

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C_1276/2012

2C_1277/2012

Arrêt du 24 octobre 2013

Ile Cour de droit public

Composition

MM. et Mme les Juges fédéraux Zünd, Président,
Seiler, Aubry Girardin, Donzallaz et Stadelmann.
Greffière: Mme Rochat.

Participants à la procédure

Administration cantonale des impôts
du canton de Vaud,
recourante,

contre

A.X. _____ et B.X. _____,
représentés par Z. _____ SA,
et Me Félix Paschoud, avocat,
intimés.

Objet

Impôt fédéral direct 2008,
Impôt cantonal et communal 2008,

recours contre l'arrêt du Tribunal cantonal
du canton de Vaud, Cour de droit administratif et public, du 30 novembre 2012.

Faits:

A.

Le 28 novembre 2002, les époux A.X. _____ et B.X. _____ ont acquis la parcelle n° 5'264 du cadastre de la commune de C. _____. Le prix d'achat de 2'270'000 fr. a été financé par une hypothèque au premier rang de 1'000'000 fr. et le solde par un crédit lombard. L'immeuble construit sur cette parcelle dans les années 1900 comprend des commerces au rez-de-chaussée et deux parties distinctes: au sud, trois niveaux et des combles aménagées habitables; au nord, deux niveaux habitables. Au moment de l'acquisition, la majeure partie de l'immeuble venait de faire l'objet d'une rénovation complète par le précédent propriétaire. Le dernier appartement a été entièrement rénové ultérieurement et un nouveau contrat de bail a été conclu avec le locataire avec une légère adaptation du loyer.

Le 27 mai 2003, A.X. _____ et B.X. _____ ont acquis les parcelles n°s 241 et 1'111 du cadastre de la commune de D. _____, comprenant un immeuble locatif. Le prix d'achat de 2'150'000 fr. a été financé par un emprunt hypothécaire de 2'000'000 fr. et le solde par des fonds propres.

Le 4 avril 2007, A.X. _____ a conclu un contrat de courtage exclusif avec la régie F. _____ SA en vue de la vente de l'immeuble sis à C. _____.

Le 20 novembre 2007, A.X. _____ et B.X. _____ ont constitué une propriété par étages sur cet immeuble, comportant deux lots commerciaux et cinq lots d'habitation. La vente de ces sept lots s'est échelonnée entre janvier 2008 et mars 2009. Le 15 janvier 2008, le lot commercial n° 5'264-7 (boulangerie) a été vendu pour le prix de 300'000 francs. Le 23 janvier 2008 et le 1^{er} février 2008, les lots d'habitation n°s 5'264-2 à 5'264-6 ont été vendus pour les montants de respectivement

540'000 fr., 550'000 fr., 560'000 fr., 480'000 fr. et 750'000 francs. Enfin, le 3 mars 2009, le lot commercial n° 5'264-1 (salon de coiffure) a été vendu pour le prix de 390'000 francs.

Le 5 novembre 2009, A.X. _____ a acquis une part de copropriété d'un septième de la parcelle n° 636 du cadastre de la commune de E. _____ pour le prix de 828'570 fr., financé par des fonds propres.

B.

Le 18 janvier 2010, l'Office d'impôt du district de Lavaux-Oron (ci-après: l'Office d'impôt) a notifié à A.X. _____ et B.X. _____ la décision de taxation pour la période fiscale 2008. Le montant de 1'081'865 fr., correspondant au gain immobilier déterminé le 27 novembre 2008, a été ajouté au revenu imposable.

Par décision du 8 avril 2011, l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud (ci-après: l'Administration cantonale) a rejeté la réclamation déposée par les époux X. _____. Elle a qualifié de professionnelles les ventes des lots n°s 5'264-2 à 5'264-7 effectuées les 15 et 23 janvier et 1^{er} février 2008 et a inclus le gain immobilier de 988'320 fr. (montant arrondi) aux revenus ordinaires des contribuables pour l'exercice 2008.

