

NE_GERICHTE CDP.2013.227 vom 19. Juni 2014

NE Tribunal cantonal, 2014-06-19, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2013.227

FR: NE_GERICHTE CDP.2013.227 du 19 juin 2014

IT: NE_GERICHTE CDP.2013.227 del 19 giugno 2014

Erwägungen

E. 1

Interjeté dans les formes et délai légaux, le recours est recevable.

E. 2

a) L'article 43 LPJA dispose que : l'autorité de recours n'est pas liée par les motifs invoqués à l'appui du recours (al. 1); les constatations de l'état de fait ne lient pas l'autorité de recours (al. 2); l'autorité de recours n'est pas liée par les conclusions des parties; elle peut réformer, au détriment du recourant, la décision attaquée ou accorder plus que le recourant n'avait demandé; elle doit cependant donner aux parties l'occasion de se prononcer ou de retirer le recours (al. 3). Il ressort expressément de cette disposition que les autorités de recours ne sont pas liées par les motifs, ni par les conclusions des parties, contrairement à la procédure devant le Tribunal fédéral où les conclusions des parties déterminent, avec la décision attaquée, l'objet de la contestation (art. 107 al. 1 LTF; arrêt du TF du 16.07.2013 [2C_649/2013] cons. 4 et les références citées). On ne voit donc pas que la Cour de céans puisse, sous peine de tomber dans l'arbitraire, refuser dans le présent cas, en matière fiscale, d'entrer en matière sur le grief visant les calculs du bénéfice immobilier litigieux, lesquels ne tiendraient pas compte des frais de courtage supportés durant les périodes fiscales concernées, et ce nonobstant le fait que cet élément ait été soulevé pour la première fois le 20 décembre 2013 dans un complément au recours (arrêt du TF du 20.11.2013 [2C_588/2013] cons. 3.3.1). b) Par ailleurs, saisie d'une réclamation d'un contribuable contre une décision de taxation définitive (art. 201 al. 1 LCdir), l'autorité fiscale – qui jouit des mêmes compétences dans la procédure de réclamation que dans celle de taxation (art. 203 al. 1 LCdir) – prend, après instruction, une décision sur la réclamation. Elle peut déterminer à nouveau tous les éléments de l'impôt et, après avoir entendu le contribuable, également modifier la taxation au désavantage de ce dernier (art. 204 al.1 LCdir). Force est ainsi de constater que c'est à tort que l'intimé, en sus de sa décision sur réclamation du 24 juillet 2013, a notifié aux recourants le 25 juillet suivant les taxations rectificatives définitives relatives aux impôts directs cantonal et communal, ainsi qu'à l'impôt fédéral direct pour 2009, 2010 et 2011. C'est en effet directement dans la décision sur réclamation que le service des contributions aurait dû déduire du bénéfice sur ventes des articles 881, 892, 894 à 902, 913, 914, 916, 917, 919, 920, 922, 923 et 925 du cadastre de B. les investissements admis pour les périodes fiscales concernées. Dans ces conditions, il convient d'admettre qu'en recourant contre la décision sur réclamation du 24 juillet 2014, les intéressés ont également entendu recourir contre les taxations rectificatives définitives du 25 juillet suivant, lesquelles n'auraient pas dû être rendues séparément.

E. 3

a) Le litige porte essentiellement sur la qualification du bénéfice réalisé en 2009, 2010 et 2011 par A. X. lors des ventes des articles 881, 892, 894, 895, 896, 897, 898, 899, 900, 901, 902, 913, 914, 916, 917, 919, 920, 922, 923 et 925 du cadastre de B.. Cela revient à déterminer si le gain obtenu à la suite de ces ventes doit être qualifié – comme soutenu par les recourants – de gain en capital privé, exclusivement soumis à l'impôt spécial sur le gain immobilier ou – comme admis par l'intimé – de revenu provenant d'une activité lucrative indépendante, imposable à ce titre. La matière est régie par les articles 16 et 18 LIFD ,

