

# NE\_GERICHTE CDP.2016.361 vom 27. November 2017

NE Tribunal cantonal, 2017-11-27, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne\\_gerichte\\_CDP.2016.361](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2016.361)

FR: NE\_GERICHTE CDP.2016.361 du 27 novembre 2017

IT: NE\_GERICHTE CDP.2016.361 del 27 novembre 2017

## Erwägungen

### E. 1

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

En matière d'impôt cantonal et communal, les articles 7 al. 1 LHID et 19 al. 1 LCdir prévoient que sont imposables tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. Sont en particulier imposables les revenus d'une activité lucrative indépendante (art. 8 LHID; 21 LCdir). Sont exonérés d'impôt, selon les articles 7 al. 4 let. b LHID et 19 al. 3 LCdir, les gains en capital réalisés sur des éléments de la fortune privée du contribuable. Toutefois, les gains réalisés lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble faisant partie de la fortune privée du contribuable sont soumis à l'impôt sur les gains immobiliers (art. 12 LHID; 19 al. 3, 53 al. 1 let. a LCdir).

En présence de règles similaires en droit fédéral et en droit harmonisé quant aux notions d'activité lucrative indépendante, de commerce d'immeubles en particulier et quant à la distinction entre administration de la fortune privée et activité commerciale exercée à titre accessoire, les considérants qui suivent valent pour l'un et pour l'autre impôt.

b) De jurisprudence constante, 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. La notion d'activité lucrative indépendante s'interprète largement, de telle sorte que sont seuls considérés comme des gains privés en capital exonérés de l'impôt sur le revenu ceux qui sont obtenus par un particulier de manière fortuite ou dans le cadre de la simple administration de sa fortune privée (arrêts du TF du 24.10.2013 [2C\_1276/2012] cons. 4.2 et du 19.04.2013 [2C\_834/2012] cons. 5.5 et les jurisprudences citées). En revanche, si l'activité du contribuable excède ce cadre relativement étroit et est orientée dans son ensemble vers l'obtention d'un revenu, l'intéressé est réputé exercer une activité lucrative indépendante dont les bénéfices en capital sont imposables. Une telle qualification peut se justifier, selon les cas, même en l'absence d'une activité reconnaissable pour les tiers et/ou organisée sur le modèle d'une entreprise commerciale, et même si cette activité n'est exercée que de manière accessoire ou temporaire, voire ponctuelle (ATF 125 II 113 cons.

5e; arrêts du TF du 21.03.2013 [2C\_818/2012]cons. 6.1; du 01.03.2013 [2C\_786/2012]cons. 3.1 et du 07.06.2016 [2C\_228/2015]cons. 6.3). Ainsi, les bénéfices provenant d'une activité dépassant la simple administration de la fortune privée sont considérés comme un revenu imposable d'une activité lucrative indépendante et les éléments patrimoniaux utilisés pour cette activité sont qualifiés d'actifs commerciaux, même s'il n'y a pas d'activité organisée sous la forme d'une entreprise (ATF 125 II 113cons. 5b, 5d et 5e). En conséquence, le commerce d'immeubles doit être qualifié d'activité lucrative indépendante au sens de l'article 18 al. 1 LIFD et entraîne l'imposition comme revenu du bénéfice en capital lorsque le bien aliéné fait partie du patrimoine commercial (arrêts du TF du 02.06.2014 [2C\_1081/2013]cons. 5.3 in Archives 83 65; du 16.11.2009 [2C\_349/2009]cons. 4.1.2).