Le 9 mai 2011, A.X. _____ et B.X. _____ ont recouru contre cette décision auprès de la Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal du canton de Vaud (ci-après: le Tribunal cantonal), en concluant que les ventes des parcelles n°s 5'264-2 à 5'264-7 du cadastre de la commune de C. _____ soient qualifiées de non professionnelles.

Par arrêt du 30 novembre 2012, le Tribunal cantonal a admis ce recours. Il a considéré, en substance, que la durée de possession de l'immeuble de C. _____ avant sa revente n'avait pas été brève, que la constitution de l'immeuble en propriété par étages ne pouvait être considérée comme une activité intense de mise en valeur de l'immeuble en vue de sa revente, qu'il y avait eu une opération immobilière unique et non des opérations immobilières fréquentes, que l'on ne pouvait, faute de preuves, retenir que le produit de la vente avait été réinvesti dans la promotion immobilière de E. _____, et que l'intention de réaliser un revenu de cette opération immobilière était contestée et constituait de toute façon un élément subjectif qui n'avait qu'une importance secondaire. Parmi les différents critères permettant de déterminer si le bénéfice réalisé par les recourants relevait d'un gain en capital privé ou constituait un revenu d'une activité lucrative indépendante, seul celui du recours à des fonds étrangers était rempli. Le Tribunal cantonal en a conclu que cela était insuffisant pour qualifier le gain réalisé de revenu professionnel.

C.

Par acte du 21 décembre 2012, l'Administration cantonale dépose un recours en matière de droit public au Tribunal fédéral. Elle conclut, sous suite de frais, à l'annulation de l'arrêt du Tribunal cantonal du 30 novembre 2012 et à la confirmation de la décision sur réclamation du 8 avril 2011.

Le Tribunal cantonal se réfère à l'arrêt attaqué. Au terme de ses déterminations, l'Administration fédérale des contributions conclut à l'admission du recours.

D.

Par ordonnance du 21 février 2013, le Président de la II^e Cour de droit public a refusé de faire droit à la demande de restitution du délai pour répondre formée le 18 février 2013 par les intimés, celle-ci ayant été déposée après le délai de réponse fixé au 11 février 2013. Il a également refusé de reconsidérer cette ordonnance à la suite des explications fournies par le mandataire des intimés dans sa lettre du 26 février 2013. Ce dernier se référait à la copie de la demande de prolongation de délai qu'il soutenait avoir adressée au Tribunal fédéral le 8 février 2013 et considérait sa démarche comme une demande de restitution au vu des trois conditions remplies de l'art. 50 LTF; subsidiairement, il demandait au Président de soumettre cette question à la Cour qui devrait statuer sur le fond de la cause.

Considérant en droit:

1.

L'arrêt attaqué concerne tant l'impôt fédéral direct (IFD) que l'impôt cantonal et communal (ICC), ce qui est admissible, dès lors que la question juridique à trancher est réglée de la même façon en droit fédéral et dans le droit cantonal harmonisé (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262 ss). Dans ces circonstances, on ne peut reprocher à la recourante d'avoir formé les mêmes griefs et pris des conclusions valant pour les deux catégories d'impôts dans son recours devant le Tribunal fédéral (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.3 p. 264). Par souci d'unification par rapport à d'autres cantons dans lesquels deux décisions sont rendues, la Cour de céans a toutefois ouvert deux dossiers, l'un concernant l'IFD (2C_1277/2012), l'autre l'ICC (2C_1276/2012). Comme l'état de fait est identique et

que les questions juridiques se recourent, les deux causes seront néanmoins jointes et il sera statué dans un seul arrêt.

2.

