

Un recours en matière de droit public interjeté contre ce jugement a été rejeté par le Tribunal fédéral en date du 20 avril 2016 (2C_463/2015)

100.2014.306

CHA/BEJ

Tribunal administratif du canton de Berne

Cour des affaires de langue française

Jugement du 20 avril 2015

Droit administratif

B. Rolli, président
B. Arn De Rosa et C. Tissot, juges
A. de Chambrier, greffier



A. _____
représentée par Me B. _____

recourante

contre

Intendance des impôts du canton de Berne (ICI)
Brünnenstrasse 66, case postale 8334, 3001 Berne

intimée

et

Commission des recours en matière fiscale du canton de Berne (CRMF)
Sägemattstrasse 2, case postale 54, 3097 Liebefeld

relatif à une décision rendue sur recours par cette dernière le 23 septembre 2014
(gain immobilier 2010)

En fait:

A.

Le 2 octobre 2008, la société anonyme A. _____, dont le but statuaire est d'effectuer des opérations immobilières, a acquis l'immeuble du feuillet C. _____ du ban de D. _____ pour un montant de Fr. 4'550'000.-. La société a revendu cet immeuble en date du 20 décembre 2010 pour le prix de Fr. 6'300'000.-.

B.

Le 10 octobre 2011, la société a été taxée par appréciation, faute d'avoir remis de déclaration d'impôt. A cette occasion, l'ICI a fixé le gain immobilier à Fr. 1'750'000.-, arrêté l'impôt sur le gain immobilier à Fr. 906'201.65, en prenant en compte une majoration de 35% pour durée de possession, et infligé à la société une amende de Fr. 1'000.-, pour violation des obligations en procédure. Par décision sur réclamation du 7 juin 2012, l'ICI a partiellement admis la réclamation de la société, réduit le gain immobilier imposable à Fr. 1'157'300.-, fixé l'impôt sur le gain immobilier à Fr. 593'359.05, en confirmant la majoration pour durée de possession, et réduit le montant de l'amende à Fr. 500.-.

C.

Le 5 juillet 2012, la société a recouru contre la décision sur réclamation précitée auprès de la CRMF, en limitant son recours à la question de la majoration de l'impôt, dont elle demandait la suppression. La CRMF a rejeté son recours le 23 septembre 2014.

D.

En date du 23 octobre 2014, la société, par son représentant, a interjeté recours auprès du Tribunal administratif du canton de Berne (TA) contre la décision sur recours de la CRMF, en prenant les conclusions suivantes:

- "1. Préliminairement, de déclarer le présent recours recevable;
2. Principalement, d'admettre que la majoration de 35%, appliquée en vertu de l'article 147 al. 1 LI-BE n'est pas applicable au motif que la transaction immobilière n'a pas été motivée par une intention spéculative au sens de l'article 147 al. 2 let. c LI-BE;
3. D'annuler le recours querellé et d'arrêter le taux d'imposition sans prise en compte de la majoration de 35% au sens de l'art. 147 al. 1 LI-BE;
4. De condamner les parties adverses au paiement de frais d'instance et de dépens."

Par ordonnance du 27 octobre 2014, le Juge instructeur a donné un délai à la recourante pour notamment corriger les vices de son recours, après avoir constaté que son mandataire, faute d'être avocat, n'était pas autorisé à la représenter devant le TA et que le recours n'était pas valablement signé. Le 3 novembre 2014, la recourante, désormais valablement représentée, a corrigé les vices de son recours. Dans son préavis du 2 décembre 2014, la CRMF a conclu au rejet du recours et renvoyé à sa décision du 23 septembre 2014. L'ICI, dans son mémoire de réponse du 30 janvier 2015, a conclu au rejet du recours sous suite de frais. Le mandataire de la recourante a présenté sa note d'honoraires le 20 février 2015.

En droit:

1.

1.1 La décision sur recours attaquée se fonde sur le droit public. Conformément à l'art. 74 al. 1 de la loi cantonale du 23 mai 1989 sur la procédure et la juridiction administratives (LPJA, RSB 155.21) et en l'absence d'une exception prévue aux art. 75 ss LPJA, le TA est compétent

pour connaître du présent litige (voir également l'art. 201 al. 1 de la loi cantonale du 21 mai 2000 sur les impôts [LI, RSB 661.11]). La recourante a pris part à la procédure devant l'autorité précédente, est particulièrement atteinte par la décision sur recours attaquée et a un intérêt digne de protection à son annulation ou modification; elle a, partant, qualité pour former recours de droit administratif (art. 201 al. 2 LI; art. 79 al. 1 LPJA). Interjeté de plus en temps utile, dans les formes prescrites et par un mandataire dûment légitimé, le recours est recevable (art. 160 LI et art. 15 al. 1 et 4 LPJA; art. 197 al. 3 LI et art. 32 et 81 al. 1 LPJA).

