

VD_OMNI FI.2018.0091 vom 23. April 2019

VD Tribunal cantonal, 2019-04-23, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2018.0091

FR: VD_OMNI FI.2018.0091 du 23 avril 2019

IT: VD_OMNI FI.2018.0091 del 23 aprile 2019

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Confirmation de la décision de l'ACI, qui qualifie de commercial l'immeuble utilisé par le recourant pour l'exercice de son activité indépendante de psychiatre, s'écartant ainsi de la comptabilité du recourant. L'immeuble en question peut être qualifié de bien alternatif, dès lors qu'il se prête aussi bien à une utilisation privée que commerciale. Son affectation dépend dès lors de la volonté du contribuable, qui doit toutefois se manifester de manière objective. Le traitement comptable de l'immeuble importe en l'occurrence peu, dès lors que, du fait de son utilisation exclusive en tant que cabinet médical, l'immeuble en cause sert incontestablement les intérêts de l'activité de psychiatre du recourant. Recours rejeté. Recours au Tribunal fédéral rejeté par arrêt du 23 avril 2019 (2C_1083/2018).

Erwägungen

E. 1

Interjeté en temps utile (cf. art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct – LIFD; RS 642.11 – et art. 95 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative – LPA-VD; RSV 173.36 –, applicable par renvoi de l'art. 199 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux – LI; RSV 642.11), le recours satisfait par ailleurs aux autres conditions formelles de recevabilité (cf. en particulier art. 140 al. 2 LIFD et 79 al. 1 LPA-VD, applicable par analogie par renvoi de l'art. 99 LPA-VD), de sorte qu'il y a lieu d'entrer en matière sur le fond.

E. 2

a) Les tribunaux cantonaux, lorsqu'ils se prononcent sur une question relevant tant de l'impôt fédéral direct que de l'impôt cantonal et communal, comme en l'occurrence, doivent en principe rendre deux décisions – qui peuvent toutefois figurer dans le même arrêt –, l'une pour l'impôt fédéral direct et l'autre pour l'impôt cantonal et communal, avec des motivations séparées et des dispositifs distincts, ou du moins un dispositif distinguant expressément les deux impôts. Cette exigence se justifie par le fait qu'il s'agit d'impôts distincts, qui reviennent à des collectivités différentes et font l'objet de procédures et de taxations séparées (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262, et les références citées). Il y a lieu cependant de relativiser cette jurisprudence lorsque la question juridique à trancher par l'autorité cantonale de dernière instance est réglée de la même façon en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé et peut, partant, être soumise à un raisonnement identique. Dans un tel cas, il est admissible de statuer sur le litige par un seul arrêt, sans que le dispositif ne distingue entre les deux catégories d'impôt; encore faut-il que la motivation de l'arrêt permette de saisir clairement que l'arrêt vaut aussi bien pour un impôt que pour l'autre (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262/263). b) En l'espèce, les questions à trancher sont les mêmes pour les deux catégories d'impôt, la distinction entre fortune commerciale et privée

étant réglée de la même manière par le droit cantonal et fédéral. Le Tribunal statuera dès lors en un seul arrêt, sans distinguer entre l'impôt fédéral direct, d'une part, et l'impôt cantonal et communal, d'autre part, comme la jurisprudence qui vient d'être rappelée lui permet de le faire (cf. arrêt FI.2016.0037 du 16 décembre 2016 consid. 2).

E. 3

Le litige porte en l'occurrence exclusivement sur la problématique de la qualification, privée ou commerciale, de l'immeuble n°***** dont le recourant est propriétaire et dans lequel il a aménagé son cabinet médical entre 1998 et 2015. a) La fortune commerciale comprend tous les éléments de fortune qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante (art. 18 al. 2, 3ème, 1ère partie LIFD; cf. également art. 21 al. 2 LI, dont la teneur est similaire). L'attribution d'un élément de fortune à la fortune privée ou à la fortune commerciale doit se faire sur la base d'une appréciation de l'ensemble des circonstances. Peuvent constituer des indices pour distinguer la nature commerciale ou privé d'un bien, l'apparence extérieure du bien, l'origine de son financement, la motivation de l'acquisition puis l'utilisation effective, ainsi que, de manière complémentaire, le traitement comptable et les droits de propriété civile (arrêt TF 2A.52/2003 du 23 janvier 2004 consid. 2.3, traduit in: RDAF 2005 II p. 109ss; Yves Noël, in: Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2 e édition, Bâle 2017, n°70s. ad art. 18 LIFD). Un bien ne doit pas être attribué à la fortune commerciale du seul fait qu'il figure dans une comptabilité. A l'inverse, un élément de fortune peut constituer un élément de fortune commerciale, même s'il n'est pas incorporé dans la comptabilité. Par conséquent, il y a lieu de prendre en considération non seulement la comptabilisation, ou non, de l'élément de fortune dans le bilan, mais aussi son traitement comptable concret à tout point de vue (ainsi en particulier: la comptabilisation d'amortissements ou encore le mode de comptabilisation des revenus et des dépenses y relatives, etc.). La qualité de la comptabilité du contribuable revêt sur ce point une certaine importance (ATF 133 II 420 consid. 3.2 p. 422). Toutes les valeurs patrimoniales utilisées (également) dans le cadre de l'activité lucrative indépendante ne sont pas nécessairement qualifiées de fortune commerciale. La jurisprudence distingue à cet égard les éléments de fortune nécessairement commerciaux (par exemple les machines de construction), les éléments de fortune nécessairement privés (par exemple les objets destinés à l'usage personnel) et les biens alternatifs - tels que les immeubles ou les titres -, qui peuvent appartenir aussi bien à la fortune privée qu'à la fortune commerciale (ATF 140 V 241 consid. 4.2 p. 245). Les seules apparences externes des biens appartenant à la fortune alternative ne suffisent généralement pas à les attribuer à la fortune privée ou commerciale (Thierry A. Obrist, *Le concept de réalisation systématique en droit fiscal suisse*, Bâle, 2012, p. 200; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, *Handkommentar zum DBG*, 3 e édition, Zurich 2016, n°100s. ad art. 18 LIFD). Pour décider de l'attribution à la fortune commerciale ou privée d'un bien qualifié d'"alternatif", la jurisprudence se réfère en particulier à la fonction technique et économique du bien dans l'entreprise, qui revêt une importance particulière (arrêts TF 2C_156/2015 du 5 avril 2016 consid. 2.2.7, traduit in: RDAF 2017 II 229; 2C_475/2008 du 1 er juillet 2009 consid. 2.3; 2A.52/2003 du 23 janvier 2004 consid. 2.3, traduit in: RDAF 2005 II p. 109ss; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., n°96s. ad art. 18 LIFD; Julia von Ah, *Die Besteuerung Selbständigerwerbender*, 2 e édition, Zurich/Bâle/Genève, 2011, p. 48). Cela a pour effet d'étendre la fortune commerciale aux objets qui servent effectivement l'activité lucrative indépendante, c'est-à-dire qui sont employés dans un but lucratif, pour augmenter les gains ou les possibilités de gains de la personne qui y fait recours (Obrist, op. cit., p. 202). Ce sera sans

