

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 1083/2018

Arrêt du 23 avril 2019

Ile Cour de droit public

Composition

MM. et Mme les Juges fédéraux, Seiler, Président,
Aubry Girardin et Donzallaz.
Greffier : M. de Chambrier.

Participants à la procédure

X. _____,
représenté par Maîtres Xavier Oberson et Frédéric Epitoux, avocats,
recourant,

contre

Administration cantonale des impôts du canton de Vaud,
intimée.

Objet

Impôt cantonal et communal et impôt fédéral direct; période fiscale 2013; détermination du revenu et de la fortune,

recours contre l'arrêt du Tribunal cantonal du canton de Vaud, Cour de droit administratif et public, du 6 novembre 2018 (FI.2018.0091).

Faits :

A.

X. _____, né en 1963 et domicilié à Lausanne, exerce la profession de médecin psychiatre sous la forme d'une activité lucrative indépendante. Il est propriétaire de la part de PPE n° **** dans l'immeuble sis à la rue A. _____ à Lausanne (bien-fonds ****), dont l'estimation fiscale s'élève à 324'000 fr. X. _____ y a installé son cabinet médical dès son acquisition, en 1998, jusqu'en 2015, lorsqu'il y a établi son domicile.

B.

Le contribuable a fait parvenir sa déclaration d'impôt relative à la période fiscale 2013 le 22 mai 2014. Il a déclaré un revenu imposable de 185'900 fr. au titre de l'impôt cantonal et communal (ICC) et 192'500 fr. au titre de l'impôt fédéral direct (IFD), ainsi qu'une fortune imposable de 503'000 fr. Le revenu déclaré en relation avec l'activité lucrative indépendante s'élève à 182'857 fr. L'immeuble n° **** n'est pas activé dans la comptabilité que tient l'intéressé en relation avec l'exercice de son activité lucrative indépendante. Le résultat commercial est grevé d'un loyer annuel d'un montant de 37'920 fr. pour l'utilisation de l'appartement sis rue A. _____.

Le 19 février 2015, après avoir notamment requis de l'intéressé qu'il remplisse le questionnaire sur l'appartenance à la fortune commerciale ou à la fortune privée d'un immeuble à utilisation mixte, l'Office d'impôt des districts de Lausanne et Ouest lausannois (ci-après: l'Office d'impôt de district) a fixé le revenu imposable ICC de celui-ci à hauteur de 196'600 fr., le revenu imposable IFD à hauteur de 203'600 fr. et la fortune imposable à 498'000 fr. Outre diverses reprises, l'Office d'impôt de district a considéré que l'immeuble n° ****, utilisé exclusivement dans le cadre de l'activité lucrative indépendante, appartenait à la fortune commerciale du contribuable, et non à sa fortune privée, comme revendiqué par l'intéressé.

Le 30 mars 2015, l'Office d'impôt de district a partiellement admis la réclamation de l'intéressé. Il a en revanche maintenu sa position, s'agissant de la qualification commerciale de l'immeuble n° ****. L'intéressé ayant déclaré maintenir sa réclamation, le dossier a été transmis à l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud (ci-après: l'Administration cantonale des impôts) comme

objet de sa compétence. Le 27 mars 2018, cette autorité a admis partiellement la réclamation du contribuable. Elle a fixé le revenu imposable ICC à 194'700 fr., la fortune imposable ICC à 504'000 fr. et le revenu imposable IFD à 201'300 fr, mais confirmé la qualification commerciale de l'immeuble n° ****.

Par arrêt du 6 novembre 2018, la Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal du canton de Vaud (ci-après: le Tribunal cantonal) a rejeté le recours déposé par le contribuable contre la décision sur réclamation précitée du 27 mars 2018.

C.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, X. _____ demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, principalement, de réformer l'arrêt rendu le 6 novembre 2018 par le Tribunal cantonal, en ce sens que l'immeuble de A. _____ doit être qualifié d'immeuble privé en matière d'IFD et d'ICC. Subsidiairement, il requiert l'annulation de l'arrêt attaqué et le renvoi de la cause à l'instance précédente, respectivement à l'Administration cantonale des impôts, pour d'éventuels compléments et nouvelle décision dans le sens des considérants.

Le Tribunal cantonal renonce à se déterminer sur le recours et se réfère aux considérants de l'arrêt attaqué. L'Administration cantonale des impôts conclut au rejet du recours. L'Administration fédérale des contributions se rallie aux considérants de l'arrêt querellé et conclut au rejet du recours dans le mesure de sa recevabilité. Le recourant a répliqué.

Considérant en droit :

I. Procédure et recevabilité

1.

1.1. L'arrêt attaqué constitue une décision finale (art. 90 LTF) rendue dans une cause de droit public par une autorité judiciaire supérieure de dernière instance cantonale (art. 82 let. a et 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF) qui ne tombe sous le coup d'aucune des exceptions prévues à l'art. 83 LTF. Bien qu'il ne distingue pas, dans son dispositif, l'IFD de l'ICC, il ressort des motifs de l'arrêt querellé que le rejet du recours qu'il prononce concerne à la fois les deux catégories d'impôt et, pour ce qui concerne l'ICC, du droit harmonisé (cf. art. 8 al. 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs, des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]). La voie du recours en matière de droit public est donc en principe ouverte en vertu des art. 82 ss LTF, 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) et 73 al. 1 LHID.

