

VD_OMNI FI.2011.0034 vom 30. November 2012

VD Tribunal cantonal, 2012-11-30, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2011.0034

FR: VD_OMNI FI.2011.0034 du 30 novembre 2012

IT: VD_OMNI FI.2011.0034 del 30 novembre 2012

Regeste

AX. _____, BX. _____ c/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Vente d'un immeuble locatif en plusieurs lots de PPE. Contrairement à ce qu'a retenu l'ACI, le critère de la fréquence des opérations n'est pas réalisé. Les recourants ont conclu un contrat de courtage avec leur gérance plusieurs mois avant de constituer une PPE. Depuis le début, leur intention était de vendre l'entier de leur immeuble. S'ils ont constitué une PPE par la suite, c'est certainement sur conseil de leur gérance, afin de faciliter la revente. A cela s'ajoute que les différents lots ont été vendus dans un laps de temps très court. Il faut ainsi considérer la vente des différents lots de PPE de leur immeuble comme une opération immobilière unique. Recours au Tribunal fédéral interjeté par l'ACI admis (causes 2C_1276/2012 et 2C_1277/2012 du 24 octobre 2013).

Erwägungen

E. 1

Déposé dans le délai de trente jours fixé par l'art. 95 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative (LPA-VD; RSV 173.36), le recours est intervenu en temps utile. Il respecte au surplus les conditions formelles énoncées à l'art. 79 LPA-VD.

E. 2

Le litige porte sur la qualification du bénéfice – privé ou commercial – réalisé par les recourants à la suite des ventes des parcelles n os ***** à ***** du cadastre de la Commune de Lausanne.

E. 3

a) En principe, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre sur l'impôt fédéral direct – LIFD; RS 642.11; art. 19 al. 1 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux – LI; RSV 642.11). Sont exonérés d'impôt, les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée (art. 16 al. 3 LIFD; art. 19 al. 3 LI). 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 (art. 18 al. 1 LIFD; art. 21 al. 1 LI). Font partie des revenus provenant de l'activité lucrative indépendante tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale (art. 18 al. 2 LIFD; art. 21 al. 2 LI). b) Selon la jurisprudence, la distinction entre un gain privé en capital (non imposable sur le revenu) ou 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. arrêts 2C_349/2009 du 16 novembre 2009 consid. 4.1.2; 2C_893/2008 du 10 août 2009

consid. 2.2). 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, et même si l'activité n'est exercée que de manière accessoire ou temporaire, voire même ponctuelle (arrêts 2C_454/2011 et 2C_455/2011 du 5 avril 2012 consid. 5.1 et les références citées). Les éléments patrimoniaux utilisés pour l'accomplissement d'une activité lucrative indépendante sont pour leur part considérés comme des actifs commerciaux (cf. ATF 125 II 113 consid. 6c/bb p. 126 s.). C'est avant tout en lien avec les transactions effectuées par les particuliers sur des immeubles ou sur des titres que la jurisprudence a été amenée à dégager des critères permettant de tracer la limite entre les gains (privés) en capital et les bénéfices (commerciaux) en capital (arrêt 2C_893/2008 du 10 août 2009 consid. 2.2). Elle a notamment considéré que valent comme indices d'une activité lucrative indépendante dépassant la simple administration de la fortune privée les éléments suivants: 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 (arrêts 2C_454/2011 et 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 (cf. ATF 125 II 113 consid. 3c p. 118 et 6a p. 124; arrêt 2C_893/2008 du 10 août 2009 consid. 2.2). En tout état, les circonstances concrètes du cas sont déterminantes, telles qu'elles se présentent au moment de l'aliénation (arrêts 2C_454/2011 et 2C_455/2011 du 5 avril 2012 consid. 5.1 et les références citées). Concernant le caractère systématique des opérations, le nombre des achats et des ventes du contribuable est le signe du caractère systématique de l'activité. Il n'existe toutefois pas de nombre décisif d'opérations qui permette de départager l'activité commerciale de la gestion de la fortune privée. Si les achats et les ventes sont fréquents et réguliers, une forte présomption naît en faveur de l'existence d'une activité commerciale. En cas de doute, d'autres facteurs permettent de qualifier l'aliénation, tels que son rapport avec la profession du contribuable, le financement de l'opération, sa brièveté, etc. (Arch. 49, 55 = RDAF 1982, 32). S'agissant du rapport avec l'activité principale du contribuable, on notera que les architectes (Arch. 47, 418, 131; Arch. 47, 209; Arch. 46, 504; Arch. 30, 371), les entrepreneurs (Arch. 48, 131; Arch. 47, 485; Arch. 40, 225), les techniciens en génie civil et maîtres d'état (Arch. 40, 389; ATF 92 I 121 = RDAF 1967, 247), même salariés, sont régulièrement imposés comme indépendants pour la gestion de leur fortune immobilière présentée par eux comme privée; la maison d'habitation personnelle doit en revanche échapper à ce traitement même si ce