E. 7

et

E. 8

al. 1 LHID , repris aux articles 19 al. 3 et 21 al. 2 LCdir , qui correspondent aux articles 16 al. 3 et 18 al. 2 LIFD . La question juridique à trancher étant pour l'impôt sur le revenu, puisqu'il n'y a pas d'impôt sur les gains immobiliers en matière d'impôt fédéral direct, réglée de la même façon en droit fédéral qu'en droit cantonal harmonisé, elle sera traitée conjointement pour les impôts directs cantonal et communal ainsi que l'impôt fédéral direct (ATF 135 II 260 cons. 1.3.1). Rappelons à cet égard que l'interprétation d'une règle de droit cantonal harmonisé doit tenir compte de la LHID et des effets d'harmonisation horizontale et verticale voulus par le législateur, de sorte que la LIFD constitue un facteur d'interprétation important sans être obligatoire (RF 2004, p. 346 ss cons. 6 et références citées, RF 2005, p. 122 ss). b) 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 LIFD; 7 al. 1 LHID; 19 al. 1 LCdir). Sont notamment 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; 8 al. 1 LHID; 21 al. 1 LCdir). 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 (art. 18 al. 2 LIFD; 8 al. 1 LHID; 21 al. 2 LCdir). En revanche, les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée ne sont pas imposables (art. 16 al. 3 LIFD; cf. aussi les art. 7 al. 4 let. b LHID, 19 al. 3 LCdir qui consacrent ce principe en droit cantonal pour les éléments de la fortune privée mobilière). L'imposition distincte des gains immobiliers par les cantons demeure cependant réservée (art. 7 al. 4 let. b in fine en lien avec 12 LHID et 19 al. 3 in fine en lien 56 ss LCdir). c) Dans la mesure où les dispositions déterminantes de la LCdir correspondent à celles applicables du droit fédéral (LIFD) et du droit harmonisé (LHID) pour la détermination du revenu d'une activité lucrative indépendante en matière de vente immobilière, la jurisprudence applicable en matière de LIFD est également déterminante en ce qui concerne les impôts directs cantonal et communal (arrêt du TF du 19.10.2010 [2C_276/2010] cons. 5). 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 (arrêt du TF du 20.04.2012 [2C_819/2011] cons. 3.2 et les références citées). 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 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 (ATF 125 II 113 cons. 6c/bb; arrêts du TF du 24.10.2013 [2C_1276/2012 et 2C_1277/2012] cons. 4.2 et du 21.03.2013 [2C_818/2012] cons. 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 sont imposables (arrêts du TF du 31.10.2011 [2C_948/2010] cons. 4.2.2, in : StE 2012 b 23.2 no 40, et du 25.11.1977 [A.61/1977] cons. 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 (par ex. : comportement actif visant à générer un profit par la création de parcelles, la construction, la publicité, etc.), 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 du TF du 05.04.2012 [2C_455/2011] cons. 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 du TF du 20.04.2012 [2C_819/2011] cons. 3.2 et les références citées, in : RDAF 2012 II p. 260), comme par exemple le degré de financement étranger (arrêt du TF du 02.12.1999 [2A.4/1998] cons. 2c, in : Archives 69 p. 788, traduit in : RDAF 2001 II p. 233). En tout état de cause, les circonstances concrètes du cas sont déterminantes, telles qu'elles se présentent au moment de l'aliénation (ATF 125 II 113 cons. 3c et 6a; arrêts du TF du 24.10.2013 [2C_1276/2012 et 2C_1277/2012] cons. 4.2 et les références citées), de sorte que les motifs pour lesquels un contribuable est devenu propriétaire du bien en cause ne sont pas déterminants. S'agissant plus spécifiquement de l'aliénation d'immeubles acquis à titre gratuit par donation ou succession, qui appartenaient au patrimoine privé du donateur ou du défunt, le Tribunal fédéral a jugé que bien que ce mode d'acquisition conférait en principe un caractère privé à l'opération, il était nécessaire de considérer l'ensemble des circonstances lors de l'aliénation, seules celles-ci jouant un rôle (Noël , La distinction entre l'activité indépendante et la gestion de la fortune privée, dans le domaine immobilier, in : Archives 67 p. 105; Noël , Les gains en capital considérés comme le revenu d'une activité lucrative, in Archives 59 p. 147). 4. a) En l'espèce, 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 l'article 18 LIFD , sont ou non réunies. Par attribution immobilière du 26 mai 1999, A. X. a acquis en nu-propriétaire, notamment, les articles 227, 234, 244, 356, 394 et 713 du cadastre de B.. S'agissant d'une donation, aucun fond étranger n'a été engagé. En vue de la vente du bien-fonds 234, d'une surface de 15970 m² , la prénommé a conclu le 5 mai 2004 un pacte d'emption au profit de C. SA, prévoyant une faculté de substitution jusqu'au 5 mai 2009 et portant sur une valeur

