

# **NE\_GERICHTE CDP.2013.157 vom 28. August 2008**

NE Tribunal cantonal, 2008-08-28, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne\\_gerichte\\_CDP.2013.157\\_d20080828](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2013.157_d20080828)

FR: NE\_GERICHTE CDP.2013.157 du 28 août 2008

IT: NE\_GERICHTE CDP.2013.157 del 28 agosto 2008

## **Regeste**

Exercice d'une activité lucrative indépendante. Déduction des pertes effectives du revenu brut.

## **Erwägungen**

### **E. 1**

En matière fiscale, lorsque le contenu des dispositions légales concernées est identique au niveau fédéral et cantonal – ce qui, comme nous le verrons ci-après (cons. 3), est ici le cas – il est loisible au contribuable de déposer un seul recours avec une motivation commune pour l'IFD et pour l'ICC ( ATF 135 II 260 cons. 1.3.2 et 1.3.3). Pour les mêmes motifs, l'autorité administrative, respectivement, judiciaire est autorisée à se prononcer sous la forme d'une décision unique, pour autant toutefois que la motivation permette de saisir clairement qu'il est question de deux catégories d'impôts (ATF 135 II 260 cons. 1.3.1 ). En l'occurrence, l'intimé a rendu une seule décision valant tant pour l'IFD que pour l'ICC, ce qui était admissible. Dans ces circonstances, on ne peut reprocher aux recourants d'avoir formé les mêmes griefs et pris des conclusions valant pour les deux catégories d'impôts dans leur recours devant la Cour de céans, laquelle statuera également dans un seul arrêt. Interjeté pour le surplus dans les formes et délai légaux, le recours est recevable.

### **E. 2**

Sur le plan formel, les recourants invoquent une violation de leur droit d'être entendu, motifs pris qu'ils n'avaient pas été auditionnés par l'intimé. a) Le droit d'être entendu garanti par l'article 29 al. 2 Cst. féd. comprend notamment le droit pour le justiciable de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique, de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre ( ATF 135 I 279 cons. 2.3, 133 I 270 cons. 3.1). En revanche, les garanties minimales en matière de droit d'être entendu découlant de cette disposition ne comprennent en principe pas le droit d'être entendu oralement ni celui d'obtenir l'audition de témoins ( ATF 134 I 140 cons. 5.3, 130 II 425 cons. 2.1). Le droit d'être entendu consacré par le droit neuchâtelois (art. 21 LPJA ) ne confère pas non plus à l'administré un droit à l'être oralement ( Schaer , Juridiction administrative neuchâteloise, 1995, p. 98 et les références; RJN 1997, p. 295 cons. 2b ) , que ce soit devant la Cour de céans ou l'administration. En tant que garantie constitutionnelle de nature formelle, la violation du droit d'être entendu doit en principe entraîner l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès au fond ( ATF 135 I 187 cons. 2.2). Une éventuelle violation du droit d'être entendu en première instance peut exceptionnellement être réparée lorsque l'administré a eu la possibilité de s'expliquer librement devant une autorité de recours, dont la cognition est

aussi étendue que celle de l'autorité inférieure ( ATF 137 I 135 cons. 2.3.2, 133 I 201 cons. 2.2, 130 II 530 cons. 7.3). b) Force est de constater que l'intimé a dûment donné la possibilité aux recourants de formuler des remarques, suite à l'analyse de la situation fiscale du " Cabinet Dentaire X.". Plus précisément, par courrier du 18 juin 2012, il les a informés de ses conclusions quant aux déclarations d'impôt pour 2009 et 2010, les taxations définitives pour ces deux années étant intervenues le 5 juillet 2012. Il apparaît d'ailleurs que les recourants ont pu amplement faire valoir leurs droits par écrit, dans la mesure où ils ont pu s'exprimer dans leurs écritures devant le Service des contributions et qu'ils ont eu tout loisir de faire parvenir à celui-ci tout document utile. Certes, dans leur réclamation du 2 août 2012, les recourants ont demandé au service d'être entendus oralement par lui avant qu'une décision ne soit prise et il n'y a pas été donné suite. On ne saurait toutefois reprocher à l'intimé de s'être estimé suffisamment renseigné par les écritures et les pièces déposées par les contribuables et, partant, de ne pas les avoir auditionnés afin qu'ils puissent s'exprimer oralement sur la situation fiscale du cabinet dentaire. Dans ces conditions, la présente autorité incline à penser que le grief portant sur une violation du droit d'être entendu s'avère mal fondé. Quoiqu'il en soit, une éventuelle violation du droit d'être entendu a été réparée, puisque les recourants ont été auditionnés le 18 juin 2014 par la Cour de céans qui jouit, sur la question de droit ici déterminante, d'un plein pouvoir d'examen. Le moyen tiré de la violation du droit d'être entendu se révèle ainsi, en tout état de cause, infondé.