2.1. La qualité pour recourir des collectivités publiques est visée en premier lieu par l'art. 89 al. 2 LTF. Selon cette disposition, ont en particulier qualité pour recourir les autorités auxquelles une loi fédérale accorde un droit de recours (cf. art. 89 al. 2 let. d LTF). Aux termes de l'art. 73 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], l'administration fiscale cantonale a le droit de recourir contre les décisions fondées sur le droit harmonisé (cf. art. 73 al. 1 LHID). L'imposition du revenu des personnes physiques relève du droit harmonisé (cf. art. 7 ss LHID). Il en va de même en matière d'IFD (cf. art. 146 LIFD). L'Administration cantonale est par conséquent habilitée à recourir en l'espèce (cf. ATF 134 II 186 consid. 1.1 et 1.4 p. 188 ss).

2.2. Le recours est dirigé contre une décision finale (cf. art. 90 LTF) rendue dans une cause de droit public (cf. art. 82 let. a LTF), par une autorité cantonale supérieure de dernière instance (cf. art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF) sans qu'aucune des exceptions prévues à l'art. 83 LTF ne soit réalisée, de sorte que la voie du recours en matière de droit public est en principe ouverte (cf. aussi art. 73 al. 1 LHID qui réserve également cette voie de droit). Déposé en temps utile et dans les formes requises (cf. art. 42 al. 1 et 2 et art. 100 al. 1 LTF), le recours est en principe recevable.

2.3. La demande de prolongation du délai pour déposer une réponse a été rejetée par ordonnance présidentielle du 21 février 2013. Le courrier des intimés du 26 février 2013 n'est pas de nature à modifier ladite ordonnance. En effet, le mandataire des intimés part de la prémisse qu'une demande de prolongation du délai a été formée en temps utile, alors que tel n'est précisément pas le cas, le Tribunal fédéral n'ayant pas reçu la prolongation datée du 8 février 2013, mais seulement la lettre du 18 février. Au surplus, on ne voit pas en quoi consisterait l'empêchement non fautif dont les intimés se prévalent en invoquant l'art. 50 LTF.

3.

Le litige porte sur la qualification du bénéfice réalisé en 2008 par les intimés lors des ventes des parcelles n os 5'264-2 à 5'264-7 sises à C._____. Il revient à déterminer si le gain obtenu à la suite de ces ventes doit être qualifié de gain en capital privé ou de revenu provenant d'une activité lucrative indépendante.

I. Impôt fédéral direct

4.

4.1. L'art. 16 al. 1 LIFD pose le principe selon lequel sont imposables tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. Sont exonérés d'impôt, selon l'art. 16 al. 3 LIFD, les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée. De son côté, l'art. 18 al. 1 LIFD prévoit que tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante sont imposables. Font partie des revenus provenant de l'activité lucrative indépendante, selon l'art. 18 al. 2 LIFD, tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale.

4.2. Selon la jurisprudence, la distinction entre un gain privé en capital (non imposable sur le revenu) et un bénéfice commercial en capital provenant de l'exercice d'une activité lucrative indépendante (imposable sur le revenu), dépend des circonstances concrètes du cas (cf. arrêt 2C_819/2011 du 20 avril 2012 consid. 3.2 et les arrêts cités). La notion d'activité lucrative indépendante s'interprète toutefois largement, de telle sorte que sont seuls considérés comme des gains privés en capital exonérés d'impôt ceux qui sont obtenus par un particulier de manière fortuite ou dans le cadre de la simple administration de sa fortune privée. En revanche, si l'activité du contribuable excède ce cadre relativement étroit et est orientée dans son ensemble vers l'obtention d'un revenu, l'intéressé est réputé exercer une activité lucrative indépendante dont les bénéfices en capital sont imposables. Une telle qualification peut se justifier, selon les cas, même en l'absence d'une activité reconnaissable pour les tiers et/ou organisée sur le modèle d'une entreprise commerciale (cf. ATF 125 II 113 consid. 6c/bb p. 126; arrêt 2C_818/2012 de 21 mars 2013 consid. 6.1 et les références citées). La jurisprudence admet par ailleurs expressément

qu'une opération occasionnelle peut être constitutive d'une activité lucrative indépendante dont les bénéfices en capital sont imposables (cf. arrêts 2C_948/2010 du 31 octobre 2011 consid. 4.2.2 in StE 2012 b 23.2 n o 40; A.61/1977 du 25 novembre 1977 consid. 2b, in Archives 47 p. 209).