de 2'714'900 francs compte tenu d'un prix du mètre carré de 170 francs. En 2008, ladite parcelle a été divisée pour former les articles 873 et 874. Ce dernier bien-fonds, d'une surface de 530 m², a été vendu par l'intéressée le 13 février 2008 au prix de 66'250 francs, soit 125 francs le mètre carré, et ce après renonciation par C. SA à son droit d'emption. Egalement en 2008, les parcelles 227, 244, 356, 394 et 713 sont devenues, après remaniement, les articles 877, 878 et 879. Le nouveau bien-fonds 878, d'une surface de 1367 m², a été vendu par A. X. le 2 octobre 2008 pour un montant total de 200'000 francs. En 2009, l'article 877 a été divisé en deux biens-fonds, à savoir les parcelles 880 et 881. Le premier de ces deux biens-fonds a été vendu par la prénommée le 16 février 2009 au prix de 149'380 francs (CHF 220.- / m²). Le 4 novembre 2009, la parcelle 873, provenant du remaniement de l'article 234, a été divisée selon le plan de quartier "D" en 37 articles, soit les biens-fonds 891 à 927. Une copropriété de 24 parts a été créée sur chacune des parcelles 926 et 927. L'intéressée a vendu, en 2009, les articles 899, 900, 913 et 914 au prix de 260'780 francs et, en 2010, les articles 898, 909, 919, 922 et 925 pour un montant total de 859'260 francs. Le bien-fonds 881, formé à la suite de la division de la parcelle 877 elle-même issue du remaniement des articles 227, 244, 356, 394 et 713, a été vendu au prix de 110'000 francs également en 2010. Le bien-fonds 879, également issu du remaniement des parcelles précitées, a été réuni avec d'autres biens-fonds pour former le nouvel article 959. En 2011, ce sont les articles 892, 894, 495, 896, 897, 901, 916, 917, 920 et 923, provenant du remaniement du bien-fonds 234 puis de l'article 873, qui ont été vendus par A. X. pour un montant total de 1'495'900 francs. b) Au vu de ce qui précède, on ne saurait considérer que les ventes des articles 881, 892, 894 à 902, 913, 914, 916, 917, 919, 920, 922, 923 et 925 du cadastre de B., ici litigieuses, ont un caractère unique. Au contraire il convient d'admettre qu'elles s'inscrivent dans une pluralité d'opérations immobilières intervenues entre 2008 et 2011, soit sur une période relativement courte. De plus, bien que ces biens-fonds aient été acquis par attribution immobilière, qu'ils aient été détenus pendant 9 ans avant que les premières ventes interviennent et que la prénommée n'ait pas de relations particulières avec le secteur immobilier, force est de constater que l'intéressée a mis en valeur les articles acquis en 1999, notamment, par leur parcellement. En équipant les terrains en vue de leur vente, elle a également adopté un comportement actif visant à générer un profit. Sur le vu des pièces du dossier, il appert que les montants consentis durant les périodes concernées pour équiper les parcelles susdites proviennent, à tout le moins en grande partie, du réinvestissement du bénéfice réalisé lors des ventes successives des biens-fonds en cause. En effet – comme relevé par l'intimé et non remis en cause par les recourants – ces derniers ont fait valoir pour 2009 et 2010 des investissements d'équipement de 301'405 francs, respectivement, de 561'660.40 francs, alors que les produits bruts des ventes réalisées en 2008 et 2009 se montaient à 676'410 francs et à 969'260 francs en 2010. D'ailleurs, dans un courrier du 4 mars 2008 adressé par le notaire des recourants au service des contributions, il est expressément indiqué que A. X., qui devait prendre en charge les coûts d'équipement des actuels articles 891 à 927 du cadastre de B. avant leur mise en vente, pouvait pour ce faire notamment utiliser le prix de vente de l'actuelle parcelle 874. Il résulte en outre du dossier en mains de la Cour de céans, plus spécifiquement du mémoire d'horaires et frais établis par l'avocat des recourants le 9 décembre 2008, que A. X. a conclu une convention avec la Commune de B. ainsi que C. SA afin qu'il lui soit autorisé d'entreprendre la construction de deux des habitations du quartier "D", qui devait compter trois séries de quatre villas en rangées. Dans ces conditions, force est de constater qu'on ne saurait admettre que la prénommée n'a eu qu'un rôle secondaire dans le cadre des opérations

