristiques de la notion d'activité lucrative indépendante ne doit pas être examinée de manière isolée (Markus Reich in : Martin Zweifel/Peter Athanas, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/1, ad art. 8 no 1 ss p. 128 ss). Il convient toujours de se fonder sur l'ensemble des circonstances du cas (ATF 125 II 113 consid. 5b p. 120; 122 II 446 consid. 3a p. 449; 112 IB 79 consid. 2a p. 81). Lorsque le contribuable loue ses propres immeubles, il s'agit en règle générale d'une simple administration de la fortune privée, quand bien même l'importance de cette activité le contraint à tenir une comptabilité et qu'il réalise occasionnellement des gains en capital. Il y a également administration de la fortune privée lorsque le propriétaire participe ou est intéressé aux affaires du locataire (RDAF 1984, p. 187, du 26 août 1982, consid. 6a, p. 192). Selon la pratique constante du Tribunal fédéral, les bénéfices provenant de l'aliénation d'immeubles constituent le revenu d'une activité lucrative et les démarches qui leur sont liées doivent être qualifiées de commerce professionnel d'immeubles au sens de l'art. 21 al. 1 lit a AIFD lorsque ces activités dépassent la simple administration de la fortune privée ou que le bénéfice n'est pas réalisé en profitant d'une occasion qui s'est présentée fortuitement, mais que l'activité dans son ensemble est orientée sur l'obtention d'un gain. Le caractère systématique ou planifié de l'activité, le nombre de transactions, la relation étroite entre une transaction et l'activité professionnelle du contribuable, l'utilisation de connaissances techniques spéciales, la durée de la possession relativement courte, l'engagement de fonds étrangers importants pour financer les transactions ou le

réinvestissement en immeubles du bénéfice réalisé sont autant d'indices d'une activité lucrative dépassant la simple administration de la fortune. Chacun de ces indices peut, à lui seul ou combiné avec un autre, suffire pour admettre que l'on se trouve en présence d'une activité lucrative (RDAF 1999 II 385 consid. 3c p. 390 et les références citées). Il en est de même lorsque les opérations menées présentent un caractère planifié et systématique (FI 97/0073, du 29 février 2000) et qu'il y a des signes d'une organisation autonome, une volonté d'assumer chance et risque, la participation au marché par une offre de services ou encore l'orientation de l'activité vers la recherche d'un profit (Walter Ryser, Bernard Rolli, Précis de droit fiscal suisse, Berne 2002, p. 195-196). Le contribuable a toutefois la possibilité de renverser cette présomption en démontrant que l'aliénation entre bel et bien dans le cadre d'actes d'administration courante de sa fortune ou encore de la mise à profit d'une situation favorable. Dans un arrêt récent (RDAF 2001 II p. 41, du 27 mars 2001), le Tribunal fédéral, qui devait également se prononcer sur la question de la déduction de frais de gestion de plusieurs immeubles essentiellement loués à des tiers, a retenu que l'origine commerciale des immeubles, la relation directe entre la profession du contribuable et l'activité qu'il exerçait personnellement dans le secteur immobilier et les restructurations effectuées au moyens d'importants prêts bancaires étaient autant d'indices démontrant que les opérations concernées excédaient la simple administration de la fortune privée et constituaient dès lors une activité lucrative indépendante. Par contre, l'absence de toute vente, la provenance privée de ces biens immobiliers, le fait que l'administration desdits immeubles ait été confiée à un proche du contribuable, qui s'occupait également de la gestion d'un autre immeuble lui appartenant, constituaient des indices plaidant dans le sens d'une simple administration de la fortune privée. b) En l'espèce, le Tribunal fédéral s'est déjà prononcé sur les déductions liées aux amortissements opérés pour les périodes fiscales 1995/1996 et 1997/1998. Il a confirmé les décisions de l'ACI et du Tribunal de céans refusant de les prendre en compte. Le recourant est cependant d'avis que la présente procédure se justifie dès lors que le Tribunal fédéral n'avait pas pu tenir compte de certains faits qui auraient dû conduire l'autorité intimée à admettre que l'immeuble litigieux faisait partie de sa fortune commerciale. Il s'agit essentiellement de l'activité qu'il a déployée dans le domaine de l'immobilier avant d'être salarié de la société 2.***** SA. Selon le recourant, l'utilisation de ses compétences professionnelles d'ingénieur et des connaissances qu'il a accumulées dans le domaine de l'immobilier alors qu'il travaillait au service de la commune du 4.***** est un indice supplémentaire démontrant qu'il conduit son activité de gérant d'immeuble à la façon d'une entreprise commerciale et de manière systématique afin de réaliser un bénéfice. Il soutient que la modicité des frais de gérance démontre, d'une part, qu'il s'est occupé de l'essentiel des opérations liées à l'administration de cet immeuble en mettant en œuvre ses connaissances particulières dans le domaine de l'immobilier et sa notoriété dans la région nyonnaise et, d'autre part, qu'il a déployé une intense activité en relation avec la gestion de son immeuble. La jurisprudence résumée ci-dessus n'a admis qu'avec une grande réserve l'exercice d'une activité lucrative indépendante lorsqu'il s'agit d'administration d'immeubles, en considérant que la location de ses propres immeubles relevait en règle générale exclusivement de l'administration usuelle de la fortune privée. Ce n'est que lorsque la location est liée au commerce d'immeubles ou lorsque le propriétaire offre des services supplémentaires à ses locataires que l'exercice d'une activité lucrative indépendante peut éventuellement être admis. En l'occurrence, le recourant n'a pas allégué que l'achat de la parcelle et la construction de l'immeuble litigieux constituaient le remploi du bénéfice tiré de la vente d'un précédent

