



Commerce professionnel d'immeubles

Article 129, alinéa 1, lettre a LI

Sont exonérés de l'impôt sur les gains immobiliers et assujettis à l'impôt sur le revenu ou à l'impôt sur le bénéfice

a les gains provenant du commerce immobilier au sens des articles 21, 4e alinéa ou 85, 4e alinéa LI,
(...)

Impôt sur le revenu: article 21, alinéa 4 LI

⁴ Les bénéfices provenant d'immeubles dont la personne contribuable fait le commerce dans l'exercice de sa profession et les réévaluations comptables opérées sur ces mêmes immeubles font intégralement partie du produit de son activité lucrative indépendante pour autant que cette personne ait fait exécuter des travaux augmentant la valeur des immeubles en question dans une proportion représentant au moins 25 pour cent du prix d'acquisition.

Impôt sur le bénéfice: article 85, alinéa 4 LI

⁴ Les bénéfices provenant d'immeubles dont la personne morale fait le commerce et les réévaluations comptables opérées sur ces mêmes immeubles font intégralement partie du bénéfice net imposable pour autant que cette personne ait fait exécuter des travaux augmentant la valeur des immeubles en question dans une proportion représentant au moins 25 pour cent du prix d'acquisition.

1 Généralités

Les aliénations d'immeubles sont exonérées de l'impôt sur les gains immobiliers et taxées au titre de **l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur le bénéfice** si la personne contribuable remplit **cumulativement** les **conditions** énumérées ci-dessous:

- elle fait le commerce d'immeubles dans l'exercice de sa profession;
- elle a acheté et vendu l'immeuble dans le cadre de son activité commerciale (marchandise);
- elle a exécuté ou fait exécuter des travaux augmentant la valeur de l'immeuble selon l'article 142 LI;
- le coût des travaux augmentant la valeur (valeur des prestations à soi-même effectuées à titre professionnel comprise) représente au moins le quart (25 %) du prix d'acquisition.

Ces diverses conditions sont expliquées ci-après.

2 Commerce professionnel d'immeubles

Selon l'article 18 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD), **le commerce professionnel** suppose une activité planifiée et exercée dans le but de réaliser du profit. Cette définition ne correspond pas aux critères du droit cantonal, qui prévoit des conditions plus strictes.

En vertu du droit cantonal, la personne contribuable doit faire le commerce professionnel d'immeubles, c'est-à-dire avoir la qualité de commerçant-e en immeubles. Si elle fait partie d'un **consortium** (sociétés simples), elle doit remplir cette condition individuellement, l'activité commerciale d'un-e associé-e n'induisant **pas** la qualité de commerçant-e de l'ensemble des associé-e-s (NStP 49 [1995] p. 24 ss.).

Sont en particulier considérées comme faisant le commerce professionnel d'immeubles au sens du droit fiscal cantonal les personnes qui satisfont à l'un des critères suivants:

- personnes inscrites au registre du commerce en tant que commerçantes en immeubles,
- personnes en mesure de présenter une comptabilité attestant de leur activité de commerçantes en immeubles.

Il ne suffit pas que la **personne contribuable** soit inscrit au registre du commerce; elle doit aussi effectivement faire le commerce d'immeubles. Son activité commerciale doit être assez régulière. Le volume des achats et ventes doit donc aller au-delà de la simple gestion de fortune ou de transactions occasionnelles.

Cette réglementation légale s'applique avant tout aux personnes physiques et aux personnes morales qui font régulièrement le commerce d'immeubles, surtout aux architectes et aux professionnels du bâtiment qui construisent et vendent des immeubles à des fins commerciales. Le commerce d'immeubles peut être exercé à titre principal ou accessoire. Pour les personnes morales, la qualité de commerçant en immeubles s'établit tant sur la base de leur but social tel qu'il est défini dans leurs statuts que sur la base du résultat d'exploitation tiré de l'activité.

3 Définition de l'immeuble marchandise

Les gains doivent être réalisés sur des immeubles qui sont destinés à être commercialisés.

Cette condition n'est pas remplie lorsque les immeubles aliénés font partie de la fortune privée du commerçant ou de la commerçante en immeubles ou des actifs immobilisés de l'entreprise. Dans ces cas, le gain réalisé lors de l'aliénation de l'immeuble est assujéti à l'impôt sur les gains immobiliers.

4 Travaux augmentant la valeur de l'immeuble

4.1 Principe

Les travaux augmentant la valeur de l'immeuble (impenses induisant une plus-value selon l'art. 142 LI) doivent être **exécutés avant son aliénation** et aux frais de la personne contribuable. Il ne suffit donc pas qu'elle s'engage à prendre à sa charge des travaux augmentant la valeur de l'immeuble qui doivent encore être exécutés.

Le catalogue de répartition figurant dans le guide Gain immobilier s'applique en matière de distinction des impenses induisant une plus-value et des frais d'entretien.

4.2 Projets de construction

Les **projets de construction** ne sont considérés comme des travaux augmentant la valeur de l'immeuble qu'à partir de leur réalisation matérielle sur l'immeuble ou la construction concernée (NSTP 41 [1987] p. 129 ss.). Jusque là, les frais de projets de construction ne sont pas des valeurs immobilières (partie intégrante de l'immeuble). Ils le deviennent dès le début des travaux.

4.3 Vente de constructions clés en mains

La **vente de constructions clés en mains** échappe au principe selon lequel les travaux augmentant la valeur de l'immeuble ne peuvent pas être pris en compte par le fisc avant leur exécution. Dans ce cas, les impenses induisant une plus-value sont déductibles si les conditions suivantes sont remplies **cumulativement**:

- l'acte de vente porte sur **une construction clés en mains vendue à un prix global**;
- l'acte de vente **décrit précisément** la construction clés en mains (achat sur plans);
- l'acte de vente **n'autorise pas** l'acquéreur ou l'acquéreuse **à modifier ultérieurement le projet** à son gré, sinon au prix de frais supplémentaires par rapport au montant forfaitaire convenu dans l'acte;
- **l'aliénateur ou l'aliénatrice** est responsable de la coordination des travaux de construction et du décompte de la construction, exception faite des demandes particulières de l'acquéreur ou de l'acquéreuse, qui sont facturées séparément.

Dans ce cas, seul **l'aliénateur ou l'aliénatrice** peut faire valoir les travaux augmentant la valeur des futures constructions. Ces travaux étant compris dans le prix d'acquisition dû par l'acquéreur ou l'acquéreuse, ils ne peuvent pas être déduits en sus une nouvelle fois en cas de revente (NSTP 45 [1991] p. 176 ss.).

5 Procédure de taxation

La personne qui, malgré sommation, ne dépose pas de déclaration fiscale d'un gain immobilier est punie d'une amende (art. 216 LI) quand bien même la transaction concernée n'est pas assujéti à l'impôt sur les gains immobiliers en vertu de l'article 129, alinéa 1, lettre a LI.