Pour déterminer la frontière entre activité lucrative indépendante et gestion de patrimoine privé, la jurisprudence a posé une série d'indices. Elle a notamment considéré comme indices d'une activité lucrative indépendante, dépassant la simple administration de la fortune privée, le caractère systématique et/ou planifié des opérations, la fréquence élevée des transactions, la courte durée de possession des biens avant leur (re) vente, la relation étroite entre l'activité indépendante (accessoire) supposée et la formation et/ou la profession (principale) du contribuable, l'utilisation de connaissances spécialisées, l'engagement de fonds étrangers d'une certaine importance pour financer les opérations, le réinvestissement du bénéfice réalisé ou encore la constitution d'une société de personnes. On peut aussi mentionner l'utilisation effective du bien et le motif de son aliénation. Chacun de ces indices peut conduire, en concours avec les autres, voire même - exceptionnellement - isolément s'il revêt une intensité particulière, à la reconnaissance d'une activité lucrative indépendante (arrêt 2C_455/2011 du 5 avril 2012 consid. 5.1 et les références citées). En outre, l'absence d'éléments typiques d'une telle activité dans un cas concret peut être relativisée par d'autres circonstances revêtant une intensité particulière (arrêt 2C_819/2011 du 20 avril 2012 consid. 3.2 et les références citées, in RDAF 2012 II p. 260), comme par exemple le degré de financement étranger (arrêt 2A.4/1998 du 2 décembre 1999 consid. 2c, in Archives 69 p. 788, traduit in RDAF 2001 II p. 233). En tout état, les circonstances concrètes du cas sont déterminantes, telles qu'elles se présentent au moment de l'aliénation (ATF 125 II 113 consid. 3c p. 118 et 6a p. 124; arrêts 2C_893/2008 du 10 août 2009 consid. 2.2 in RF 64/2009 p. 892; 2C_455/2011 du 5 avril 2012 consid. 5.1 et les références citées).

4.3. Sur la base des faits qui ressortent de l'arrêt attaqué, il y a lieu d'examiner si les conditions pour admettre l'existence d'un revenu provenant de l'exercice d'une activité indépendante, telles que posées par la jurisprudence en relation avec les art. 16 et 18 LIFD, sont ou non réunies en l'espèce.

4.3.1. Les intimés ont acquis l'immeuble, sis à C._____, le 28 novembre 2002, pour le prix de 2'270'000 francs. Le but poursuivi par cette acquisition n'était pas de se procurer un logement à des fins privées, mais visait le placement de capitaux et l'obtention d'un revenu locatif. En vue de la vente de l'immeuble de la commune de C._____, les intimés ont passé un contrat de courtage avec une régie immobilière, le 4 avril 2007, puis ils ont constitué une propriété par étages sur cet immeuble, le 20 novembre 2007. Les lots ainsi créés ont été vendus entre le 15 janvier et le 1^{er} février 2008, à l'exception du salon de coiffure vendu, le 3 mars 2009. Ces transactions s'inscrivent dans la gestion courante d'un patrimoine, où il paraît normal d'obtenir des bénéfices en profitant de l'augmentation des prix dans le secteur de l'immobilier et de tirer un maximum de profit en vendant séparément les sept lots, mais ne démontrent pas encore le caractère planifié, voire systématique, des opérations immobilières en cause. A elle seule, la constitution d'une propriété par étages pour faciliter la revente de l'immeuble et réaliser un gain plus élevé, ne constitue pas un indice déterminant en faveur d'une opération professionnelle.