immeuble. Il est vraisemblable que le recourant s'est personnellement investi en procédant aux études préliminaires de rentabilité de cet immeuble et qu'il en est de même en ce qui concerne sa gestion. Toutefois, il n'a pas exposé en quoi l'activité qu'il a déployée en relation avec la gestion de son immeuble s'étendait au-delà de ce qu'on peut considérer comme relevant de la simple administration de la fortune privée. A cet égard, on relève, comme l'a d'ailleurs souligné l'ACI, qu'en dépit de l'importance du travail allégué par le recourant en relation avec la gestion de son immeuble, aucune rémunération ne lui a jamais été versée durant les périodes fiscales litigieuses. A cet égard, les informations et pièces nouvelles fournies par le contribuable, dont le Tribunal fédéral n'avait pas eu connaissance, confirment certes ses compétences spécifiques dans le domaine immobilier, mais elles n'apportent pas vraiment des éléments qui permettraient de considérer une activité indépendante d'une ampleur particulière. Le recourant n'a pas mis un terme à son activité salariée pour se consacrer uniquement à la gestion immobilière. Dès lors, son activité principale demeure l'exploitation de la société 2.***** SA, comme c'était déjà le cas durant les périodes fiscales antérieures. Le fait qu'il demeure inscrit au registre du commerce en qualité d'indépendant ne signifie pas nécessairement qu'il exerce une telle activité. L'inscription au registre du commerce n'est, de surcroît, plus une condition de l'imposition de la fortune commerciale. Dans ces circonstances, il paraît d'emblée difficile de considérer que le recourant a effectivement exercé une activité pouvant être qualifiée d'indépendante, en tant que gérant de son immeuble puisque, d'une part, il n'explique pas en quoi l'activité déployée serait à ce point intense qu'elle dépasserait la simple administration de sa fortune privée et que, d'autre part, aucune rémunération ne lui a été versée pour ses services, ce qu'il n'a pas contesté. Le recourant invoque qu'il a agi systématiquement dans le but de réaliser un gain. A cet égard, il convient de relever que l'activité immobilière dont il se prévaut consiste en une opération, intervenue en 1992 et une autre, connexe, constituée par l'acquisition d'un terrain en 2002 par la société qui l'emploie, ce qui ne démontre par une intense activité de professionnel de l'immobilier. De plus, la volonté de réaliser un gain ne saurait modifier la qualification privée de l'immeuble, car cette intention est un critère de distinction mis en évidence par la jurisprudence essentiellement en relation avec le commerce d'immeubles. Il faut par contre l'apprécier avec prudence en matière de location d'immeubles puisqu'il est constant que le propriétaire qui loue ou afferme son immeuble, que celui-ci fasse partie de sa fortune privée ou commerciale, agit systématiquement dans l'intention de réaliser un gain. Le recourant expose également que le réinvestissement des recettes résultant de la location de l'immeuble litigieux dans un second projet immobilier est un indice supplémentaire démontrant que l'activité déployée en relation avec la gestion de son immeuble l'a été en la forme commerciale. A cet égard, le Tribunal de céans rappelle qu'il y a lieu de tenir compte de la situation telle qu'elle se présentait durant les années concernées, soit les années 1997 à 2000. Dès lors, l'activité que l'intéressé indique avoir déployée en relation avec ce nouveau projet n'est pertinente que pour la part déployée durant les années 1997 à 2000. Or, la parcelle sur laquelle le second projet est prévu n'a été acquise qu'en février 2002, non par le recourant lui-même, mais par la société 2.***** SA. On constate donc que si le recourant a déployé une activité intense en relation avec la réalisation de ce second projet, fait non établi, il ne peut l'avoir fait qu'en tant qu'employé de sa propre société, laquelle est propriétaire du terrain sur lequel le nouvel immeuble doit être construit. Le terrain n'ayant été acquis qu'en 2002, soit dix ans après l'achat de la parcelle sur laquelle se trouve le premier bâtiment litigieux, le recourant ne peut se prévaloir ni d'une activité