### **E. 3**

a) Les périodes fiscales en cause étant 2009 et 2010, le présent cas doit, être examiné à la lumière des dispositions du droit de fond dans leur teneur en vigueur pendant lesdites périodes (arrêt du TF du 08.01.2015 [2C\_627/2014] cons. 5 et les références citées). Les dispositions de la LIFD et de la LCdir sont dès lors citées ci-après dans leur teneur en 2009 et 2010. b) A la lumière de la législation fiscale fédérale et cantonale, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD; 7 al. 1 LHID et 19 al. 1 LCdir). Le produit d'une activité lucrative peut provenir d'une activité dépendante (art. 17 LIFD; 20 LCdir) ou indépendante (art. 18 LIFD, 21 LCdir). S'agissant plus spécifiquement du produit d'une activité lucrative indépendante, sont imposables 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 (art. 18 al. 1 LIFD, 21 al. 1 LCdir). Le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux articles 26 à 33a LIFD, respectivement, aux articles 29 à 36 LCdir (art. 25 LIFD, 28 LCdir). Les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel (art. 27 al. 1 LIFD, 30 al. 1 LCdir). Font notamment partie de ces frais les pertes effectives sur des éléments de la fortune commerciale, à condition qu'elles aient été comptabilisées (art. 27 al. 2 let. b LIFD, 30 al. 2 let. b LCdir). Ce sont les pertes des sept exercices précédant la période fiscale (art. 209 LIFD, 114 LCdir) qui peuvent être déduites, à condition qu'elles n'aient pas été prises en considération lors du calcul du revenu imposable de ces années (art. 211 LIFD, 34 LCdir). Il résulte du texte même des articles 27 LIFD et 30 LCdir que des pertes ne sauraient être déduites qu'autant qu'elles se sont produites dans l'exercice d'une activité lucrative indépendante, soit d'une activité destinée à procurer un revenu à celui qui s'y livre. Les pertes consistent alors dans l'excédent des charges – soit de l'ensemble des dépenses engagées, conformément à l'usage commercial ou professionnel, en vue d'acquies ce revenu – reporté au compte de résultats d'un exercice déterminé sur les produits réalisés

pendant la même période.

#### **E. 4**

La notion d'activité lucrative indépendante est une notion de droit fiscal qui n'est pas définie clairement dans la pratique, eu égard aux états de fait diversifiés auxquels elle doit s'appliquer. De manière générale, on y englobe toute activité par laquelle un entrepreneur participe à la vie économique à ses propres risques, avec l'engagement de travail et/ou de capital, selon une organisation librement choisie, et avec l'intention de réaliser un bénéfice. Une activité lucrative indépendante peut être exercée à titre principal ou accessoire, être durable ou temporaire. Pour déterminer si l'on se trouve en présence d'une activité lucrative indépendante, il convient toujours de se fonder sur l'ensemble des circonstances du cas ( ATF 125 II 113 cons. 5b p. 120, RDAF 1999 II 385; arrêt du TF du 23.10.2015 [2C\_188/2015, 2C\_189/2015 ] cons. 2.2 et les références citées). Les différentes caractéristiques de la notion d'activité lucrative indépendante ne doivent pas être examinées de manière isolée et peuvent se présenter avec une intensité variable (arrêt du TF du 23.10.2015 [2C\_188/2015, 2C\_189/2015] cons. 2.2, Reich, Steuerrecht, 2012, p. 368). Quand bien même la notion d'activité lucrative, dans le cas normal, englobe bien les éléments mentionnés ci-dessus, ceci ne signifie pas qu'une activité pour laquelle certains de ces éléments feraient défaut ne devrait plus, automatiquement, être considérée comme indépendante. Ainsi, par exemple, pour des professions libérales ou artistiques, l'engagement de capital peut être inexistant. Le Tribunal fédéral a d'ailleurs admis qu'on peut se trouver en présence d'une activité lucrative indépendante lorsque le contribuable n'apparaît pas sur le marché et qu'il n'y a pas d'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle ou artisanale ( ATF 122 II 446 cons. 5). Il est dans l'ordre des choses qu'une activité entreprise en vue d'en tirer un revenu connaisse une période de démarrage au cours de laquelle les charges excèdent les produits ou sont tout juste couvertes par ceux-ci. C'est également un fait d'expérience qu'une activité longtemps bénéficiaire peut, à un moment donné, devenir déficitaire. Tant que ces situations ont un caractère passager et qu'il existe une perspective d'amélioration ou de redressement à terme raisonnable, ces situations ne font pas perdre à l'activité en question son caractère lucratif, et c'est d'ailleurs précisément en vue d'hypothèses de ce genre que les dispositions relatives à la déduction des pertes ont été conçues. Si, au contraire, ces situations perdurent, la constatation s'impose que l'activité n'a pas ou n'a plus de justification économique, et il appartient à celui qui l'exerce d'en tirer les conséquences en cessant ou en réorientant son activité. S'il persiste en revanche dans l'exercice de cette activité en y engageant des moyens financiers propres dont il dispose par ailleurs et qu'aucun investisseur ne consentirait raisonnablement à engager, il opère alors un choix qui échappe à des critères de rationalité économique. Il maintient, en d'autres termes, de manière purement artificielle une activité économiquement condamnée et qui, partant, ne saurait plus être qualifiée de lucrative. Les dépenses qu'il y consacre ne peuvent alors, pour cette raison même, plus être considérées comme engagées en vue de se procurer un revenu; elles sont au contraire motivées par des considérations extra économiques; elles relèvent, en conséquence, de l'emploi du revenu (ou de la fortune) privé et, comme telles, ne sont pas déductibles du revenu brut (arrêt du TF du 12.09.2003 [2A.40/2003 ] cons.2.2). Il peut être délicat de déterminer à partir de quel moment s'opère la transition entre une situation de déficit passager et une situation de déficit durable. Dans sa jurisprudence rendue sous l'ancien article 31 al. 1 LIFD, le Tribunal fédéral a considéré que cette disposition fournissait une première indication dans la mesure où il autorise la déduction des pertes subies durant les trois périodes de calcul précédentes. Notre Haute Cour a précisé qu'il ne

saurait cependant s'agir que d'une limite extrême : encore fallait-il que l'on pût raisonnablement escompter, compte tenu de l'ensemble des circonstances du cas particulier, que l'activité en question avait, ou avait encore, un avenir, au point qu'un investisseur raisonnable aurait été disposé à en financer la poursuite (arrêts du TF du 12.09.2003 [2A.40/2003] cons.2.2 et du 23.10.2015 [2C\_188/2015, 2C\_189/2015] cons. 2.3 et les références citées). L'activité lucrative indépendante se distingue d'un hobby ou d'un passe-temps par le fait qu'elle est orientée vers la réalisation d'un revenu professionnel. Cet élément caractéristique est à évaluer selon un critère subjectif et un objectif : l'intention de faire un profit doit être donnée et les activités doivent être menées de telle sorte qu'elles apparaissent adaptées à générer un profit durable ( arrêt du TF du 23.10.2015 [2C\_188/2015, 2C\_189/2015] cons. 2.2 et les références citées ).