En revanche, il y a lieu de tenir compte de l'ensemble des opérations immobilières réalisées par les intimés, soit du fait que l'on est en présence de trois opérations immobilières d'importance portant sur des biens différents, acquis et/ou revendus en l'espace de sept ans, ainsi que de leur mode de financement. Dans ce contexte, il importe peu de savoir si la revente des sept lots de propriété par étages de l'immeuble de C._____ doit être qualifiée d'opération unique, comme l'a admis le Tribunal cantonal, ou de multiples opérations, comme le prétend la recourante, puisqu'il s'agit d'apprécier globalement les opérations immobilières effectuées par les intimés.

4.3.2. Les intimés ont acquis l'immeuble sis à C._____ au moyen d'une hypothèque au premier rang d'un montant de 1'000'000 fr. et d'un crédit lombard de 1'700'000 francs. Le Tribunal cantonal a retenu à juste titre que cet immeuble avait été financé exclusivement par des fonds étrangers, puisque le crédit lombard restait un prêt, malgré ses caractéristiques permettant d'obtenir un capital supplémentaire sans avoir à réaliser les titres que les intimés avaient déposés en nantissement. Cinq mois plus tard, soit le 27 mai 2003, ceux-ci ont acquis un autre immeuble locatif à D._____, financé par un prêt hypothécaire de 2'000'000 fr. et seulement 150'000 fr. de fonds propres. Il est donc avéré que cet immeuble a également été largement financé par des fonds étrangers. Or, le haut degré de financement de ces deux acquisitions par des fonds étrangers parle clairement contre l'acceptation d'une simple gestion de la fortune privée des intimés (cf. arrêt précité 2A.4/1998 du 2 décembre 1999, consid. 2c). Par ailleurs, à la suite de la vente de l'immeuble de C._____, dont le dernier lot a été cédé le 3 mars 2009, les intimés ont réalisé un gain immobilier de 1'081'865 francs.

Peu après, soit le 5 novembre 2009, le contribuable a acquis une part de copropriété d'un autre immeuble à E. _____, investissant 828'570 fr. de fonds propres dans cette nouvelle acquisition. Sur ce point, le Tribunal cantonal a estimé que la recourante n'avait pas démontré que la quasi-totalité du produit des ventes des lots avait été réinvestie dans cette promotion immobilière, de sorte que le critère du réinvestissement du bénéfice faisait défaut en l'espèce. Toutefois, la proximité temporelle des deux opérations et le rapport entre les montants en cause, le prix d'acquisition du nouvel immeuble étant moins élevé que le bénéfice réalisé par la vente du premier, attestent au contraire de la réalisation de ce critère.

4.3.3. En ce qui concerne enfin la durée de possession de l'immeuble sis à C. _____ avant la vente, le Tribunal cantonal a retenu que les intimés avaient conservé leur propriété pendant un peu plus de cinq ans, ce qui ne pouvait être considéré comme suffisamment bref pour constituer un indice en faveur d'une opération professionnelle dès lors que "les rares cas mentionnés par la jurisprudence où la durée de la possession avait été déterminante faisaient état d'une revente dans un délai d'un à trois ans". Le Tribunal cantonal ne saurait être suivi sur ce point. Il oublie en effet que chacun des critères doit être examiné en concours avec les autres et non isolément et qu'une intensité particulière n'est déterminante que dans les cas où la plupart des autres critères font totalement défaut. Une longue durée de possession n'entre ainsi pas nécessairement en contradiction avec une qualification en tant qu'activité commerciale (cf. arrêt 2A.125/2007 du 14 avril 2008 consid. 3.2.1). On peut également relever que la jurisprudence récente a considéré qu'il y avait une activité immobilière commerciale alors même que l'immeuble avait été détenu pendant dix-sept années (cf. arrêt 2C_834/2012 du 19 avril 2013 consid. 5.6.2), ou que des immeubles avaient été acquis au titre de prévoyance professionnelle (cf. arrêt 2C_996/2012 du 19 avril 2013 consid. 5.2) ou en vue d'un placement sur une longue durée (cf. ATF 126 II 473 consid. 5a p. 478). La durée pendant laquelle les intimés ont détenu l'immeuble litigieux, si elle ne peut être qualifiée de brève, ne saurait être qualifiée de longue non plus, de sorte qu'il convient de fortement relativiser ce critère dans l'appréciation finale.