immobilières en cause. Certes, conformément à l'avis d'enquête publique portant sur la demande de sanction définitive du permis de construire relatif au projet "D", le requérant de ce permis était C. SA, avec qui l'intéressée a conclu un pacte d'emption en 2004 auquel cette entreprise a finalement renoncé, voire comme elle l'affirme un contrat de courtage. Le recours à cet intermédiaire, lequel a entrepris des démarches publicitaires en lien avec le quartier "D", ne permet toutefois pas de retenir que A. X. n'a participé d'aucune manière aux affaires en lien avec ses parcelles menées par cette société – pas même de manière indirecte ou passive – au contraire. A cet égard, il y a lieu de relever que certaines ventes sont intervenues sans la participation de C. SA. Enfin, il ressort des déclarations d'impôt des contribuables que leurs revenus immobiliers constituent en 2009, 2010 et 2011 la source principale de leurs gains. c) Ainsi, au vu du caractère systématique et planifié des démarches, du nombre d'opérations immobilières, du réinvestissement du bénéfice réalisé et du fait que les recourants vivaient, à tout le moins en grande partie, de leurs revenus immobiliers, l'hypothèse d'une simple administration de la fortune privée et de gains réalisés par la seule mise à profit d'une opportunité qui se serait présentée fortuitement n'apparaît pas établie. Le fait que les biens-fonds litigieux aient été acquis par attribution immobilière et qu'ils aient été détenus pendant 9 ans avant que les premières ventes n'interviennent ne permet pas de contrebalancer les indices précités, lesquels plaident en faveur du rattachement des parcelles en cause à la fortune commerciale des recourants, étant de surcroît rappelé que, conformément à la jurisprudence, la notion d'activité lucrative indépendante doit s'interpréter largement. D'une part, les motifs pour lesquels un contribuable est devenu propriétaire d'un immeuble n'étant pas déterminants, il importe peu que A. X. ait acquis les biens-fonds litigieux par attribution immobilière. D'autre part, une longue durée de possession n'entre pas nécessairement en contradiction avec la qualification en tant qu'activité commerciale (arrêt du TF du 14.04.2008 [2A.125/2007] cons. 3.2.1). On peut relever à cet égard que la jurisprudence récente a considéré qu'il y avait une activité immobilière commerciale alors même que l'immeuble avait été détenu pendant 17 années (arrêt du TF du 19.04.2013 [2C_834/2012] cons. 5.6.2) ou que des immeubles avaient été acquis au titre de prévoyance professionnelle (arrêt du TF du 19.04.2013 [2C_996/2012] cons. 5.2) ou en vue d'un placement sur une longue durée (ATF 126 II 473 cons. 5a). Aussi, si la durée pendant laquelle A. X. a détenu les biens-fonds litigieux ne peut être qualifiée de brève, elle ne saurait être qualifiée de longue non plus. Ce critère doit être fortement relativisé dans l'appréciation finale. En définitive, compte tenu de l'ensemble de ces éléments, le bénéfice réalisé par les recourants lors des ventes immobilières entreprises ne saurait 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 professionnel d'immeubles, imposable à ce titre. 5. a) Les recourants soutiennent encore que l'intimé, qui a soumis à l'IGI les premières ventes réalisées, était lié par ce choix d'imposition conformément au principe de la bonne foi. Découlant directement de l'article 9 Cst. féd. et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi protège le citoyen dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités, lorsqu'il a réglé sa conduite d'après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de l'administration (ATF 137 II 182 cons. 3.6.2, 129 I 161 cons. 4.1, 128 II 112 cons. 10b/aa, 126 II 377 cons. 3a et les références citées). En outre, le principe de la bonne foi commande aux autorités comme aux particuliers de s'abstenir, dans les relations de droit public, de tout comportement contradictoire ou abusif (Häfelin/Müller/Uhlmann , Allgemeines Verwaltungsrecht, 2006,