## **E. 5**

En l'espèce, le litige porte sur le fait de savoir si les pertes subies en 2009 et 2010 par A.X. – dans le cadre de l'activité menée au sein du "Cabinet Dentaire X.", activité dont il s'agit de définir si elle peut être considérée comme revêtant un caractère lucratif indépendant – peuvent être déduites des revenus bruts des recourants de ces mêmes années pour l'IFD et l'ICC. a) Par contrat de vente et de reprise des activités commerciales du 28 août 2008, le prénommé a acquis, avec effet au 1 er janvier 2009, l'ensemble des actifs d'exploitation, installations médicales et du mobilier relatif à la pratique du cabinet de dentiste, centre d'orthodontie et laboratoire sis Rue [aaa], à Z., jusqu'alors propriété de A. Le prix de vente des actifs cédés a été fixé à 200'000 francs, étant entendu que ce montant serait augmenté de 100'000 francs si, au 31 décembre 2011, le chiffre d'affaire de l'exercice du 1 er janvier au 31 décembre 2011 du cabinet dentaire atteignait ou dépassait la limite de 810'000 francs, somme qui comprenait aussi le chiffre d'affaire de A., qui devait poursuivre une activité indépendante, sous sa propre responsabilité, ainsi que conserver une activité de consultant dans ce domaine médical. L'inscription d'une telle disposition contractuelle constitue déjà en soi un indice que la reprise ici concernée n'était pas faite dans un but idéal sans volonté de gain, mais au contraire qu'elle était faite dans l'intention de réaliser un bénéfice, voire tout au moins dans un premier temps d'augmenter le chiffre d'affaire (puisque le prix a été basé sur un chiffre d'affaire de 600'000 francs selon le témoignage de D.). Toujours selon le contrat du 28 août 2008, le nouveau titulaire de la raison individuelle du cabinet de groupe de médecins-dentistes devait être A.X., lequel serait seul responsable de la direction de l'entreprise, de la gestion administrative, du management, de la comptabilité, de l'achat de matériel, des instruments, de la direction du personnel, etc., étant précisé que les prestations médicales seraient fournies par du personnel qualifié, dont A. Ces éléments ont été corroborés par les différentes déclarations concordantes faites lors des auditions de témoins. Entendu le 24 avril 2014, D. a indiqué avoir participé aux négociations de rachat du cabinet dentaire à compter de mars 2008, en précisant que c'était pour l'essentiel A.X. qui avait mené l'ensemble des tractations, son fils n'ayant pas participé à celles-ci. Le mandataire fiscal des recourants a encore relevé que le but premier de l'opération était d'obtenir une rentabilité et une profitabilité et que si ses clients savaient que le premier exercice serait défavorable, ils espéraient que la situation s'améliorerait par la suite. A cet égard, l'expert-comptable a encore précisé que le prix de vente avait été surestimé et que des investissements conséquents avait dû être consentis pour la restructuration et le rééquipement du cabinet, lesquels avaient été menés – tout comme en ce qui concernait la politique d'amortissements et le plan financier – par A.X. sans que son fils n'intervînt. S'agissant des pertes des premiers exercices, il a expliqué qu'elles étaient probablement dues

aux lacunes du contrat conclu en matière de collaboration avec A., respectivement à un système trop coûteux, ainsi qu'au refus, pendant deux ans et demi, du prénommé d'engager un autre orthodontiste, à l'augmentation de ses engagements à l'extérieur du cabinet, au transfert de clientèle, à d'importants problèmes de facturation erronée et à la mauvaise conduite de la comptabilité. Lors de son audition, ce dernier a indiqué que son père s'était chargé de restructurer le cabinet au profit de l'ensemble des dentistes et qu'il s'occupait de toute la gestion de l'entreprise, y compris des fournisseurs et du personnel, de même qu'il définissait les options stratégiques. Les stocks étaient en revanche gérés par le personnel. C.X. a encore relevé qu'en 2008 la reprise du cabinet de A. n'était pas possible pour lui, à mesure que jusqu'à l'été 2012 il menait une carrière sportive semi-professionnelle, de sorte que l'exercice de son activité de médecin-dentiste était reléguée au second plan. Il a enfin précisé qu'actuellement il percevait, d'une part, un salaire d'environ 100'000 francs pour un taux d'occupation de 80 % et, d'autre part, un pourcentage du chiffre d'affaire.

