

# **NE\_GERICHTE CDP.2015.181 vom 16. Juni 2016**

NE Tribunal cantonal, 2016-06-16, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne\\_gerichte\\_CDP.2015.181](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2015.181)

FR: NE\_GERICHTE CDP.2015.181 du 16 juin 2016

IT: NE\_GERICHTE CDP.2015.181 del 16 giugno 2016

## **Erwägungen**

### **E. 1**

a) En matière fiscale, lorsque le contenu des dispositions légales concernées est identique au niveau fédéral et cantonal, comme c'est le cas en l'occurrence (cf. cons. 2 et 3 ci-dessous), il est loisible au contribuable de déposer un seul recours avec une motivation commune pour l'impôt fédéral direct et pour les impôts cantonal et communal ( ATF 135 II 260 cons. 1.3.2). Le recours est dirigé contre la décision sur réclamation du 12 juin 2015, qui porte sur l'impôt direct cantonal et communal et l'impôt fédéral direct qui ont fait l'objet de deux décisions de taxation datées du 7 mai 2015. Partant, interjeté dans les formes et délai légaux, le recours est recevable. b) Pour les raisons développées ci-dessus, la Cour de céans 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 précité, cons. 1.3.1)

### **E. 2**

Selon l'article 123 al. 1 LIFD (art. 189 al. 1 LCdir ), l'autorité fiscale établit les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable. La procédure de taxation est ainsi caractérisée par la collaboration réciproque de l'autorité fiscale et du contribuable (procédure de taxation mixte). Le contribuable est tenu de faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD ; 192 al. 1 LCdir ). A la demande de l'autorité de taxation, il est tenu de fournir tout renseignement écrit ou oral, spécialement lorsque, au vu de la déclaration d'impôt, des questions surgissent à propos des revenus, des frais d'acquisition, de l'évolution de la fortune, etc. (art. 126 al. 2 LIFD ; 192 al. 2 LCdir ). La taxation incombe à l'autorité, laquelle contrôle la déclaration d'impôt et procède aux investigations nécessaires (art. 130 al. 1 LIFD ; 199 al. 1 LCdir ). Selon la jurisprudence relative aux dispositions susdites de la LIFD – qui correspondent dans leur contenu matériel aux articles précités de la LCdir – la maxime inquisitoire prévaut en procédure de taxation et l'autorité de taxation doit apprécier les preuves avec soin et conscience. Sous cette réserve, elle forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire. Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de taxation confine à une certitude absolue qui exclurait tout autre possibilité; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs ( arrêt du TF du 21.04.2010 [2C\_574/2009] cons. 4.2 et les références citées ). Il peut arriver que, même après l'instruction menée par l'autorité, un fait déterminant pour la taxation reste incertain. Ce sont alors les règles générales du fardeau de la preuve qui s'appliquent pour déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un tel fait. En matière

fiscale , ce principe veut que l'autorité fiscale établisse les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment ( Oberson , Droit fiscal suisse, 4 éd., 2012, p. 513 ; arrêts du TF des 21.04.2010 [2C\_574/2009] cons. 4.2 et 26.05.2009 [2C\_47/2009] , in RDAF 2009 II 408 cons. 5 et les références citées ). Le contribuable ne doit pas supporter les conséquences d'un manque de preuves, à moins qu'une violation de ses devoirs de collaboration ne puisse lui être reprochée (arrêt du TF du 17.01.2014 [2C\_589/2013] cons. 7.2 et les références citées). En présence d'indices concluants permettant d'établir l'existence de faits justifiant une imposition, il incombe alors au contribuable de remettre en cause le point de vue de l'administration (RDAF 1967, p. 142). Il en va de même lorsque la présentation des faits par l'autorité est vraisemblable selon l'expérience de la vie (Archives 64, p. 493 = RDAF 1996, p. 423, spécialement, p. 427). Dans ces situations, le fardeau de la preuve des allégations contraires à celles de l'administration repose alors sur le contribuable ( Oberson , op.cit., p. 513-514 ); l'allégation ne suffit pas (arrêts du TF des 21.03.2006 [2A.269/2005] cons. 4 et les références citées et 10.03.2006 [2A.109/2005] cons. 2.3 et 4.5). Ces règles s'appliquent également à la procédure devant les autorités de recours en matière fiscale , comme l'a confirmé le Tribunal fédéral ( arrêts du TF des 21.04.2010 [2C\_574/2009] cons. 4.2 et 26.05.2009 [2C\_47/2009] , in RDAF 2009 II 408 cons. 5 et les références citées) .