principe connaît des exceptions (Yves Noël, in Commentaire romand LIFD, Bâle 2008, n o 22 ad art. 18). Le nombre d'opérations ne joue que peu, si ce n'est pas de rôle. L'activité immobilière du contribuable peut avoir un caractère purement accessoire, et même occasionnel. Ainsi, une opération isolée peut être considérée comme professionnelle si elle est en rapport avec la profession principale du contribuable. A cet égard, il est sans importance que le contribuable soit indépendant ou salarié (notamment d'une société dont il serait actionnaire) dans le cadre de son activité principale. Il est indifférent que l'opération ait effectivement procuré du travail au contribuable ou que celui-ci ait revendu l'immeuble sans transformations (Danielle Yersin in Archives de droit fiscal 59 p. 137, p. 143, et les références). Au sujet de la participation du contribuable à une société de personnes, il convient de relever que le contribuable qui ne participe pas personnellement à une activité immobilière n'encourra pas moins le risque d'être imposé sur une activité indépendante s'il y prend part économiquement au travers d'une société simple avec des professionnels de l'immobilier (Arch. 49 p. 558 = RDAF 1982, 30; Arch. 47 p. 485 = RDAF 1980, 164).

E. 4

En l'espèce, l'ACI s'est fondée sur différents indices, pour qualifier de commercial le bénéfice réalisé par les recourants. a) L'ACI invoque tout d'abord la brève durée de la possession de l'immeuble. Les recourants ont acquis la parcelle n o ***** du cadastre de la Commune de Lausanne le 28 novembre 2002. Ils ont constitué une propriété par étages sur cet immeuble le 20 novembre 2007 et ont vendu les lots entre janvier 2008 et mars 2009. Les recourants ont ainsi conservé leur propriété pendant un peu plus de cinq ans (six ans pour le dernier lot), avant sa revente. A l'évidence, une telle durée n'est pas longue. Elle n'est toutefois pas brève au point de constituer un indice en faveur d'une opération professionnelle. Les rares cas mentionnés par la jurisprudence où la durée de la possession a été déterminante font en effet état d'une revente dans un délai d'un à trois ans (en particulier Arch. 23 p. 275). b) L'ACI retient en outre que les recourants ont mis en valeur leur bien immobilier, en constituant une propriété par étages. Les recourants contestent cette appréciation. Ils se fondent sur l'arrêt 2C_404/2009 du Tribunal fédéral du 1 er mars 2010 (publié et traduit in RDAF 2010 II p. 600). La conclusion qu'ils en tirent est toutefois erronée. En effet, dans cet arrêt, le Tribunal fédéral ne dit pas que la division d'un immeuble en parcelles ne permet pas de conclure à un commerce d'immeubles, ce qui aurait d'ailleurs constitué un revirement de jurisprudence (RDAF 1967 p. 316; ég. Arch. 49 p. 146). En réalité, ce qui l'a conduit dans cette affaire à qualifier le gain réalisé de privé, c'est que la contribuable avait disposé économiquement de ses parts de copropriété en concluant un pacte d'emption prévoyant un prix de vente fixe et qu'on ne pouvait dès lors pas retenir qu'elle avait participé à l'augmentation de la valeur de l'immeuble consécutive à la division du bien-fonds et à la construction des parcelles qui avaient suivi. En fait, l'activité de l'intéressée s'était résumée à la conclusion de ce pacte d'emption et à la concession des droits de construction. Cela étant, cela ne signifie pas encore que la constitution d'une propriété par étages doit être retenue en défaveur des recourants. En règle générale, la mise en valeur des immeubles acquis est le signe d'un commerce d'immeubles, car elle suppose une activité intense de la part du propriétaire et une volonté, non pas de conserver l'immeuble, mais de le revendre au mieux. La jurisprudence mentionne comme exemples la promotion d'un plan de quartier, la division d'un immeuble en parcelles (à laquelle elle assimile selon les circonstances la constitution d'une propriété par étages), l'équipement d'un terrain ou les démarches faites en vue d'obtenir un permis de construire (Arch. 59 p. 146, ainsi que les références citées; ég. Arch. 49 p. 122 pour la constitution d'une propriété