L'assistante-dentaire, G., a pour sa part signalé que c'était A.X. qui s'était chargé des pourparlers d'engagement, que c'était avec lui qu'elle avait conclu son contrat de travail et qu'elle traitait les questions relatives à son emploi et qu'elle le considère comme étant son patron, C.X. ne s'occupant pas des problèmes de gestion. Elle a encore indiqué que le prénommé n'était qu'un des quatre médecins-dentistes, comme les autres, qu'elle n'avait pas noté de changement dans le système de gestion de l'entreprise depuis qu'il avait augmenté son taux d'activité et que la présence de son père au cabinet était assez fréquente, en tout cas chaque semaine. Le médecin-dentiste, H. a mentionné que de très importants changements étaient intervenus au sein du cabinet suite au rachat par A.X., à mesure que, tout étant vétuste, une remise à niveau complète avait été nécessaire, que ce soit en ce qui concernait le système de stérilisation, le laboratoire, les peintures, les sols, les cabinets de consultations, etc. Elle a précisé que C.X. n'était en rien intervenu dans le cadre de cette totale transformation du cabinet dentaire, que ce n'était pas lui qui assumait la gestion de l'entreprise, mais son père, et qu'elle n'avait pas constaté de changement depuis que le prénommé avait augmenté son taux d'activité à 80 %. Elle a également indiqué que ■ comme les autres médecins-dentistes, y compris C.X., dont elle estimait que la situation était similaire à la sienne ■ elle était indépendante et avait un contrat directement avec A.X. prévoyant une participation au chiffre d'affaires. Enfin, elle a signalé que si elle pensait que le cabinet avait été acheté pour C.X., celui-ci n'avait lors du rachat, comme d'ailleurs actuellement puisqu'il courait encore, pas la possibilité de s'en occuper. Entendus le 18 juin 2014, B.X., qui a été salariée en tant qu'employée de commerce du cabinet "Cabinet Dentaire X." jusqu'à l'âge de la retraite, soit jusqu'à fin 2011, et son époux ont pour l'essentiel confirmé les propos tenus par les personnes précédemment auditionnées. b) Il convient encore de relever que, certes, les recourants ont déduit de leurs revenus des pertes subies dans l'exploitation de la raison individuelle précitée à hauteur de 124'011 francs, 134'638 francs et 113'426 francs, respectivement, pour les années 2009, 2010 et 2011. Cela étant, force est de constater qu'en 2012, c'est un gain de 358 francs qui est mentionné dans la déclaration fiscale, étant précisé qu'il ressort du document intitulé " Situation comptable au 31 décembre 2013" établi le 17 mars 2014 par la fiduciaire E. que le bénéfice avant amortissements était de 29'647.97 francs en 2012. Il ressort également de cette pièce qu'en 2013 le bénéfice comptabilisé est de 101'846.76 francs, avant amortissements, respectivement, de 8'846.76 francs après amortissements. A ce propos, il y a lieu de relever que les prestations facturées par le cabinet dentaire sont passées de 731'855 francs en 2009 à 951'071 francs en 2013, étant précisé qu'elles se montaient à 850'291 francs en 2010, à

757'450 francs en 2011 et à 896'833 francs en 2012. Il convient encore de constater ici que c'est en 2012 qu'A. a cessé son activité au sein du "Cabinet Dentaire X.", qu'une orthodontiste indépendante a rejoint l'entreprise et que C.X. a augmenté son taux d'activité à 80 %. Dans ces conditions, il faut admettre, avec les recourants, que les pertes concernées ont été subies dans une nécessaire période de démarrage, qu'elles ont été motivées par des considérations économiques et que dès 2012 les différents éléments, mis en œuvre dans le cadre de la restructuration et du rééquipement du cabinet, étaient non seulement réunis, mais ont commencé à porter leurs fruits. On ne saurait dès lors nier qu'il existe une perspective d'amélioration et de redressement à terme raisonnable, comme le démontrent d'ailleurs les résultats des exercices 2012 et 2013. c) Par conséquent et au vu de ce qui précède, même si on admettait, avec l'intimé, qu'à l'extérieur le cabinet dentaire est présenté au nom de C.X., force est de constater que, à tout le moins durant les périodes fiscales ici concernées, A.X. y a déployé une activité de gestion, tant au niveau des fournisseurs, du personnel, que de la stratégie, activité par laquelle il a participé à la vie économique à ses propres risques, en engageant du travail et du capital, selon une organisation librement choisie, et avec l'intention de réaliser un bénéfice. Plus spécifiquement, il a engagé du travail pour rééquiper et restructurer le cabinet, y compris pour mettre en place une politique d'amortissements et un plan financier. De même, il a engagé du capital et ce non seulement, au moment du rachat, par l'acquisition pour 200'000 francs de l'ensemble des actifs d'exploitation, installations médicales et du mobilier relatif à la pratique du cabinet dentaire, mais également en rémunérant de manière régulière, notamment, A. et C.X. pour leur activité au sein du cabinet, ainsi qu'en s'acquittant des frais fixes indépendamment du chiffre d'affaire. Il a par ailleurs géré le budget de l'entreprise durant les périodes concernées et a entrepris une restructuration complète du cabinet dans un but de rentabilité. On se trouve dès lors en présence d'une activité lucrative indépendante. Cette appréciation n'est en rien modifiée par le caractère principal ou accessoire de l'activité exercée durant les deux années litigieuses par le prénommé, lequel percevait déjà à l'époque des rentes vieillesse et des revenus provenant de placements. Admettre le contraire équivaudrait à dénier à tout retraité dans une situation confortable la capacité de reprendre une activité lucrative, qu'elle relève de son ancienne profession ou non. De même, il n'est pas déterminant de savoir si l'activité concernée était envisagée comme durable ou temporaire. En d'autres termes, il importe peu de savoir si, lors de l'achat du cabinet, A.X. prévoyait déjà que son fils reprendrait tôt ou tard l'entreprise. Relevons encore qu'au vu notamment des sommes exposées ci-avant s'agissant des bénéficiaires avant et après amortissements, ainsi que des prestations facturées par le cabinet dentaire entre 2009 et 2013, on ne peut pas considérer, avec le Service des contributions, que l'amélioration amorcée en 2012 s'explique exclusivement, ou à tout le moins de manière prépondérante, par des mesures comptables, soit par l'absence depuis ladite année d'amortissements sur le goodwill, la baisse du taux d'amortissements sur les machines et appareils, ainsi que le départ à la retraite de B.X. . L'expert-comptable, D., a mentionné, à ce propos, qu'alors que le goodwill avait été fortement amorti à 33 % en 2009 et 2010 afin de tenir compte du fait qu'il avait été surévalué lors de la vente du cabinet dentaire, l'amortissement de cette survalueur a ensuite été suspendu en 2011 et 2012, à mesure qu'il a alors été considéré que l'écart d'acquisition avait plus ou moins été reconstitué. Au vu de ces explications quant au changement de la politique d'amortissement opérée dès 2011, on peut raisonnablement admettre que ■ compte tenu du fort amortissement du goodwill en 2009 et 2010, mis en lien notamment avec les investissements consentis depuis 2009 et l'engagement d'une nouvelle orthodontiste