no 623). Selon la jurisprudence, un renseignement ou une décision erronés de l'administration peuvent obliger celle-ci à consentir à un administré un avantage contraire à la réglementation en vigueur, à condition que (a) le renseignement ait été donné sans réserve, (b) que l'autorité soit intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées, (c) qu'elle ait agi ou soit censée avoir agi dans les limites de ses compétences et (d) que l'administré n'ait pas pu se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement obtenu. Il faut encore (e) que l'administré se soit fondé sur les assurances ou le comportement dont il se prévaut pour prendre des dispositions auxquelles il ne saurait renoncer sans subir de préjudice, (f) que la réglementation n'ait pas changé depuis le moment où l'assurance a été donnée et (g) que l'intérêt à l'application du droit positif ne l'emporte pas sur la protection de la confiance . Ainsi, et pour autant que ces sept conditions soient réunies, le droit à la protection de la bonne foi peut aussi être invoqué simplement en présence d'un comportement de l'administration susceptible d'éveiller chez l'administré une attente ou une espérance légitimes (ATF 126 II 377 cons. 3a et les références citées; Grisel , Traité de droit administratif, 1984, vol. I, p. 390 ss). b) Dans le cas présent, on ne saurait retenir qu'en soumettant à l'impôt sur les gains immobiliers les ventes intervenues les 13 février et 2 octobre 2008 ainsi que le 16 février 2009, respectivement, des nouveaux articles 874, 878 et 880 du cadastre de B., l'intimé a donné aux recourants un renseignement sans réserve. Il ne faut pas oublier qu'une opération qui au départ apparaissait comme un simple acte de gestion de la fortune privée peut s'être transformée au cours du temps en activité lucrative (Noël , op.cit., Archives 67 p. 105). Or, tel est précisément le cas ici. L'autorité fiscale ne disposait pas encore de suffisamment d'éléments concrets lors des ventes susdites pour pouvoir appréhender globalement ces opérations et ainsi constater qu'il ne s'agissait pas de ventes isolées, mais d'une pluralité d'opérations immobilières systématiques et planifiées. On ne voit dès lors pas dans quelle mesure l'intimé se serait comporté de manière contradictoire, en soumettant les trois premières ventes à l'IGI. Les intéressés ne soutiennent par ailleurs pas s'être fondés sur de quelconques assurances du service des contributions pour prendre des dispositions auxquels ils ne sauraient renoncer sans subir de préjudice. Au vu notamment du caractère systématique et planifié des démarches exposées ci-avant, du réinvestissement du bénéfice des ventes et des revenus immobiliers constituant en 2009, 2010 et 2011 la source principale des gains des recourants, force est de constater que la soumission à l'IGI des parcelles précitées n'a pas joué de rôle déterminant dans la décision de vendre les biens-fonds litigieux. Le grief de violation du principe de la bonne foi doit être rejeté. 6. a) Les recourants relèvent enfin que les calculs de l'intimé, tendant à établir le bénéfice immobilier résultant des opérations dont le caractère professionnel est – comme on vient de le voir – confirmé, ne tiendraient pas compte des frais de courtage supportés à concurrence de 512'090 francs durant les périodes fiscales concernées. L'impôt sur le revenu frappe le revenu net, après déduction des frais d'acquisition, des déductions générales et des déductions sociales (Noël , in : Commentaire romand de la LIFD, 2008, ad art. 25 LIFD no 5). Sont des frais d'acquisition du revenu les frais que le contribuable ne peut raisonnablement éviter et qui sont essentiellement occasionnés par la réalisation du revenu. En d'autres termes, il faut que la dépense soit économiquement nécessaire à l'obtention du revenu et que l'on ne puisse exiger du contribuable d'y renoncer (ATF 124 II 29 cons. 3a p. 32; arrêt du TF du 28.02.2013 [2C_916/2012] cons. 4.1 et les références citées). Aux termes de l'article 27 al. 1 LIFD , dont le contenu correspond aux articles

al. 1 LHID et 30 al. 1 LCdir , les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel. La possibilité de déduire ces frais est conditionnée à la preuve de leur nécessité au regard de l'activité poursuivie. A cet égard, le renvoi du législateur à l'usage, commercial ou professionnel, donne à l'autorité de taxation un pouvoir d'appréciation important. L'autorité de taxation doit notamment apprécier le caractère professionnellement usuel de la dépense (arrêts du TF des 28.02.2013 [2C_916/2012] cons. 4.1 et 17.08.2010 [2C_132/2010] cons. 3.2 et les références citées). b) En l'occurrence, les recourants, qui se sont prévalus par la première fois devant la Cour de céans, le 20 décembre 2013, de frais de courtage non pris en considération dans les calculs du bénéfice immobilier litigieux, se sont contentés de déposer une liste récapitulative de factures adressées par C. SA. Force est d'admettre que ce document ne permet en particulier pas de se déterminer sur la nécessité des frais de courtage allégués et, partant, sur leur caractère déductible; de même, qu'il ne permet pas d'établir, à satisfaction de droit, l'ampleur exacte des dépenses afférentes à un quelconque mandat de courtage. Or, aucune autre pièce au dossier ne se rapporte au contrat de courtage que les intéressés auraient conclu avec la société précitée. Le dossier tel que constitué ne permettant pas à la Cour de droit public de statuer sur ce point – au sujet duquel l'intimé dispose, au demeurant, d'un large pouvoir d'appréciation –, il y a lieu, comme celui-ci le suggère, de lui renvoyer la cause pour instruction, cas échéant, nouvelle décision. 7. Les frais de courtage invoqués par les recourants dans le cadre de la présente procédure de recours leur étaient connus lorsque la décision querellée a été rendue le 24 juillet 2013, de sorte qu'ils auraient pu et dû s'en prévaloir déjà dans leur réclamation formée auprès du service des contributions. Dans la mesure où c'est uniquement en raison du silence des recourants sur d'éventuels frais de courtage au stade du contentieux devant l'intimé, que la décision querellée doit être annulée et le dossier renvoyé au service des contributions pour procéder au complément d'instruction décrit ci-avant , les frais seront mis à charge des intéressés (art. 47 al. 1 LPJA). Pour ces mêmes raisons, ces derniers, bien qu'obtenant très partiellement gain de cause, n'ont pas droit à des dépens (art. 48 al. 1 a contrario LPJA).