### **E. 3**

a) Selon les articles 24 al. 1 LCdir et 21 al. 1 LIFD , dont le contenu est identique, le rendement de la fortune immobilière est imposable, en particulier tous les revenus provenant de la location, de l'affermage, de l'usufruit ou d'autres droits de jouissance (let. a), ainsi que la valeur locative des immeubles ou parties d'immeubles dont le contribuable se réserve l'usage en raison de son droit de propriété ou d'un droit de jouissance obtenu à titre gratuit (let. b). Conformément au principe de l'imposition selon la capacité contributive des parties, c'est le revenu effectivement réalisé qui est imposable et non le revenu qui pourrait être obtenu ( Richer/Frei/Kaufmann , op. cit. ad art. 21 no 42, p. 294, avec références jurisprudentielles et doctrinales citées). On ne retiendra le revenu susceptible d'être réalisé qu'en présence d'un impôt éludé, et une telle construction a été admise lorsque le loyer fixé était trop bas ( ATF 115 Ia 329 ; arrêt du TF du 31.01.2002 [2A.232/2001] ), en présence d'une autre obligation ou d'un autre lien entre propriétaire et bénéficiaire du droit d'usage, découlant par exemple d'un rapport de travail ou d'un lien de parenté ( Richner/Frei/Kaufmann , op. cit. ad art. 21 no 42, p. 294). Selon une jurisprudence constante du Tribunal fédéral, une correction du revenu à concurrence de la valeur locative n'est en règle générale possible, en cas de location de locaux d'habitation par des proches à des conditions préférentielles, que si le loyer effectif est inférieur à la moitié (50 %) de la valeur locative. Dans ce cas, la mise à disposition majoritairement à titre gratuit conduit à une situation proche de celle de l'usage personnel, auquel cas il y a lieu de considérer que le contrat de location a été conclu uniquement dans un but abusif, c'est à dire une économie d'impôt. Dès lors, une présomption réfragable du fait en vue d'éluder l'impôt est admise (RDAF 2009 II, p. 587). b) En l'occurrence, il ressort du dossier que les contribuables ont mis une partie de leur immeuble à disposition de leur fille à des conditions favorables. Se pose dès lors la question de savoir si c'est le loyer effectivement payé ou la valeur locative qui doit être imposé. Comme exposé ci-dessus, l'administration fiscale ne peut s'écarter du contrat de location que lorsqu'il y a présomption d'évasion fiscale admise dès que le loyer est inférieur à un certain montant, sous réserve de l'examen des particularités du cas. En