en 2012, opérations qui ne sont pas sans incidence sur la valeur des actifs immatériels rachetés ■ le goodwill ait finalement été reconstitué entre 2011 et 2012, soit qu'il correspondait alors plus ou moins à l'évaluation qui en avait été faite à la date de l'acquisition, ce qui explique le choix de ralentir, voire de cesser, l'amortissement de cette survaleur.

## **E. 6**

En définitive, c'est à tort que l'intimé n'a pas pris en compte les pertes commerciales pour 2009 et 2010 et que, ce faisant, il a considéré d'une part que, pour ces périodes fiscales, A.X. ne pouvait pas être reconnu comme contribuable exerçant une activité indépendante et, d'autre part, que les conditions pour qualifier l'opération d'évasion fiscale étaient remplies. Au vu de ce qui précède, il y a lieu d'admettre le recours, d'annuler la décision attaquée et de renvoyer la cause au Service des contributions pour nouvelle décision, en ce sens qu'il lui appartiendra de tenir compte, pour 2009 et 2010, de la perte respectivement subie par les recourants dans l'exploitation de la raison individuelle "Cabinet Dentaire X.", et ce tant pour l'IFD que pour l'ICC. Il est statué sans frais, l'Etat n'en payant pas (art. 47 al. 2 LPJA). Les recourants qui obtiennent gain de cause ont droit à une indemnité de dépens qui sera fixée sur la base du mémoire d'honoraires déposé par leur mandataire s'élevant à 10'431.65 francs tout compris. Celui-ci fait valoir une activité de 32 heures 12 minutes et un tarif horaire de 300 francs, ce qui paraît excessif et doit être réduit. Plus spécifiquement, l'activité de 12 heures et 32 minutes consacrée à des conférences avec les mandants, à des courriels adressés à ces derniers, à des entretiens téléphoniques avec l'intimé et le Tribunal cantonal, ainsi qu'à la mise à jour du recours interjeté devant la Cour de céans et à la rédaction de courriers adressés à celle-ci (soit les activités des 16.05.2013, 23.05.2013, 29.05.2013, 03.06.2013, 04.06.2013, 07.06.2013, 12.06.2013, 14.06.2013, 01.07.2013, 08.07.2013, 16.07.2013, 29.08.2013, 02.09.2013, 13.02.1014, 20.01.2014, 11.02.2014, 13.02.2014, 14.02.2014, 06.03.2014, 06.03.2014, 18.03.2014, 21.03.2014, 22.04.2014, 29.04.2014, 26.05.2014, 03.06.2014, 16.06.2014) – alors même qu'une activité de 5 heures 40 minutes a été comptabilisée pour la rédaction du mémoire de recours, y compris l'examen du dossier et l'établissement de la procuration (soit les activités des 27.05.2013, 28.05.2013, 11.06.2013) – apparaît excessive. Le temps dévolu à ces différentes activités doit être ramené à 5 heures, à mesure qu'il convient d'admettre que le mandataire a multiplié, sans que cela ne soit commandé par les besoins de la cause, les conférences avec ses mandants, les courriels adressés à ceux-ci, les entretiens téléphoniques avec l'intimé et la présente Autorité, ainsi que les courriers adressés à cette dernière. Les 5 heures et 40 minutes consacrées à la rédaction du recours peuvent en revanche être confirmées. Relevons encore que le temps effectivement consacré aux activités susdites ne peut être individualisé avec précision sur le vu du mémoire d'honoraires, ce qui est regrettable. Il s'ensuit qu'il y a lieu de ne retenir que 25 heures et 40 minutes d'activités, ce qui paraît déjà important. Il faut encore relever que le tarif de 300 francs invoqué par Me F. est plus élevé que le tarif de 250 francs de l'heure usuellement appliqué par la Cour de céans. Or, un tarif horaire de 250 francs est ici approprié compte tenu de l'importance et de la complexité du litige. Cela ramène les honoraires réclamés à 6'416.65 francs, auxquels s'ajoutent les frais forfaitaires sur honoraires effectivement réclamés par 142.90 francs (art. 65 TFrais) et la TVA (au taux de 8 %) par 524.75 francs, soit au total un montant de 7'084.30 francs représentant l'indemnité de dépens allouée aux recourants.

## **E. 31**

décembre 2011 du cabinet dentaire atteignait ou dépassait la limite de 810'000 francs, somme qui comprenait aussi le chiffre d'affaire de A., qui devait poursuivre une activité indépendante, sous sa propre responsabilité, ainsi que conserver une activité de consultant dans ce domaine médical. L'inscription d'une telle disposition contractuelle constitue déjà en soi un indice que la reprise ici concernée n'était pas faite dans un but idéal sans volonté de gain, mais au contraire qu'elle était faite dans l'intention de réaliser un bénéfice, voire tout au moins dans un premier temps d'augmenter le chiffre d'affaire (puisque le prix a été basé sur un chiffre d'affaire de 600'000 francs selon le témoignage de D.). Toujours selon le contrat du 28 août 2008, le nouveau titulaire de la raison individuelle du cabinet de groupe de médecins-dentistes devait être A.X., lequel serait seul responsable de la direction de l'entreprise, de la gestion administrative, du management, de la comptabilité, de l'achat de matériel, des instruments, de la direction du personnel, etc., étant précisé que les prestations médicales seraient fournies par du personnel qualifié, dont A.