E. 13

oct. 1965 sur l'impôt anticipé).³

1er Les rendements versés, en cas de vie ou de rachat, d'assurances de capitaux susceptibles de rachat et acquittées au moyen d'une prime unique sont imposables, sauf si ces assurances servent à la prévoyance. La prestation d'assurance est réputée servir à la prévoyance lorsqu'elle est versée à un assuré de 60 ans révolus, en vertu d'un contrat qui a duré au moins cinq ans et qui a été conclu avant le 66^e anniversaire de ce dernier. Dans ce cas, la prestation est exonérée.⁴

2 Les rentes viagères et les revenus provenant de contrats d'entretien viager sont imposables à raison de 40 %.⁵

3 Chacun des investisseurs ajoute à ses propres éléments imposables sa part du revenu de placements collectifs au sens de la loi du 23 juin 2006 sur les placements collectifs (LPCC)⁶; le revenu des parts de placements collectifs qui possèdent des immeubles en propriété directe est uniquement imposable lorsque l'ensemble des revenus du placement excède le rendement de ces immeubles.⁷

4 Sont seuls exonérés de l'impôt:

a.

le produit de l'aliénation des droits de souscription, lorsque les droits patrimoniaux font partie de la fortune privée du contribuable;

b.

les gains en capital réalisés sur des éléments de la fortune privée du contribuable. L'art. 12, al. 2, let. a et d, est réservé;

c.

les dévolutions de fortune ensuite d'une succession, d'un legs, d'une donation ou de la liquidation du régime matrimonial;

d.8

les versements provenant d'assurances de capitaux privées susceptibles de rachat, à l'exception des polices de libre-passage. L'al. 1er est réservé;

e.

les prestations en capital versées par l'employeur ou par une institution de prévoyance professionnelle lors d'un changement d'emploi, lorsque le bénéficiaire les réinvesti dans le délai d'un an dans une institution de prévoyance professionnelle ou les utilise pour acquérir une police de libre-passage;

f.

les subsides provenant de fonds publics ou privés;

g.

les prestations versées en exécution d'une obligation fondée sur le droit de la famille, à l'exception de la pension alimentaire que le conjoint divorcé, séparé judiciairement ou de fait obtient pour lui-même et des contributions d'entretien que l'un des parents reçoit pour les enfants sur lesquels il a l'autorité parentale;

h.9

la solde du service militaire et l'indemnité de fonction pour service de protection civile, ainsi que l'argent de poche des personnes astreintes au service civil;

hbis.10

la solde des sapeurs-pompiers de milice, jusqu'à concurrence d'un montant annuel déterminé par le droit cantonal, pour les activités liées à l'accomplissement de leurs tâches essentielles (exercices, services de piquet, cours, inspections et interventions, notamment pour le sauvetage, la lutte contre le feu, la lutte contre les sinistres en général et la lutte contre les sinistres causés par les éléments naturels); les indemnités supplémentaires forfaitaires pour les cadres, les indemnités supplémentaires de fonction, les indemnités pour les travaux administratifs et les indemnités pour les prestations fournies volontairement ne sont pas exonérées;

i.

les versements à titre de réparation du tort moral;

k.

les revenus perçus en vertu de la législation fédérale sur les prestations complémentaires à l'assurance-vieillesse, survivants et invalidité;

l.11

les gains provenant des jeux de hasard exploités dans les maisons de jeu au sens de la loi du 18 décembre 1998 sur les maisons de jeu¹²;

m.13

les gains de loterie ou d'opérations analogues jusqu'à concurrence d'un montant déterminé par le droit cantonal.