1.2 La décision sur recours rendue le 23 septembre 2014 par la CRMF a pour objet l'application de la majoration de 35% pour une durée de possession de l'immeuble d'une durée inférieure à 3 ans au sens de l'art. 147 al. 1 LI. Seule cette question peut dès lors faire l'objet de la présente procédure. Par ailleurs, la conclusion n° 2 du recours, qui vise à admettre que la majoration n'est pas applicable, n'est pas justifiée par un intérêt suffisant et est en soi irrecevable du fait de la conclusion formatrice tendant à l'annulation du recours [recte: de la décision] querellé[e] et à la fixation de l'imposition sans prendre en compte la majoration en cause (conclusion n° 3 du recours; concernant les conditions générales d'une conclusion en constat, voir JAB 2010 p. 337 c. 3 et références). La conclusion n° 2 peut toutefois également être comprise comme un motif à l'appui de la conclusion formatrice précitée.

1.3 Le pouvoir d'examen du TA est limité au contrôle du droit (y compris la constatation des faits), à l'exclusion des questions d'opportunité (art. 80 LPJA).

2.

2.1 En vertu de l'art. 128 al. 1 LI, les gains provenant de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble sont soumis à l'impôt sur les gains immobiliers. Les personnes physiques et les personnes morales qui aliènent un immeuble sis dans le canton de Berne sont assujetties à l'impôt sur les gains immobiliers (art. 126 al. 1 let. a LI, en relation avec l'art. 130 al. 1 LI). Le gain immobilier imposable est constitué par le gain brut (soit la

différence entre le produit et le prix d'acquisition augmenté des impenses), moins la déduction pour durée de possession et l'imputation des pertes (art. 137 al. 1 et 2 LI; voir également l'art. 12 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID, RS 642.14]).

2.2 La LHID exige des cantons qu'ils veillent à ce que les bénéfices réalisés à court terme soient imposés plus lourdement (art. 12 al. 5). Cette disposition est concrétisée en droit bernois par l'art. 147 al. 1 LI qui prévoit que l'impôt est majoré de 35% pour une durée de possession – comme en l'espèce – de deux ans ou plus, mais inférieure à trois ans. La loi pose la présomption, réfragable (voir c. 2.3 ci-dessous), d'une intention spéculative en cas d'aliénation après une possession de courte durée (inférieure à cinq ans). Il y a intention spéculative, lorsque l'objectif visé au moment de l'acquisition est de réaliser une plus-value en peu de temps (revente rapide avec un bénéfice aussi élevé que possible), respectivement, lorsqu'une revente à court terme n'est pas exclue en cas d'offre d'achat intéressante (JAB 2007 p. 258 c. 3; MARKUS LANGENEGGER, dans Leuch/Kästli/Langenegger, *Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz*, Band 2, Artikel 126 bis 293, 2011, art. 147 n. 2).

2.3 Selon l'art. 147 al. 2 LI, la majoration prévue à l'art. 147 al. 1 LI n'est pas perçue lorsque l'immeuble est aliéné au cours de la liquidation d'une succession (let. a), lorsque la personne qui vend l'immeuble y est obligée pour des raisons personnelles (let. b) ou, lorsque la personne qui vend l'immeuble peut prouver qu'il existe des circonstances excluant toute intention de spéculation (let. c). Dans la troisième éventualité (cf. c. 3), il doit être démontré, qu'au moment de l'acquisition, le contribuable avait l'intention de conserver l'immeuble pour une durée de plus de cinq ans et que des circonstances extérieures, qui n'étaient pas d'emblée prévisibles et qui étaient soustraites à l'influence directe du contribuable, ont contrecarré cette intention. La prévisibilité des circonstances précitées sert de critère de délimitation pour apprécier dans quelle mesure elles ont influencé l'aliénation et ainsi compromis l'intention initiale de longue possession. L'intention subjective ne suffit pas, celle-ci devant apparaître comme étant objectivable, évidente et raisonnable. Une certaine intention spéculative

accessoire suffit à empêcher l'application de l'art. 147 al. 2 let. c LI (JAB 2007 p. 258 c. 3; VGE 100.2009.170 du 22 juin 2010 c. 5.2; M. LANGENEGGER, op.cit., art. 147 n. 8).