Ces éléments ont été corroborés par les différentes déclarations concordantes faites lors des auditions de témoins.

Entendu le 24 avril 2014, D. a indiqué avoir participé aux négociations de rachat du cabinet dentaire à compter de mars 2008, en précisant que c'était pour l'essentiel A.X. qui avait mené l'ensemble des tractations, son fils n'ayant pas participé à celles-ci. Le mandataire fiscal des recourants a encore relevé que le but premier de l'opération était d'obtenir une rentabilité et une profitabilité et que si ses clients savaient que le premier exercice serait défavorable, ils espéraient que la situation s'améliorerait par la suite. A cet égard, l'expert-comptable a encore précisé que le prix de vente avait été surestimé et que des investissements conséquents avait dû être consentis pour la restructuration et le rééquipement du cabinet, lesquels avaient été menés ■ tout comme en ce qui concernait la politique d'amortissements et le plan financier ■ par A.X. sans que son fils n'intervînt. S'agissant des pertes des premiers exercices, il a expliqué qu'elles étaient probablement dues aux lacunes du contrat conclu en matière de collaboration avec A., respectivement à un système trop coûteux, ainsi qu'au refus, pendant deux ans et demi, du prénommé d'engager un autre orthodontiste, à l'augmentation de ses engagements à l'extérieur du cabinet, au transfert de clientèle, à d'importants problèmes de facturation erronée et à la mauvaise conduite de la comptabilité.

Lors de son audition, ce dernier a indiqué que son père s'était chargé de restructurer le cabinet au profit de l'ensemble des dentistes et qu'il s'occupait de toute la gestion de l'entreprise, y compris des fournisseurs et du personnel, de même qu'il définissait les options stratégiques. Les stocks étaient en revanche gérés par le personnel. C.X. a encore relevé qu'en 2008 la reprise du cabinet de A. n'était pas possible pour lui, à mesure que jusqu'à l'été 2012 il menait une carrière sportive semi-professionnelle, de sorte que l'exercice de son activité de médecin-dentiste était reléguée au second plan. Il a enfin précisé qu'actuellement il percevait, d'une part, un salaire d'environ 100'000 francs pour un taux d'occupation de 80 % et, d'autre part, un pourcentage du chiffre d'affaire.

L'assistante-dentaire, G., a pour sa part signalé que c'était A.X. qui s'était chargé des pourparlers d'engagement, que c'était avec lui qu'elle avait conclu son contrat de travail et qu'elle traitait les questions relatives à son emploi et qu'elle le considère comme étant son patron, C.X. ne s'occupant pas des problèmes de gestion. Elle a encore indiqué que le prénommé n'était qu'un des quatre médecins-dentistes, comme les autres, qu'elle n'avait pas noté de changement dans le système de gestion de l'entreprise depuis qu'il avait augmenté

son taux d'activité et que la présence de son père au cabinet était assez fréquente, en tout cas chaque semaine.

Le médecin-dentiste, H. a mentionné que de très importants changements étaient intervenus au sein du cabinet suite au rachat par A.X., à mesure que, tout étant vétuste, une remise à niveau complète avait été nécessaire, que ce soit en ce qui concernait le système de stérilisation, le laboratoire, les peintures, les sols, les cabinets de consultations, etc. Elle a précisé que C.X. n'était en rien intervenu dans le cadre de cette totale transformation du cabinet dentaire, que ce n'était pas lui qui assumait la gestion de l'entreprise, mais son père, et qu'elle n'avait pas constaté de changement depuis que le prénommé avait augmenté son taux d'activité à 80 %. Elle a également indiqué que ■ comme les autres médecins-dentistes, y compris C.X., dont elle estimait que la situation était similaire à la sienne ■ elle était indépendante et avait un contrat directement avec A.X. prévoyant une participation au chiffre d'affaires. Enfin, elle a signalé que si elle pensait que le cabinet avait été acheté pour C.X., celui-ci n'avait lors du rachat, comme d'ailleurs actuellement puisqu'il courait encore, pas la possibilité de s'en occuper.

Entendus le 18 juin 2014, B.X., qui a été salariée en tant qu'employée de commerce du cabinet "Cabinet Dentaire X." jusqu'à l'âge de la retraite, soit jusqu'à fin 2011, et son époux ont pour l'essentiel confirmé les propos tenus par les personnes précédemment auditionnées.

b) Il convient encore de relever que, certes, les recourants ont déduit de leurs revenus des pertes subies dans l'exploitation de la raison individuelle précitée à hauteur de 124'011 francs, 134'638 francs et 113'426 francs, respectivement, pour les années 2009, 2010 et 2011. Cela étant, force est de constater qu'en 2012, c'est un gain de 358 francs qui est mentionné dans la déclaration fiscale, étant précisé qu'il ressort du document intitulé "Situation comptable au 31 décembre 2013" établi le 17 mars 2014 par la fiduciaire E. que le bénéfice avant amortissements était de 29'647.97 francs en 2012. Il ressort également de cette pièce qu'en 2013 le bénéfice comptabilisé est de 101'846.76 francs, avant amortissements, respectivement, de 8'846.76 francs après amortissements. A ce propos, il y a lieu de relever que les prestations facturées par le cabinet dentaire sont passées de 731'855 francs en 2009 à 951'071 francs en 2013, étant précisé qu'elles se montaient à 850'291 francs en 2010, à 757'450 francs en 2011 et à 896'833 francs en 2012. Il convient encore de constater ici que c'est en 2012 qu'A. a cessé son activité au sein du "Cabinet Dentaire X.", qu'une orthodontiste indépendante a rejoint l'entreprise et que C.X. a augmenté son taux d'activité à 80 %. Dans ces conditions, il faut admettre, avec les recourants, que les pertes concernées ont été subies dans une nécessaire période de démarrage, qu'elles ont été motivées par des considérations économiques et que dès 2012 les différents éléments, mis en œuvre dans le cadre de la restructuration et du rééquipement du cabinet, étaient non seulement réunis, mais ont commencé à porter leurs fruits. On ne saurait dès lors nier qu'il existe une perspective d'amélioration et de redressement à terme raisonnable, comme le démontrent d'ailleurs les résultats des exercices 2012 et 2013.