1Phrase introduite par le ch. II 3 de la LF du 23 mars 2007 sur la réforme de l'imposition des entreprises II, en vigueur depuis le 1erjanv. 2009 (RO20082893;FF20054469).2RS642.213Introduit par le ch. I 2 de la LF du 10 oct. 1997 sur la réforme 1997 de l'imposition des sociétés, en vigueur depuis le 1erjanv. 1998 (RO1998669; FF1997II 1058).4Introduit par le ch. I 6 de la LF du 19 mars 1999 sur le programme de stabilisation 1998, en vigueur depuis le 1erjanv. 2001 (RO19992374;FF19993).5Nouvelle teneur selon le ch. I 6 de la LF du 19 mars 1999 sur le programme de stabilisation 1998, en vigueur depuis le 1erjanv. 2001 (RO19992374;FF19993).6RS951.317Nouvelle teneur selon le ch. II 7 de l'annexe à la LF du 23 juin 2006 sur les placements collectifs, en vigueur depuis le 1erjanv. 2007 (RO20065379;FF20055993).8Nouvelle teneur selon le ch. I 6 de la LF du 19 mars 1999 sur le programme de stabilisation 1998, en vigueur depuis le 1erjanv. 2001 (RO19992374;FF19993).9Nouvelle teneur selon le ch. 8 de l'annexe à la LF du 6 oct. 1995 sur le service civil, en vigueur depuis le 1eroct. 1996 (RO19961445; FF1994III 1597).10Introduite par le ch. I 2 de la LF du 17 juin 2011 sur l'exonération de la solde allouée pour le service du feu, en vigueur depuis le 1erjanv. 2013 (RO2012489;FF20102595).11Introduite par le ch. 3 de l'annexe à la LF du 18 déc. 1998 sur les maisons de jeu, en vigueur depuis le 1eravril 2000 (RO2000677; FF1997III 137).12RS935.5213Introduite par le ch. I 2 de la LF du 15 juin 2012 sur les simplifications de l'imposition des gains faits dans les loteries, en vigueur depuis le 1erjanv. 2014 (RO20125977;FF201160366059).

1Le produit de l'activité lucrative indépendante comprend également tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation, de la réévaluation comptable, du transfert dans la fortune privée ou dans une entreprise ou un établissement stable sis à l'étranger d'éléments de la fortune commerciale; en sont exclus les bénéfices provenant de l'aliénation d'immeubles agricoles ou sylvicoles, dans la mesure où le produit de l'aliénation est supérieur aux dépenses d'investissement. L'art. 12, al. 4, est réservé.

2La fortune commerciale comprend tous les éléments de la 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.¹

2bisLorsqu'un immeuble de l'actif immobilisé est transféré de la fortune commerciale à la fortune privée, le contribuable peut demander que seule la différence entre les dépenses d'investissement et la valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu soit imposée au moment du transfert. Dans ce cas, les dépenses d'investissement tiennent lieu de nouvelle

valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu et l'imposition du reste des réserves latentes à titre de revenu de l'activité lucrative indépendante est différée jusqu'à l'aliénation de l'immeuble.²

2ter L'affermage d'une exploitation commerciale n'est considéré comme un transfert dans la fortune privée qu'à la demande du contribuable.³

2quater Lorsque, en cas de partage successoral, seule une partie des héritiers poursuit l'exploitation commerciale, ceux-ci peuvent demander que l'imposition des réserves latentes soit différée jusqu'à la réalisation ultérieure, pour autant que les valeurs déterminantes pour l'impôt sur le revenu soient reprises.⁴

3 Les réserves latentes d'une entreprise de personnes (entreprise individuelle, société de personnes) ne sont pas imposées lors de restructurations, notamment lors d'une fusion, d'une scission ou d'une transformation, pour autant que cette entreprise reste assujettie à l'impôt en Suisse et que les éléments commerciaux soient repris à leur dernière valeur déterminante pour l'impôt sur le revenu.⁵

a.

en cas de transfert d'éléments patrimoniaux à une autre entreprise de personnes;

b.

en cas de transfert d'une exploitation ou d'une partie distincte d'exploitation à une personne morale;

c.

en cas d'échange de droits de participation ou de droits de sociétariat suite à des restructurations au sens de l'art. 24, al. 3, ainsi que suite à des concentrations équivalant économiquement à des fusions.⁶

3bis Lors d'une restructuration au sens de l'al. 3, let. b, les réserves latentes transférées font l'objet d'un rappel d'impôt selon la procédure prévue à l'art. 53, dans la mesure où, dans les cinq ans suivant la restructuration, des droits de participation ou des droits de sociétariat sont aliénés à un prix supérieur à la valeur fiscalement déterminante du capital propre transféré; la personne morale peut en ce cas faire valoir les réserves latentes correspondantes imposées comme bénéfice.⁷

4 Lorsque des biens immobilisés nécessaires à l'exploitation sont remplacés, les réserves latentes de ces biens peuvent être reportées sur les biens immobilisés acquis en remplacement, si ces biens sont également nécessaires à l'exploitation et se trouvent en Suisse. L'imposition en cas de remplacement d'immeubles par des biens mobiliers est réservée.⁸