par étages). Dans le cas d'espèce, l'objectif de la constitution d'une propriété par étages était à l'évidence de faciliter la revente de l'immeuble et de réaliser un gain plus élevé. En revanche, les recourants n'ont pas participé activement à la mise en valeur de leur immeuble, à la différence du cas visé par l'arrêt publié aux Arch. 49 p. 122, où les contribuables avaient procédé eux-mêmes à la recherche de futurs acquéreurs, s'étaient occupés des ventes et avaient encaissé les produits de ces ventes. Les recourants se sont en effet limités à conclure un contrat de courtage et à signer l'acte constitutif de la PPE. On ne saurait qualifier une telle activité d' "intense" . C'est vraisemblablement du reste sur conseil de leur gérance qu'ils ont constitué une PPE sur leur immeuble. Le critère de la mise en valeur du bien immobilier n'est dès lors pas réalisé. c) L'ACI invoque également la fréquence des opérations effectuées par les recourants, soit sept ventes en un peu plus d'un an. Les recourants contestent cette appréciation. Ils soutiennent que la vente des différents lots de PPE de leur immeuble doit être considérée comme une opération immobilière unique. Ils se fondent ici encore sur l'arrêt 2C_404/2009 du 1^{er} mars 2010. Dans cette affaire, le Tribunal fédéral a considéré que la contribuable avait disposé économiquement de ses parts de copropriété par la conclusion d'un pacte d'emption prévoyant un prix de vente fixe. Les ventes subséquentes apparaissaient ainsi simplement comme l'exécution échelonnée de la transaction de base, sans véritable concours de l'intéressée. Dans le cas particulier, le contexte est certes un peu différent de celui visé par l'arrêt du Tribunal fédéral, comme l'a souligné l'ACI dans la décision attaquée. Néanmoins, si l'on se réfère à la chronologie des faits, on constate que les recourants ont conclu le contrat de courtage avec leur gérance plusieurs mois avant de constituer une PPE. Il convient dès lors d'admettre que leur intention était depuis le début de vendre l'entier de leur immeuble. S'ils ont constitué une PPE par la suite, c'est certainement sur conseil de leur gérance comme on l'a déjà relevé ci-dessus, afin de faciliter la revente (en permettant notamment la vente des appartements aux locataires en place). A cela s'ajoute que les différents lots (à l'exception du salon de coiffure) ont été vendus dans un laps de temps très court (deux semaines). Au regard de ces éléments, il convient de considérer que les ventes des sept lots de PPE de l'immeuble des recourants constituent une opération immobilière unique. Le critère de la fréquence des opérations, comme celui de la mise en valeur du bien immobilier avec lequel il est en l'occurrence lié (la vente en plusieurs actes des différents lots n'étant que la suite logique de la constitution d'une PPE), n'est ainsi pas réalisé. d) L'ACI souligne encore que les recourants ont financé l'acquisition de l'immeuble de Lausanne exclusivement par des fonds étrangers. Les recourants contestent ce point de vue. Ils soutiennent que le crédit lombard doit être assimilé à des fonds propres. Dans leur esprit, – expliquent-ils – ce crédit devait en effet être temporaire, l'objectif poursuivi étant de diversifier leur fortune en vendant des titres au profit d'un investissement immobilier lorsque la situation boursière le permettrait dans de bonnes conditions. Le crédit lombard est un prêt octroyé par un établissement bancaire sous la forme d'un compte courant ou d'une avance ferme en échange du nantissement d'une partie ou de la totalité de ses avoirs en dépôt. Il présente plusieurs avantages. Il permet en particulier d'obtenir un capital supplémentaire sans avoir à réaliser les titres existants, de continuer à profiter du potentiel de progression et de rendement des titres et de modifier à tout moment la structure du dépôt. Les avoirs déposés peuvent être mis en gage jusqu'à concurrence d'un pourcentage donné de leur valeur de marché, qui est périodiquement vérifiée. Quoi qu'en disent les recourants, le crédit lombard, malgré ses caractéristiques, reste un prêt. Il ne saurait ainsi être assimilé à des fonds propres. Peu importe également les motifs qui ont conduit les recourants à recourir à cette forme de