2.4 Un fait peut être considéré comme prouvé lorsque l'administration ou le juge sont convaincus de son existence sur la base des moyens de preuve qu'il a administrés. Certains faits ne peuvent toutefois pas être prouvés d'une façon indubitable. C'est pourquoi la certitude absolue n'est pas nécessaire. La version des faits retenue doit toutefois s'imposer avec un degré de vraisemblance qui exclut tout doute raisonnable et se rapproche ainsi de la certitude. Le juge doit pour ce faire se fonder sur des motifs concrets, sur l'expérience générale de la vie et la raison pratique (JAB 2009 p. 385 c. 4.3.2; MERKLI/AESCHLIMANN/HERZOG, *Kommentar zum Gesetz über die Verwaltungsrechtspflege im Kanton Bern*, 1997, ad art. 19 n. 6; ANDRÉ GRISEL, *Traité de droit administratif*, 1984, vol. II, p. 930). La preuve d'un fait allégué peut non seulement être apportée de manière directe, mais également par le biais d'indices, soit par la preuve de circonstances dont il faut déduire l'existence du fait en question (MERKLI/AESCHLIMANN/HERZOG, op. cit., ad art. 19 n. 5).

3.

En l'occurrence, l'aliénation ne s'est pas produite au cours de la liquidation d'une succession et il ne ressort pas du dossier, et la recourante n'allègue pas, que cette dernière aurait dû vendre l'immeuble en cause pour des raisons personnelles majeures. Elle fait en revanche valoir des circonstances qui, selon elle, excluent une intention de spéculation.

3.1

3.1.1 La recourante allègue tout d'abord avoir acquis l'immeuble en question dans une politique d'investissement général visant le long terme. Elle ajoute qu'elle a continué à investir et à augmenter son parc immobilier, dans une perspective de rendement non spéculatif, et que ce dernier, qui a crû de 20% depuis la période fiscale litigieuse et qui a atteint les 173 millions de francs en 2013 (un peu plus de 131 millions de francs

en 2010), est cohérent et est le fruit d'une planification sur la durée. Elle précise que l'immeuble en cause a été acquis dans le but d'obtenir une meilleure répartition géographique de ses investissements. La recourante appuie ses dires notamment sur une liste de biens immobiliers, en précisant que certains de ces derniers sont en sa possession presque depuis la création de la société en 1993. En outre, elle conteste que l'on puisse exclure l'absence d'intention spéculative sur la base de son but social, comme l'a fait l'autorité précédente dans la décision attaquée.

3.1.2 En l'occurrence, si le seul but social (opérations immobilières) ne permet pas à lui seul d'exclure l'éventualité de l'achat d'un immeuble sans intention spéculative, les éléments susmentionnés, rapportés par la recourante, ne permettent pas d'établir l'absence d'une telle intention avec un degré de vraisemblance suffisant. En effet, s'il est indéniable que la recourante possède certains immeubles depuis de longues années, cela ne démontre pas une absence totale d'intention spéculative en l'espèce. Il est effectivement dans l'ordre des choses, pour une société ayant pour seules activités d'effectuer des opérations immobilières, de conserver dans son patrimoine des biens garantissant un bon rendement et de se séparer des autres biens afin de pouvoir réinvestir. Dans son courrier du 14 mars 2012, la recourante a d'ailleurs précisé qu'elle achetait et vendait régulièrement des immeubles dans le cadre de son activité commerciale, que ces derniers constituaient pour elle des marchandises et que "de manière générale, la société [avait] clairement tendance à investir pour le long terme" (dossier [dos.] fiscal 39 et 40). En soulignant le caractère "général" de ses placements au long terme, la recourante laisse clairement entendre que des exceptions sont possibles et qu'on ne peut, partant, pas exclure l'existence d'une intention spéculative, à tout le moins accessoire, sur la base de sa politique générale. Par ailleurs, il ressort de son bilan comptable, comparant les exercices des années 2010 et 2011, que le poste "bénéfices nets sur ventes immobilières" se montait à Fr. 11'510'545.70 en 2011 contre Fr. 3'277'669.12 en 2010, alors que les "résultats sur immeubles" se montaient à respectivement Fr. 4'110'850.31 et Fr. 4'413'253.86. Les produits de la recourante (Fr. 15'007'870.89 en 2011 et Fr. 8'018.327.85 en 2010) provenaient donc à raison de 77% de la vente d'immeubles en 2011 et 41% en 2010. Par ailleurs, dans le compte

d'actifs immobiliers, le bilan fait également état de "promotions en cours (destinées à la vente)" pour un montant de Fr. 33'220'491.97 en 2011 et de Fr. 23'813'078.55 en 2010 et la liste de répartition des immeubles pour les périodes fiscales 2012 et 2013 fait également état de bénéfices réalisés sur des ventes immobilières (P.J. 16 au recours). Une partie de l'activité de la recourante consiste donc dans l'achat et la vente d'immeubles et la revente à brève échéance du bien concerné n'est pas incompatible avec une politique générale d'investissement au long terme. Dès lors, indépendamment de son but social, la recourante ne parvient pas à démontrer qu'elle a acquis l'immeuble en cause sans intention spéculative, à tout le moins, accessoire.