autre le cas des locaux commerciaux dans lesquels le contribuable exerce son activité, des véhicules professionnels ou encore des outils que le contribuable emploie régulièrement dans l'exercice de sa profession (Obrist, op. cit., p. 202). b) En l'occurrence, il n'est pas contesté que l'immeuble en cause, un appartement dans un immeuble voué en partie à l'habitation, se prête aussi bien à une utilisation privée qu'à une utilisation commerciale. On doit ainsi admettre qu'il s'agit d'un bien alternatif, au sens développé par la jurisprudence et la doctrine citées ci-dessus. D'un point de vue comptable, le recourant a toujours traité l'immeuble en question comme un bien appartenant à sa fortune privée, en renonçant à l'activer et en comptabilisant à la charge de son activité indépendante le loyer versé pour son utilisation à des fins professionnelles. Dans le cadre de sa jurisprudence en relation avec l'activité de commerçant d'immeuble, le Tribunal fédéral a relevé que la location de ses propres immeubles constitue normalement de l'administration courante de la fortune privée (cf. notamment arrêt TF 2A.52/2003 du 23 janvier 2004 consid. 2.5 et les références citées, traduit in: RDAF 2005 II p. 109ss). Cette jurisprudence, qui a trait à des immeubles détenus par des personnes n'exerçant pas d'activité lucrative indépendante ou dont les immeubles sont sans lien avec une telle activité, n'est pas transposable sans autre à la situation du recourant. En l'occurrence, l'immeuble dont le recourant est propriétaire a directement servi, pendant plus de quinze ans, les intérêts de son activité de psychiatre. Le recourant y a installé son cabinet médical dès son acquisition en 1998, jusqu'en 2015. Ce bien immobilier a ainsi été durablement affecté au service de l'activité indépendante du recourant. La concomitance de l'acquisition du bien immobilier et de son utilisation en tant que cabinet médical constitue un indice supplémentaire de son affectation commerciale. L'immeuble n'est certes pas activé dans la comptabilité commerciale du recourant. Cette seule circonstance, qui dépend exclusivement de la volonté du recourant, ne saurait toutefois revêtir un poids déterminant dans l'attribution du bien immobilier à la fortune privée. Si la doctrine relève, s'agissant des biens alternatifs, que le contribuable est la seule personne compétente pour déterminer si un bien doit servir son activité lucrative indépendante ou s'il doit rester dans sa fortune privée, elle précise également que la volonté du contribuable doit se manifester de manière objective. Un contribuable ne saurait ainsi, par sa seule déclaration, déterminer l'appartenance à sa fortune privée d'un bien qu'il emploie manifestement dans le cadre de son activité lucrative indépendante (arrêt TF 2C_308/2016 et 2C_309/2016 du 9 décembre 2016 consid.

E. 3.3

et les références citées; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, op. cit., n°100 ad art. 18 LIFD; Obrist, op. cit., p. 203; von Ah, op. cit., p. 48s.). En l'occurrence, il ne fait pas de doute que, du fait de son utilisation exclusive en tant que cabinet médical, l'immeuble litigieux servait incontestablement les intérêts de l'activité de psychiatre du recourant. Le recourant relève encore que les fonds utilisés pour l'acquisition de l'immeuble litigieux proviennent d'un héritage. Il explique avoir investi ces fonds dans un but de prévoyance. L'origine des fonds utilisés pour l'acquisition du bien immobilier litigieux, de même que l'intention du recourant de vouer, à terme, son bien immobilier à ses intérêts privés (notamment assurer sa prévoyance) ne constituent pas des indices suffisants pour remettre en cause l'affectation du bien à la fortune commerciale. Le Tribunal fédéral a en effet déjà jugé que la prévoyance professionnelle pouvait être assurée par des actifs appartenant à la fortune commerciale (ATF 125 II 113 consid. 6b p. 124). Il suit de ce qui précède qu'un faisceau d'indices permet en l'occurrence de retenir que l'immeuble litigieux, en dépit du fait qu'il n'est pas activé dans la comptabilité relative à l'activité lucrative indépendante du recourant, doit être affecté à sa

fortune commerciale, comme l'a retenu à juste titre l'autorité intimée.

E. 4

Le recours doit ainsi être rejeté et la décision attaquée confirmée. Un émolument est mis à la charge du recourant, qui succombe. Il n'est pas alloué de dépens.

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