1.2. Le dépôt d'un seul acte de recours est autorisé dans la mesure où, comme en l'espèce, le recourant s'en prend clairement aux deux catégories d'impôts (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.2 p. 263 s.). L'arrêt attaqué ayant omis de distinguer, dans son dispositif, les deux catégories d'impôt, on ne peut reprocher au recourant de ne pas avoir formulé de conclusions séparées (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.3 p. 264). Au surplus, le recours a été interjeté en temps utile (cf. art. 100 al. 1 LTF), par le destinataire de l'arrêt attaqué, qui a qualité pour recourir (art. 89 al. 1 LTF). Il convient donc d'entrer en matière.

2.

Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral examine librement la violation du droit fédéral, ainsi que la conformité du droit cantonal harmonisé et de sa mise en pratique par les instances cantonales aux dispositions de la LHID (art. 95 let. a et 106 al. 1 LTF). En revanche, il n'examine la violation de droits fondamentaux que si ce grief a été invoqué et motivé par la partie recourante, conformément au principe d'allégation (art. 106 al. 2 LTF; ATF 142 II 369 consid. 2.1 p. 372; 141 I 36 consid. 1.3 p. 41).

II. Objet du litige

3.

L'objet du litige porte uniquement sur la question de la qualification commerciale ou privée de l'immeuble n° ****, propriété du recourant, pour la période fiscale 2013.

IV. Impôt fédéral direct

4.

4.1. La fortune commerciale comprend, aux termes de l'art. 18 al. 2 LIFD, tous les éléments de fortune qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante. Pour déterminer s'il y a lieu d'attribuer un bien à la fortune privée ou commerciale, il convient d'apprécier dans chaque cas l'ensemble des circonstances. Ainsi que cela ressort de la définition légale de cette notion, c'est la fonction technique et économique de cet élément qui constitue le critère d'attribution déterminant; c'est par conséquent en première ligne la fonction effective et actuelle des biens en cause dans l'entreprise qui est déterminante (cf. ATF 133 II 420 consid. 3.2 p. 422; arrêts 2C 866/2016 du 6 juin 2017 in ASA 86 p. 135; 2C 41/2016 du 25 avril 2017 consid. 5.2 in StE 2017 B 23.2 n° 54, StR 72/2017 p. 880). L'attribution d'immeubles (ou d'une partie de ceux-ci) à la fortune commerciale ou à la fortune privée du contribuable doit également se faire sur la base de leur fonction technique et économique globale (cf. ATF 133 II 420 consid. 3.3 p. 422 s.). C'est donc en premier lieu le fait que l'immeuble serve effectivement à l'entreprise qui est déterminant. Les propriétés extérieures de l'immeuble,

l'origine des fonds qui ont contribué à son financement, le motif d'acquisition ou de revente, les relations civiles de propriété et le traitement comptable sont d'autres critères d'attribution possibles (cf. arrêts 2C 996/2012 du 19 avril 2013 consid. 5.1 in RF 68/2013 p. 795, RDAF 2013 II 410; 2C 802/2012 du 8 janvier 2013 consid. 2.2). Les simples projets et intentions qui existaient au moment de l'acquisition du bien en cause ne sont, en revanche, pas à prendre en considération (cf. arrêt 2A.62/2000 du 14 juin 2000 consid. 2c; JULIA VON AH, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 2011, p. 48).

La comptabilisation ne suffit pas à elle seule pour décider de l'attribution d'un élément de fortune à la fortune commerciale. Un élément de fortune - eu égard à sa fonction technique et économique - peut constituer un élément de fortune commerciale, même s'il n'est pas incorporé dans la comptabilité (ATF 133 II 420 consid. 3.2 p. 422).

Le fait qu'un immeuble a été acquis dans un but de prévoyance ne suffit pas à lui attribuer le caractère d'élément de la fortune privée. En effet, la prévoyance privée, comme professionnelle, peut être assurée par des actifs appartenant à la fortune commerciale (cf. ATF 125 II 113 consid. 6b p. 124 s.; arrêts 2C 996/2012 précité du 19 avril 2013 consid. 5.1; 2C 29/2008 du 28 mai 2008 consid. 4.2).