l'espèce, il n'y a pas lieu de se prononcer sur cette question dans la mesure où le recours doit être rejeté pour une autre raison. En effet, si les recourants prétendent qu'un contrat de bail oral pour un montant mensuel de 625 francs a été conclu avec leur fille, ils ne démontrent pas que cette dernière aurait payé ce loyer, pas plus qu'ils ne prétendent et ne prouvent que la prénommée se serait acquittée durant l'année 2013 d'une quelconque autre prestation au titre de contrepartie. Or, et comme expliqué plus en avant, il appartient au contribuable de prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment. Partant, et à l'instar de l'autorité, il convient de retenir que les contribuables doivent supporter les conséquences de l'absence de preuve. En effet, et contrairement aux allégations des contribuables, s'ils sont en droit de conclure un contrat de bail oral avec leur fille et de prévoir un versement du loyer de main à main, il leur appartient toutefois d'être en mesure de prouver ces faits. En l'occurrence, au vu des éléments au dossier, la Cour de céans n'est pas en mesure de vérifier si la fille des contribuables paie un loyer. Il n'y a en effet aucune pièce au dossier qui puisse le confirmer ou l'infirmier avec un degré de vraisemblance suffisant. Les recourants ont certes déposé, avec leur recours, une attestation de paiement de loyer, mais l'autorité fiscale était fondée à exiger en sus, une preuve effective de ce paiement, compte tenu des liens de famille entre les parties au contrat allégué et de l'intérêt des propriétaires à minimiser la charge fiscale. Les extraits bancaires déposés concernant A. et B. ne sont pas non plus de nature à établir cette preuve. Il en ressort des prélèvements d'un total de 18'400 francs en 2013 (soit CHF 1'533,35 par mois), ce qui ne permet pas de considérer qu'ils équivalent aux loyers dus pour l'année en cause. Partant, et en l'absence de documents prouvant l'existence du paiement d'un loyer, c'est à juste titre que l'autorité fiscale s'est fondé sur la valeur locative de l'appartement pour imposer les contribuables, en application des articles 21 al. 1 let. b LIFD et 24 al. 1 let. b LCdir .

#### **E. 4**

Il suit des considérants qui précèdent que le recours est mal fondé et qu'il doit être rejeté. Vu le sort de la cause, les frais doivent être mis à la charge des recourants qui succombent (art. 47 LPJA ). Ils n'ont en outre pas droit à une allocation de dépens (art. 48 LPJA a contrario).

#### **E. 21**

no 42, p. 294, avec références jurisprudentielles et doctrinales citées). On ne retiendra le revenu susceptible d'être réalisé qu'en présence d'un impôt éludé, et une telle construction a été admise lorsque le loyer fixé était trop bas (ATF 115 Ia 329; arrêt du TF du 31.01.2002 [2A.232/2001]), en présence d'une autre obligation ou d'un autre lien entre propriétaire et bénéficiaire du droit d'usage, découlant par exemple d'un rapport de travail ou d'un lien de parenté (Richner/Frei/Kaufmann, op. cit. ad art. 21 no 42, p. 294).

Selon une jurisprudence constante du Tribunal fédéral, une correction du revenu à concurrence de la valeur locative n'est en règle générale possible, en cas de location de locaux d'habitation par des proches à des conditions préférentielles, que si le loyer effectif est inférieur à la moitié (50 %) de la valeur locative. Dans ce cas, la mise à disposition majoritairement à titre gratuit conduit à une situation proche de celle de l'usage personnel, auquel cas il y a lieu de considérer que le contrat de location a été conclu uniquement dans un but abusif, c'est à dire une économie d'impôt. Dès lors, une présomption réfragable du fait en vue d'éluider l'impôt est admise (RDAF 2009 II, p. 587).

b) En l'occurrence, il ressort du dossier que les contribuables ont mis une partie de leur immeuble à disposition de leur fille à des conditions favorables. Se pose dès lors la