3.2

3.2.1 Au titre des circonstances excluant toute intention de spéculation, la recourante allègue qu'elle a pris connaissance après l'achat de l'immeuble de la nécessité d'accomplir des travaux extrêmement importants (colonnes d'écoulement d'eau et importantes canalisations défectueuses). Elle ajoute qu'en règle générale, elle investit dans des biens immobiliers de bonne qualité et qu'elle n'est pas équipée et ne dispose pas des ressources humaines nécessaires pour superviser des travaux d'une telle ampleur. Fort de ce constat, elle prétend avoir été contrainte de vendre l'immeuble.

3.2.2 L'argumentation de la recourante voulant que la complexité des travaux en cause était telle qu'elle n'avait d'autre choix que la vente ne convainc pas. En effet, on ne peut que suivre la CRMF lorsqu'elle retient que la recourante pouvait confier la gestion et la supervision des travaux à des tiers, notamment à une des gérances immobilières auxquelles la société confie d'ailleurs l'intégralité de la gestion de ses immeubles (recours p. 8 ch. 22). Par ailleurs, il ressort du bilan un poste "maîtres d'Etat chantiers en cours" (pour un montant de Fr. 1'913'345.45 en 2011 et Fr. 794'296.95 en 2010) et un poste "promotions en cours (destinées à la vente)" (pour un montant de plus de 33 millions de francs en 2011 et de plus de 23 millions de francs en 2010). La recourante indique qu'elle fait régulièrement exécuter des travaux augmentant la valeur des immeubles qui "excèdent bien souvent le 25% du prix d'acquisition" et qu'il n'est pas rare qu'elle construise des immeubles intégralement destinés à la vente ou

à la location (courrier du 14 mars 2012; dos. fiscal p. 39). La recourante a donc manifestement l'expérience de superviser des travaux d'importance. Au surplus, cette dernière avait manifestement les moyens financiers d'assumer les coûts de ces travaux (y compris les coûts d'une éventuelle supervision par un tiers), celle-ci ayant réalisé un bénéfice net après impôt de plus de 4 millions de francs en 2010 et de plus de 8 millions de francs en 2011. Par ailleurs, le fait que la recourante ait trouvé un acheteur pour l'immeuble en question, qui soit prêt à payer Fr. 6'300'000.- (soit une augmentation de 38% par rapport au prix payé par la recourante), en connaissance de cause (recours p. 4 ch. 11), souligne la grande relativité du caractère exceptionnel et insurmontable de l'assainissement en question (même si des travaux supplémentaires se sont par la suite révélés nécessaires; P.J. 11 au recours). Les éléments rapportés par la recourante, dont les photos des canalisations, ne sauraient attester d'une telle complexité. Dans ces circonstances, on voit mal que l'assainissement de colonnes d'écoulement d'eau et de canalisations ait pu menacer la pérennité de l'entreprise et puisse être à ce point complexe que la recourante, qui dispose des ressources suffisantes pour accomplir ou faire accomplir les tâches susmentionnées (promotion et amélioration d'immeuble), n'ait eu d'autre choix que de procéder à la vente de son bien. Contrairement à ce qu'allègue la recourante à l'appui de son recours, de telles considérations n'ont rien à voir avec un choix en opportunité (choix entre plusieurs solutions conformes au droit; sur cette notion, voir entre autres THIERRY TANQUEREL, *Manuel de droit administratif*, 2011, p. 172 et 306), dont l'examen échapperait d'ailleurs au TA (art. 80 let. c LPJA). Il s'agit uniquement d'apprécier si l'assainissement invoqué par la recourante constitue une circonstance propre à forcer une vente du bien en question et non pas de décider à sa place laquelle des mesures légalement possibles, elle devrait entreprendre. Au surplus, on ne peut faire le reproche à la CRMF d'avoir retenu que les travaux en cause et les dépenses qui y étaient liées n'étaient pas imprévisibles. La recourante n'établit pas que les travaux en question étaient exceptionnels et dépassaient le cadre des coûts auquel le propriétaire d'un bâtiment de plusieurs années, d'une valeur officielle de presque 4 millions de francs, peut raisonnablement s'attendre. Elle ne démontre pas non plus que les défauts en cause lui auraient été cachés ou qu'elle n'aurait pas été en mesure de se rendre

compte de l'état général du bâtiment, en particulier de ses conduites, avant l'acquisition de ce dernier.