4.4. Compte tenu de l'ensemble de ces éléments, le bénéfice réalisé par les intimés lors de la vente de leur immeuble sis à C. _____ par lots ne saurait être être qualifié de gain privé en capital, obtenu de manière fortuite dans le cadre de la simple administration de leur fortune privée. Il s'agit donc bien d'un revenu provenant d'une activité lucrative indépendante de commerce d'immeubles, imposable à ce titre.

4.5. Au vu de ce qui précède, l'arrêt rendu par le Tribunal cantonal, en tant qu'il qualifie les opérations litigieuses de simples actes de gestion de fortune privée, viole le droit fédéral, plus particulièrement les art. 16 et 18 LIFD et la jurisprudence y relative. Le recours doit par conséquent être admis, l'arrêt attaqué annulé et la décision sur réclamation du 8 avril 2011 confirmée en tant qu'elle porte sur l'impôt fédéral direct pour 2008.

II. Impôts cantonal et communal

5.

Comme les art. 7 al. 4 let. b et 8 al. 1 LHID, repris aux art. 19 al. 3 et 21 al. 2 de la loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux du 4 juillet 2000 (LI/VD; RS-VD 642.11), correspondent aux art. 16 al. 3 et 18 al. 2 LIFD, la jurisprudence applicable en matière de LIFD est également déterminante en ce qui concerne l'ICC (cf. arrêt 2C_276/2010 du 19 octobre 2010 consid. 5). Partant, il suffit de renvoyer aux considérants relatifs à l'IFD.

Le recours doit par conséquent être admis, l'arrêt attaqué annulé et la décision sur réclamation du 8 avril 2011 confirmée en tant qu'elle porte sur les impôts cantonal et communal pour 2008.

IV. Frais et dépens

6.

Compte tenu de l'issue du recours, les frais seront mis à la charge des intimés, qui succombent puisque la décision attaquée est modifiée à leur désavantage, le fait qu'ils n'aient pas déposé de conclusions devant le Tribunal fédéral n'étant à cet égard pas déterminant (art. 66 al. 1 LTF; cf. ATF 128 II 90 consid. 2b p. 94/95; arrêts 4A_518/2012 du 8 janvier 2013, consid. 3; 2C_491/2007 du 30 avril 2008 consid. 3). Aucun dépens ne sera alloué, la recourante agissant dans l'exercice de ses attributions officielles (art. 68 al. 3 LTF).

Le Tribunal fédéral ne fera pas usage de la faculté prévue aux art. 67 et 68 al. 5 LTF et renverra la cause à la juridiction précédente pour qu'elle statue sur les frais et dépens de la procédure suivie

devant elle.

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:

1.

Les causes 2C_1276/2012 et 2C_1277/2012 sont jointes.

2.

Le recours est admis en ce qui concerne l'impôt fédéral direct pour 2008.

3.

Le recours est admis en ce qui concerne les impôts cantonal et communal pour 2008.

4.

L'arrêt du Tribunal cantonal du canton de Vaud du 30 novembre 2012 est annulé et la décision sur réclamation de l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud du 8 avril 2011 est confirmée.

5.

Les frais judiciaires, fixés à CHF 6'000.-, sont mis à la charge des intimés.

6. La cause est renvoyée au Tribunal cantonal du canton de Vaud pour qu'il statue sur les frais et dépens de la procédure suivie devant lui.

7.

Le présent arrêt est communiqué aux parties, au Tribunal cantonal du canton de Vaud, Cour de droit administratif et public, et à l'Administration fédérale des contributions.

Lausanne, le 24 octobre 2013

Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président: Zünd

La Greffière: RoCHAT