particulièrement intense durant les années concernées par le présent recours, ni d'une durée de possession relativement courte. Il faut donc conclure, à l'instar de l'ACI, que le recourant n'a pas démontré qu'il avait déployé une activité indépendante en relation avec son immeuble allant au-delà de ce qu'implique la simple administration de sa fortune privée à laquelle il convient de rattacher l'immeuble litigieux. Il n'y a dès lors pas lieu d'examiner si le recourant a appliqué un taux d'amortissement correct.

E. 3

Le recourant se plaint également d'une inégalité de traitement vis-à-vis de son frère, lequel a été considéré par les autorités fiscales genevoises comme un professionnel de l'immobilier. De son côté, l'ACI a exposé qu'elle avait donné les instructions nécessaires pour que les amortissements revendiqués par BX. _____, assujetti de manière limitée dans le canton de Vaud, soient désormais refusés et que, dans ces circonstances, le recourant ne pouvait réclamer un traitement similaire à celui de son frère. S'agissant de la pratique des autorités fiscales genevoises, l'ACI a indiqué que le grief d'inégalité de traitement ne pouvait être invoqué que pour le cas où la discrimination émanait de la même autorité. Le principe de la légalité doit l'emporter sur celui de l'égalité, comme le consacre l'adage « pas d'égalité dans l'illégalité » (Walter Ryser, Bernard Rolli, op. cit., p. 68). Il en découle qu'un contribuable ne peut exiger d'être traité de la même manière que d'autres qui auraient bénéficié d'une interprétation erronée d'une norme de droit fiscal. Cette maxime ne connaît d'exception que lorsque la pratique de l'autorité est constamment contraire à la loi et que l'autorité refuse de revenir sur son ancienne pratique illégale (Andreas Auer, Giorgio Malinverni, Michel Hottelier, Droit constitutionnel suisse II, Berne 2006, p. 501). Le Tribunal fédéral dénie tout droit à un traitement illégal lorsque l'autorité reconnaît son erreur et annonce son intention d'y remédier (ATF 104 Ib 364, cité par Pierre Moor, Droit administratif, vol. I, Berne 1988, p. 271). En l'espèce, comme on l'a vu ci-dessus, le refus de tenir compte des amortissements litigieux revendiqués par le recourant est conforme à la loi dès lors que l'immeuble litigieux fait partie de sa fortune privée. Le traitement différent dont a bénéficié son frère, copropriétaire de l'immeuble concerné, semble donc constituer une inégalité de traitement. Toutefois, dans la mesure où l'ACI a d'ores et déjà annoncé qu'elle avait donné les instructions nécessaires pour que cette inégalité cesse, le recourant ne peut revendiquer un traitement similaire à celui qui a été réservé à son frère. Mal fondé, ce grief doit donc également être rejeté.

E. 4

Vu ce qui précède, le recours doit être rejeté et la décision entreprise maintenue. Succombant, le recourant doit supporter les frais judiciaires et n'a pas droit à des dépens (art. 55 LJPA).