3.3

3.3.1 La recourante allègue également qu'elle aurait découvert, après l'acquisition de l'immeuble, que la "discothèque" située au pied de ce dernier était réputée être un lieu notoire de prostitution et que son gérant louait, en sus du local commercial, de nombreux appartements dans le même immeuble, pour les mettre vraisemblablement à disposition de prostituées. Une telle situation serait, selon elle, incompatible avec ses valeurs, de telle sorte qu'elle ne pouvait pas conserver ce bien dans son parc immobilier.

3.3.2 A l'instar de la CRMF, il convient de relever que l'affectation du bien immobilier était reconnaissable déjà au moment de son acquisition, ce d'autant plus que ledit immeuble est désigné comme "dancing" au registre foncier (élément non contesté par la recourante) et qu'il n'est pas rare que ce genre d'établissements puisse être lié à la prostitution. Au demeurant, la recourante aurait pu se renseigner sur l'état des locations ainsi que sur la réputation du dancing au moment de l'acquisition déjà. A ce titre, on s'étonne qu'elle n'ait pas cherché à en savoir plus sur les occupants de l'immeuble, en particulier du local commercial, avant de l'acheter, qui plus est dans une région qu'elle dit ne pas connaître. L'imprévisibilité de cette circonstance n'est donc pas non plus établie. De plus, la recourante ne démontre pas en quoi elle était particulièrement touchée dans sa personnalité, ni en quoi le fait de détenir un immeuble abritant ce genre d'activités était contraire à sa politique générale d'investissement commercial. Comme le relève la CRMF, cette politique n'est d'ailleurs ni détaillée, ni établie. En outre, la recourante pouvait agir sur les circonstances autrement que par la vente, notamment en résiliant les contrats de bail susceptibles d'être liés à la prostitution. Ces démarches, même ralenties par certaines procédures propres au droit du bail, n'auraient pas été contraires à sa politique d'investissement sur le long terme. Les considérations qui précèdent confirment que la circonstance invoquée par la recourante ne lui imposait pas la vente de l'immeuble et ce

constat n'est pas constitutif d'un examen en opportunité (voir c. 3.2.2 ci-dessus).

3.4 Au vu de ce qui précède, la CRMF n'a pas violé le droit en retenant que les conditions de l'art. 147 al. 2 let. c LI, permettant de renoncer à une majoration de l'impôt, n'étaient en l'espèce pas données. La recourante n'a pas prouvé une absence d'intention spéculative, même accessoire, au moment de l'achat de l'immeuble en 2008. Les circonstances extérieures qu'elle invoque n'étaient pas d'emblée imprévisibles et, pour ce qui concerne la prostitution, celle-ci n'était pas soustraite à son influence directe. Par ailleurs, au vu des circonstances invoquées, il est permis de douter que la recourante aurait vendu l'immeuble concerné si cela avait été à perte, ce qui reflète l'existence d'une intention spéculative, à tout le moins accessoire.

4.

4.1 Le recours interjeté le 23 octobre 2014 s'avère ainsi mal fondé et doit être rejeté.

4.2 Vu l'issue de la procédure, les frais judiciaires pour la présente instance, fixés forfaitairement à Fr. 4'500.-, sont mis à la charge de la recourante (art. 151 LI, en relation avec l'art. 108 al. 1 LPJA); ils sont compensés avec l'avance de frais fournie.

4.3 Il n'y a pas lieu d'allouer de dépens (art. 151 LI, en relation avec l'art. 108 al. 3 en corrélation avec l'art. 104 al. 1 et 3 LPJA).

Par ces motifs:

1. Le recours est rejeté, dans la mesure où il est recevable.
2. Les frais de la présente procédure, fixés forfaitairement à Fr. 4'500.-, sont mis à la charge de la recourante et compensés avec son avance de frais.
3. Il n'est pas alloué de dépens.
4. Le présent jugement est notifié (R):
 - à la recourante, par son mandataire,
 - à l'ICI,
 - à la CRMF,
 - à l'Administration fédérale des contributions, Eigerstrasse 65, 3003 Berne.

Le Président:

Le greffier:

Voie de recours

Dans les 30 jours dès sa notification écrite, le présent jugement peut faire l'objet d'un recours en matière de droit public auprès du Tribunal fédéral, 1000 Lausanne 14, au sens des art. 39 ss, 82 ss et 90 ss de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF, RS 173.110).