4.2. Lorsque des biens alternatifs (à savoir des biens qui par leur nature peuvent appartenir aussi bien à la fortune commerciale que privée) font l'objet d'un usage mixte (c'est-à-dire, d'une utilisation en partie commerciale et en partie privée; par exemple, une maison privée utilisée accessoirement comme cabinet médical ou un véhicule automobile utilisé à des fins professionnelles et privées; XAVIER OBERSON, Droit fiscal suisse, 2012, n. 49 p. 110; THIERRY OBRIST, Le concept de réalisation systématique en droit fiscal suisse, 2012, p. 205; cf. également FABIAN AMSCHWAND, Geschäftsvermögen oder Privatvermögen? Eine Übersicht, in Revue fiscale n° 7-8/2000 p. 482 ss), il convient de recourir à la méthode de la prépondérance. Selon celle-ci, la fortune commerciale comprend tous les éléments de fortune mixtes qui servent entièrement ou de manière prépondérante à l'exercice de l'activité lucrative indépendante. En revanche, les objets qui ne servent pas de manière prépondérante à l'activité commerciale appartiennent intégralement à la fortune privée, même s'ils sont en partie utilisés à des fins commerciales. A cet effet, lorsqu'un immeuble est concerné, il faut mettre en relation, en règle générale, tous les rendements qui se rapportent à la partie de l'immeuble servant à l'exploitation, avec le rendement total de l'immeuble. Si la part de l'utilisation commerciale s'élève à plus de 50 pour cent, on est en présence d'une utilisation à prédominance commerciale. Le rendement total de l'immeuble se compose de l'ensemble des revenus provenant de l'immeuble, selon l'article 21 LIFD, en y incluant la valeur locative, fixée à sa valeur marchande, pour la partie de l'immeuble affectée à l'exploitation (ATF 133 II 420 consid. 3.3 p. 423).

4.3. En l'espèce, il ressort des faits de l'arrêt entrepris, qui lie le Tribunal fédéral (art. 105 al. 1 LTF), que depuis son acquisition par le recourant en 1998 et jusqu'en 2015, le bien en cause a exclusivement été utilisé par celui-ci en tant que cabinet médical pour l'exercice de son activité de psychiatre. Dès lors, si l'appartement en question doit effectivement être considéré comme un bien potentiellement alternatif, susceptible d'appartenir aussi bien à la fortune privée que commerciale, comme le relèvent le recourant et l'instance précédente, il ne s'agit en revanche pas d'un bien ayant fait l'objet d'un usage mixte durant la période considérée, soit en 2013. Jusqu'en 2015, celui-ci a exclusivement servi à des fins commerciales. Sur le plan objectif, la situation est donc claire et il n'y a pas lieu de recourir à la méthode de la prépondérance (cf. supra consid. 4.2). La fonction effective de ce bien, qui est le critère déterminant (cf. supra consid. 4.1), permet donc de l'attribuer à la fortune commerciale du recourant pour l'année en cause. Le financement par des fonds propres, le traitement comptable ou l'intention d'en faire un logement privé dans le futur ne sont pas propres à

modifier cette appréciation, de même qu'un changement ultérieur d'utilisation ou d'affectation (cf. supra consid. 4.1). Par ailleurs, le recourant ne peut rien tirer de l'avis de doctrine qu'il cite concernant la mise à disposition de locaux par un entrepreneur pour son entreprise. En effet, à la différence du présent cas, cet exemple concerne un bien d'utilisation mixte, en l'occurrence celle d'un immeuble qui est propriété du contribuable et qui sert en même temps à des fins commerciales et à des fins privées (cf. MARKUS REICH, Die Abgrenzung von Geschäfts- und Privatvermögen im Einkommens-steuerrecht, in SJZ, 80/1984, p. 225). En outre, comme déjà mentionné, l'appartement en cause a permis à l'intéressé d'exercer son activité lucrative. Sur le plan économique, on ne peut donc pas prétendre, comme le fait le recourant, que ce bien n'aurait pas servi à l'exercice de ladite activité. Le paiement d'un loyer, au demeurant déductible en tant que charge justifiée par l'usage commercial, ne modifie en rien cette appréciation.

Le Tribunal cantonal n'a ainsi pas violé le droit fédéral en confirmant que, pour la période fiscale 2013, l'immeuble en cause appartenait à la fortune commerciale. Le recours doit partant être rejeté pour ce qui concerne l'IFD 2013.

V. Impôts cantonal et communal

5.

Comme l'art. 8 al. 1 et 2 LHID, repris à l'art. 21 al. 2 de la loi cantonale du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI/VD; RS/VD 642.11), correspond à l'art. 18 al. 2 LIFD, la jurisprudence applicable en matière de LIFD est également déterminante en ce qui concerne l'ICC (cf. arrêts 2C 228/2015 du 7 juin 2016 consid. 6.2; 2C 455/2011 du 5 avril 2012 consid. 8). Il peut donc être renvoyé aux considérants relatifs à l'IFD, en ce qui concerne la qualification de l'immeuble en cause. Le recours sera donc lui aussi rejeté en ce qui concerne l'ICC 2013.

VI. Issue du litige; frais et dépens

6.

Succombant, le recourant doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté en ce qui concerne l'impôt fédéral direct 2013.

2.

Le recours est rejeté en ce qui concerne les impôts cantonal et communal 2013.

3.

Les frais judiciaires, arrêtés à 2'000 fr., sont mis à la charge du recourant.

4.

Le présent arrêt est communiqué aux mandataires du recourant, à l'Administration cantonale des impôts et au Tribunal cantonal du canton de Vaud, Cour de droit administratif et public, ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions.

Lausanne, le 23 avril 2019
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Seiler

Le Greffier : de Chambrier