c) Par conséquent et au vu de ce qui précède, même si on admettait, avec l'intimé, qu'à l'extérieur le cabinet dentaire est présenté au nom de C.X., force est de constater que, à tout le moins durant les périodes fiscales ici concernées, A.X. y a déployé une activité de gestion, tant au niveau des fournisseurs, du personnel, que de la stratégie, activité par laquelle il a participé à la vie économique à ses propres risques, en engageant du travail et du capital, selon une organisation librement choisie, et avec l'intention de réaliser un bénéfice. Plus spécifiquement, il a engagé du travail pour rééquiper et restructurer le cabinet, y compris

pour mettre en place une politique d'amortissements et un plan financier. De même, il a engagé du capital et ce non seulement, au moment du rachat, par l'acquisition pour 200'000 francs de l'ensemble des actifs d'exploitation, installations médicales et du mobilier relatif à la pratique du cabinet dentaire, mais également en rémunérant de manière régulière, notamment, A. et C.X. pour leur activité au sein du cabinet, ainsi qu'en s'acquittant des frais fixes indépendamment du chiffre d'affaire. Il a par ailleurs géré le budget de l'entreprise durant les périodes concernées et a entrepris une restructuration complète du cabinet dans un but de rentabilité. On se trouve dès lors en présence d'une activité lucrative indépendante.

Cette appréciation n'est en rien modifiée par le caractère principal ou accessoire de l'activité exercée durant les deux années litigieuses par le prénommé, lequel percevait déjà à l'époque des rentes vieillesse et des revenus provenant de placements. Admettre le contraire équivaudrait à dénier à tout retraité dans une situation confortable la capacité de reprendre une activité lucrative, qu'elle relève de son ancienne profession ou non. De même, il n'est pas déterminant de savoir si l'activité concernée était envisagée comme durable ou temporaire. En d'autres termes, il importe peu de savoir si, lors de l'achat du cabinet, A.X. prévoyait déjà que son fils reprendrait tôt ou tard l'entreprise. Relevons encore qu'au vu notamment des sommes exposées ci-avant s'agissant des bénéfices avant et après amortissements, ainsi que des prestations facturées par le cabinet dentaire entre 2009 et 2013, on ne peut pas considérer, avec le Service des contributions, que l'amélioration amorcée en 2012 s'explique exclusivement, ou à tout le moins de manière prépondérante, par des mesures comptables, soit par l'absence depuis ladite année d'amortissements sur le goodwill, la baisse du taux d'amortissements sur les machines et appareils, ainsi que le départ à la retraite de B.X.. L'expert-comptable, D., a mentionné, à ce propos, qu'alors que le goodwill avait été fortement amorti à 33 % en 2009 et 2010 afin de tenir compte du fait qu'il avait été surévalué lors de la vente du cabinet dentaire, l'amortissement de cette survalueur a ensuite été suspendu en 2011 et 2012, à mesure qu'il a alors été considéré que l'écart d'acquisition avait plus ou moins été reconstitué. Au vu de ces explications quant au changement de la politique d'amortissement opérée dès 2011, on peut raisonnablement admettre que ■ compte tenu du fort amortissement du goodwill en 2009 et 2010, mis en lien notamment avec les investissements consentis depuis 2009 et l'engagement d'une nouvelle orthodontiste en 2012, opérations qui ne sont pas sans incidence sur la valeur des actifs immatériels rachetés ■ le goodwill ait finalement été reconstitué entre 2011 et 2012, soit qu'il correspondait alors plus ou moins à l'évaluation qui en avait été faite à la date de l'acquisition, ce qui explique le choix de ralentir, voire de cesser, l'amortissement de cette survalueur.

6. En définitive, c'est à tort que l'intimé n'a pas pris en compte les pertes commerciales pour 2009 et 2010 et que, ce faisant, il a considéré d'une part que, pour ces périodes fiscales, A.X. ne pouvait pas être reconnu comme contribuable exerçant une activité indépendante et, d'autre part, que les conditions pour qualifier l'opération d'évasion fiscale étaient remplies.

Au vu de ce qui précède, il y a lieu d'admettre le recours, d'annuler la décision attaquée et de renvoyer la cause au Service des contributions pour nouvelle décision, en ce sens qu'il lui appartiendra de tenir compte, pour 2009 et 2010, de la perte respectivement subie par les recourants dans l'exploitation de la raison individuelle "Cabinet Dentaire X.", et ce tant pour l'IFD que pour l'ICC. Il est statué sans frais, l'Etat n'en payant pas (art. 47 al. 2 LPJA).