question de savoir si c'est le loyer effectivement payé ou la valeur locative qui doit être imposé. Comme exposé ci-dessus, l'administration fiscale ne peut s'écarter du contrat de location que lorsqu'il y a présomption d'évasion fiscale admise dès que le loyer est inférieur à un certain montant, sous réserve de l'examen des particularités du cas. En l'espèce, il n'y a pas lieu de se prononcer sur cette question dans la mesure où le recours doit être rejeté pour une autre raison. En effet, si les recourants prétendent qu'un contrat de bail oral pour un montant mensuel de 625 francs a été conclu avec leur fille, ils ne démontrent pas que cette dernière aurait payé ce loyer, pas plus qu'ils ne prétendent et ne prouvent que la prénommée se serait acquittée durant l'année 2013 d'une quelconque autre prestation au titre de contrepartie. Or, et comme expliqué plus en avant, il appartient au contribuable de prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment. Partant, et à l'instar de l'autorité, il convient de retenir que les contribuables doivent supporter les conséquences de l'absence de preuve. En effet, et contrairement aux allégations des contribuables, s'ils sont en droit de conclure un contrat de bail oral avec leur fille et de prévoir un versement du loyer de main à main, il leur appartient toutefois d'être en mesure de prouver ces faits. En l'occurrence, au vu des éléments au dossier, la Cour de céans n'est pas en mesure de vérifier si la fille des contribuables paie un loyer. Il n'y a en effet aucune pièce au dossier qui puisse le confirmer ou l'infirmier avec un degré de vraisemblance suffisant. Les recourants ont certes déposé, avec leur recours, une attestation de paiement de loyer, mais l'autorité fiscale était fondée à exiger en sus, une preuve effective de ce paiement, compte tenu des liens de famille entre les parties au contrat allégué et de l'intérêt des propriétaires à minimiser la charge fiscale. Les extraits bancaires déposés concernant A. et B. ne sont pas non plus de nature à établir cette preuve. Il en ressort des prélèvements d'un total de 18'400 francs en 2013 (soit CHF 1'533,35 par mois), ce qui ne permet pas de considérer qu'ils équivalent aux loyers dus pour l'année en cause. Partant, et en l'absence de documents prouvant l'existence du paiement d'un loyer, c'est à juste titre que l'autorité fiscale s'est fondé sur la valeur locative de l'appartement pour imposer les contribuables, en application des articles 21 al. 1 let. b LIFDet 24 al. 1 let. b LCdir.

4. Il suit des considérants qui précèdent que le recours est mal fondé et qu'il doit être rejeté. Vu le sort de la cause, les frais doivent être mis à la charge des recourants qui succombent (art. 47 LPJA). Ils n'ont en outre pas droit à une allocation de dépens (art. 48 LPJA a contrario).

Par ces motifs, la Cour de droit public

1. Rejette le recours.

2. Met à la charge des recourants un émolument de décision de 700 francs et les débours par 70 francs, montants compensés par leur avance de frais.

3. N'alloue pas de dépens.

Neuchâtel, le 16 juin 2016

1 Est imposable le rendement de la fortune immobilière, en particulier:

a. tous les revenus provenant de la location, de l'affermage, de l'usufruit ou d'autres droits de jouissance;

b. la valeur locative des immeubles ou de parties d'immeubles dont le contribuable se réserve l'usage en raison de son droit de propriété ou d'un droit de jouissance obtenu à titre gratuit;

c. les revenus provenant de droits de superficie;

d. les revenus provenant de l'exploitation de gravières, des sablières ou d'autres ressources du sol.

2 La valeur locative est déterminée compte tenu des conditions locales et de l'utilisation effective du logement au domicile du contribuable.

1 Le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte.

2 Sur demande de l'autorité de taxation, il doit notamment fournir des renseignements oraux ou écrits, présenter ses livres comptables, les pièces justificatives et autres attestations ainsi que les pièces concernant ses relations d'affaires.

3 Les personnes physiques qui exercent une activité lucrative indépendante et les personnes morales doivent conserver pendant dix ans les livres ou les relevés prévus à l'art. 125, al. 2, ainsi que les pièces justificatives en relation avec leur activité. Le mode de tenue et de conservation de ces documents est régi par le code des obligations<sup>1</sup> (art. 957, 957a, 958 et 958a à 958f CO).<sup>2 3</sup>

1RS220

2 Nouvelle teneur de la dernière phrase selon le ch. 2 de l'annexe à la LF du 23 déc. 2011 (Droit comptable), en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janv. 2013 (RO20126679; FF20081407).

3 Nouvelle teneur selon le ch. II 1 de la LF de la LF du 22 déc. 1999, en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> juin 2002 (RO2002949; FF19994753).

1 L'autorité de taxation contrôle la déclaration d'impôt et procède aux investigations nécessaires.

2 Elle effectue la taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse si, malgré sommation, le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure ou que les éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue en l'absence de données suffisantes. Elle peut prendre en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable.

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