financement. C'est dès lors à juste titre que l'ACI a retenu que les recourants avaient financé l'acquisition de l'immeuble de Lausanne exclusivement par des fonds étrangers, ce qui constitue un indice en faveur d'une activité commerciale. f) L'ACI relève aussi que la quasi-totalité du produit des ventes des lots PPE a été réinvesti dans la promotion immobilière de Chavannes-près-Renens. Les recourants contestent cette affirmation. Ils expliquent que le produit des ventes a servi, après paiement des hypothèques, à rembourser le crédit lombard et à absorber les pertes boursières réalisées à l'époque, le solde ayant été placé en bourse. La thèse de l'ACI n'est accréditée par aucun document. On ne retiendra dès lors pas cet élément en défaveur des recourants. g) L'ACI retient enfin l'intention manifeste des recourants de tirer un revenu des opérations immobilières effectuées. Une telle intention qui relève du for intérieur du contribuable peut difficilement être prouvée pour elle-même. Le Tribunal admet dès lors qu'elle se déduise des circonstances extérieures. Ainsi, le fait d'acquérir des immeubles, de les mettre en valeur et les revendre rapidement met en évidence les intentions spéculatives du contribuable et dénote sa volonté de réaliser un gain de plus value (Arch. 39 p. 265; ég. Arch. 59 p. 147). Dans leurs écritures, les recourants expliquent qu'ils ont décidé de vendre leur immeuble en raison de la situation boursière, afin d'éviter que la dénonciation du crédit lombard ne leur fasse perdre plus. De telles raisons n'excluent pas l'intention de réaliser un gain. Les recourants exposent encore qu'ils ont choisi de fixer des prix très réalistes, afin de "faire une fleur" à leurs locataires. Il ressort toutefois du dossier qu'en définitive, seuls deux des sept lots de PPE ont été vendus aux locataires en place. Il est vrai en revanche que la rapidité à laquelle les lots ont été vendus (à l'exception du salon de coiffure) accrédite la thèse des recourants selon laquelle les prix proposés étaient raisonnables. Quoi qu'il en soit, il n'est pas nécessaire d'examiner plus avant cette question. En effet, l'élément subjectif que constitue l'intention lucrative du contribuable n'a qu'une importance secondaire dans la qualification du gain immobilier réalisé (Arch. 59 p. 148). h) En définitive, on constate que, parmi les différents indices sur lesquels s'est fondée l'ACI, seul celui de l'utilisation de fonds étrangers est réalisé. Le fait que l'acquisition de l'immeuble de Lausanne a été entièrement financée par des fonds étrangers ne saurait toutefois suffire à lui seul pour conclure en faveur d'une activité commerciale. Ce d'autant que, selon les explications des recourants qui paraissent crédibles, le crédit lombard ne devait être que temporaire, le but étant de vendre les titres nantis lorsque la situation boursière serait meilleure. C'est dès lors à tort que l'ACI a qualifié de professionnel le gain réalisé sur les ventes des parcelles n os ***** à ***** du cadastre de la Commune de Lausanne.

E. 5

Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission du recours et à l'annulation de la décision attaquée. Le dossier sera renvoyé à l'ACI afin qu'elle impose le gain réalisé sur les ventes des parcelles n os ***** à ***** du cadastre de la Commune de Lausanne conformément aux art. 61 ss LI. Vu l'issue du litige, l'arrêt sera rendu sans frais. Les recourants, qui obtiennent gain de cause par l'intermédiaire d'un mandataire professionnel, ont droit par ailleurs à des dépens.