1 Nouvelle teneur selon le ch. I 6 de la LF du 19 mars 1999 sur le programme de stabilisation 1998, en vigueur depuis le 1er janv. 2001 (RO19992374;FF19993).² Introduit par le ch. II 3 de la LF du 23 mars 2007 sur la réforme de l'imposition des entreprises II, en vigueur depuis le 1er janv. 2009 (RO20082893;FF20054469).³ Introduit par le ch. II 3 de la LF du 23 mars 2007 sur la réforme de l'imposition des entreprises II, en vigueur depuis le 1er janv. 2009 (RO20082893;FF20054469).⁴ Introduit par le ch. II 3 de la LF du 23 mars 2007 sur la réforme de l'imposition des entreprises II, en vigueur depuis le 1er janv. 2009 (RO20082893;FF20054469).⁵ Nouvelle teneur selon le ch. 8 de l'annexe à la LF du 16 déc. 2005 (Droit de la société à responsabilité limitée; adaptation des droits de la société

anonyme, de la société coopérative, du registre du commerce et des raisons de commerce), en vigueur depuis le 1er janv. 2008 (RO20074791;FF20022949,20043745).⁶Nouvelle teneur selon le ch. 8 de l'annexe à la LF du 3 oct. 2003 sur la fusion, en vigueur depuis le 1er juil. 2004 (RO20042617;FF20003995).⁷Introduit par le ch. 8 de l'annexe à la LF du 3 oct. 2003 sur la fusion, en vigueur depuis le 1er juil. 2004 (RO20042617;FF20003995).⁸Nouvelle teneur selon le ch. II 3 de la LF du 23 mars 2007 sur la réforme de l'imposition des entreprises II, en vigueur depuis le 1er janv. 2009 (RO20082893;FF20054469).

1 Les frais justifiés par l'usage commercial ou professionnel qui peuvent être déduits comprennent notamment:

a.

les amortissements justifiés d'éléments de la fortune commerciale;

b.

les provisions constituées pour couvrir des engagements dont le montant est encore indéterminé ou d'autres risques de pertes imminentes;

c.

les pertes effectives sur des éléments de la fortune commerciale, qui ont été comptabilisées;

d.

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;

e.1

les intérêts des dettes commerciales ainsi que les intérêts versés sur les participations visées à l'art. 8, al. 2.

1bis Les commissions occultes, au sens du droit pénal suisse, versées à des agents publics suisses ou étrangers, ne sont pas déductibles.²

2 Les pertes des sept exercices précédant la période fiscale au sens de l'art. 15 peuvent être déduites pour autant qu'elles n'aient pas pu être prises en considération lors du calcul du revenu imposable des années concernées.³

3 Les pertes des exercices antérieurs qui n'ont pas encore pu être déduites du revenu peuvent être soustraites des prestations de tiers destinées à équilibrer un bilan déficitaire dans le cadre d'un assainissement.

4 Les al. 2 et 3 sont aussi applicables en cas de transfert du domicile au regard du droit fiscal ou du lieu d'exploitation de l'entreprise à l'intérieur de la Suisse.⁴

1 Introduite par le ch. I 6 de la LF du 19 mars 1999 sur le programme de stabilisation 1998, en vigueur depuis le 1er janv. 2001 (RO19992374;FF19993).² Introduit par le ch. II de la LF du 22 déc. 1999 sur l'interdiction de déduire fiscalement les commissions occultes, en vigueur depuis le 1er janv. 2001 (RO20002147; FF1997II 929, IV 1195).³ Nouvelle teneur selon le ch. I 2 de la LF du 22 mars 2013 sur la mise à jour formelle du calcul dans le temps de l'impôt direct dû par les personnes physiques, en vigueur depuis le 1er janv. 2014 (RO20132397;FF20113381).⁴ Introduit par le ch. I 2 de la LF du 15 déc. 2000 sur la coordination et la simplification des procédures de taxation des impôts directs dans les

rapports intercantonaux, en vigueur depuis le 1er janv. 2001 (RO20011050;FF20003587).

1L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques.

2Sont aussi considérés comme revenu les prestations en nature de tout genre dont bénéficie le contribuable, notamment la pension et le logement, ainsi que les produits et marchandises qu'il prélève dans son exploitation et qui sont destinés à sa consommation personnelle; ces prestations sont estimées à leur valeur marchande.

3Les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée ne sont pas imposables.

1Sont 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.

2Tous 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.1

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

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

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

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

2Font 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.1

les intérêts des dettes commerciales ainsi que les intérêts versés sur les participations visées à l'art. 18, al. 2.

3Les commissions occultes, au sens du droit pénal suisse, versées à des agents publics suisses ou étrangers, ne sont pas déductibles.²

¹Introduite par le ch. I 5 de la LF du 19 mars 1999 sur le programme de stabilisation 1998, en vigueur depuis le 1erjanv. 2001 (RO19992374;FF19993).²Introduit par le ch. I de la LF du 22 déc. 1999 sur l'interdiction de déduire fiscalement les commissions occultes, en vigueur depuis le 1erjanv. 2001 (RO20002147; FF1997II 929, IV 1195).

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