Les recourants qui obtiennent gain de cause ont droit à une indemnité de dépens qui sera fixée sur la base du mémoire d'honoraires déposé par leur mandataire s'élevant à 10'431.65 francs tout compris. Celui-ci fait valoir une activité de 32 heures 12 minutes et un tarif horaire de 300 francs, ce qui paraît excessif et doit être réduit. Plus spécifiquement, l'activité de 12 heures et 32 minutes consacrée à des conférences avec les mandants, à des courriels adressés à ces derniers, à des entretiens téléphoniques avec l'intimé et le Tribunal cantonal, ainsi qu'à la mise à jour du recours interjeté devant la Cour de céans et à la rédaction de courriels adressés à celle-ci (soit les activités des 16.05.2013, 23.05.2013, 29.05.2013, 03.06.2013, 04.06.2013, 07.06.2013, 12.06.2013, 14.06.2013, 01.07.2013, 08.07.2013, 16.07.2013, 29.08.2013, 02.09.2013, 13.02.2014, 20.01.2014, 11.02.2014, 13.02.2014, 14.02.2014, 06.03.2014, 06.03.2014, 18.03.2014, 21.03.2014, 22.04.2014, 29.04.2014, 26.05.2014, 03.06.2014, 16.06.2014) ■ alors même qu'une activité de 5 heures 40 minutes a été comptabilisée pour la rédaction du mémoire de recours, y compris l'examen du dossier et l'établissement de la procuration (soit les activités des 27.05.2013, 28.05.2013, 11.06.2013) ■ apparaît excessive. Le temps dévolu à ces différentes activités doit être ramené à 5 heures, à mesure qu'il convient d'admettre que le mandataire a multiplié, sans que cela ne soit commandé par les besoins de la cause, les conférences avec ses mandants, les courriels adressés à ceux-ci, les entretiens téléphoniques avec l'intimé et la présente Autorité, ainsi que les courriels adressés à cette dernière. Les 5 heures et 40 minutes consacrées à la rédaction du recours peuvent en revanche être confirmées. Relevons encore que le temps effectivement consacré aux activités susdites ne peut être individualisé avec précision sur le vu du mémoire d'honoraires, ce qui est regrettable. Il s'ensuit qu'il y a lieu de ne retenir que 25 heures et 40 minutes d'activités, ce qui paraît déjà important. Il faut encore relever que le tarif de 300 francs invoqué par Me F. est plus élevé que le tarif de 250 francs de l'heure usuellement appliqué par la Cour de céans. Or, un tarif horaire de 250 francs est ici approprié compte tenu de l'importance et de la complexité du litige. Cela ramène les honoraires réclamés à 6'416.65 francs, auxquels s'ajoutent les frais forfaitaires sur honoraires effectivement réclamés par 142.90 francs (art. 65 TFrais) et la TVA (au taux de 8 %) par 524.75 francs, soit au total un montant de 7'084.30 francs représentant l'indemnité de dépens allouée aux recourants.

Par ces motifs, la Cour de droit public

1. Admet le recours.
2. Annule la décision sur réclamation du 17 mai 2013 du Service des contributions et lui renvoie la cause pour nouvelle décision au sens des considérants.
3. Statue sans frais.
4. Ordonne le remboursement aux recourants de leur avance de frais.
5. Alloue aux recourants une indemnité de dépens de 7'084.30 francs à la charge de l'intimé.

Neuchâtel, le 11 janvier 2016

1 Sont imposables 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.

2 Tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale font partie du produit de l'activité lucrative indépendante. Le transfert d'éléments de la fortune commerciale dans la

fortune privée ou dans une entreprise ou un établissement stable sis à l'étranger est assimilé à une aliénation. La fortune commerciale comprend tous les éléments de fortune qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante; il en va de même pour les participations d'au moins 20 % au capital-actions ou au capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative, dans la mesure où le détenteur les déclare comme fortune commerciale au moment de leur acquisition.

L'art. 18 est réservé.<sup>1</sup>

<sup>3</sup>L'art. 58 s'applique par analogie aux contribuables qui tiennent une comptabilité en bonne et due forme.

<sup>4</sup>Les bénéfices provenant de l'aliénation d'immeubles agricoles ou sylvicoles ne sont ajoutés au revenu imposable que jusqu'à concurrence des dépenses d'investissement.

<sup>1</sup>Nouvelle teneur selon le ch. II 2 de la LF du 23 mars 2007 sur la réforme de l'imposition des entreprises II, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janv. 2009 (RO20082893;FF20054469).

<sup>1</sup>Les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel.

<sup>2</sup>Font notamment partie de ces frais:

- a. les amortissements et les provisions au sens des art. 28 et 29;
- b. les pertes effectives sur des éléments de la fortune commerciale, à condition qu'elles aient été comptabilisées;
- c. les versements à des institutions de prévoyance en faveur du personnel de l'entreprise, à condition que toute utilisation contraire à leur but soit exclue;
- d. <sup>1</sup>les intérêts des dettes commerciales ainsi que les intérêts versés sur les participations visées à l'art. 18, al. 2;
- e. <sup>2</sup>les frais de formation et de perfectionnement à des fins professionnelles du personnel de l'entreprise, frais de reconversion compris.

<sup>3</sup>Les commissions occultes, au sens du droit pénal suisse, versées à des agents publics suisses ou étrangers, ne sont pas déductibles.<sup>3</sup>

<sup>1</sup>Introduite par le ch. I 5 de la LF du 19 mars 1999 sur le programme de stabilisation 1998, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janv. 2001 (RO19992374;FF19993).<sup>2</sup>Introduite par le ch. I 1 de la LF du 27 sept. 2013 sur l'imposition des frais de formation et de perfectionnement à des fins professionnelles, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janv. 2016 (RO20141105;FF20112429).<sup>3</sup>Introduit par le ch. I de la LF du 22 déc. 1999 sur l'interdiction de déduire fiscalement les commissions occultes, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janv. 2001 (RO20002147; FF1997II 929, IV 1195).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.