La fortune commerciale comprend, aux termes de l'article 18 al. 2 LIFD, tous les éléments de fortune qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante. Pour déterminer s'il y a lieu d'attribuer un bien à la fortune privée ou commerciale, il convient d'apprécier dans chaque cas l'ensemble des circonstances. Ainsi que cela ressort de la définition légale de cette notion, c'est la fonction technique et économique de cet élément qui constitue le critère d'attribution déterminant; c'est par conséquent en première ligne la fonction effective des biens en cause dans l'entreprise qui est déterminante (ATF 133 II 420cons. 3.2). L'attribution d'immeubles (ou d'une partie de ceux-ci) à la fortune commerciale ou à la fortune privée du contribuable doit également se faire sur la base de leur fonction technique et économique globale (ATF 133 II 420cons. 3.3). C'est donc en premier lieu le fait que l'immeuble serve effectivement à l'entreprise qui est déterminant. Les propriétés extérieures de l'immeuble, l'origine des fonds qui ont contribué à son financement, le motif d'acquisition ou de revente, les relations civiles de propriété et le traitement comptable sont d'autres critères d'attribution possibles (arrêt du TF du 08.01.2013 [2C\_802/2012]cons. 2.2). Une longue durée de possession et le fait que, pendant une période assez étendue, aucune transaction immobilière n'a été effectuée ne permettent pas à eux seuls de considérer qu'un immeuble est devenu privé. Tel est en particulier le cas d'un commerçant d'immeubles qui conserve les immeubles acquis à des fins commerciales au titre de placement de fonds sur une longue durée (ATF 125 II 113cons. 6c/cc; arrêt du TF du 28.05.2008 [2C\_29/2008]cons. 3.3 et les références citées). Par ailleurs, même si, en ce qui concerne les commerçants professionnels d'immeubles, il est en règle générale admis que les immeubles qu'ils acquièrent font partie de leur fortune commerciale, il se peut également qu'un commerçant d'immeubles achète occasionnellement un immeuble avec l'intention de l'occuper lui-même ou dans un but privé, puis réalise un gain lors de son aliénation. Dans de telles circonstances, exceptionnelles, il se justifie de considérer la vente comme un acte d'administration de la fortune privée et de ne pas soumettre le gain réalisé à l'impôt fédéral direct (arrêt du TF du 03.11.2005 [2A.677/2004]cons. 3.2). Enfin, le fait qu'un immeuble a été acquis dans un but de prévoyance professionnelle ne suffit pas à lui attribuer le caractère d'élément de la fortune privée. En effet, la prévoyance professionnelle peut être assurée par des actifs appartenant à la fortune commerciale (ATF 125 II 113cons. 6b, arrêt du TF du 05.04.2012 [2C\_455/2011]cons. 5.3).

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 le rapport étroit avec l'activité professionnelle; la mise à profit de connaissances spéciales; la manière de procéder systématique et planifiée; la courte durée de possession; la

fréquence élevée des opérations; l'utilisation de fonds étrangers; le réinvestissement des gains; 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 ■ exceptionnellement ■ isolément s'il revêt une intensité particulière, à la reconnaissance d'une activité lucrative indépendante (Noël, in :Noël/Aubry Girardin, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2017, ad art. 18 nos 17-18). 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, comme par exemple le degré de financement étranger. En tout état de cause, les circonstances concrètes du cas sont déterminantes, telles qu'elles se présentent au moment de l'aliénation (sur l'ensemble de la question, cf. arrêts du TF du 08.03.2017 [2C\_550/2016]cons. 3.1 et du 24.10.2013 [2C\_1276/2012]cons. 4.1 et 4.2 et les références citées).

4. Il y a lieu d'examiner si les conditions pour admettre l'existence d'un revenu provenant de l'exercice d'une activité indépendante, telles que posées par la jurisprudence en relation avec les articles 18 LIFD, 8 LHID et 21 LCdir, sont ou non réunies en l'espèce.

Par acte notarié du 8 février 2011, A.X. \_\_\_\_\_ et B.X. \_\_\_\_\_ ont acquis en copropriété le bien-fonds no [aaa] du cadastre de Z. \_\_\_\_\_ suite à une division cadastrale du bien-fonds [bbb] appartenant à C. \_\_\_\_\_. B.X. est président ■ et était déjà membre au moment de l'acquisition ■ du conseil d'administration du Bureau d'ingénieurs civils X. SA \_\_\_\_\_, société active dans le domaine de l'ingénierie. Il est lui-même ingénieur civil. Le terrain en question a été acquis pour un montant de 732'082 francs et financé par des fonds étrangers à hauteur de 400'000 francs. Les plans modifiés du projet immobilier ont été déposés en date du 12 juin 2012 et le permis de construire a été octroyé le 10 octobre 2012. Par acte notarié du 6 septembre 2012, une propriété par étage de 9 unités a été constituée sur le bien-fonds [aaa]. Dans le cadre de la construction, A.X. \_\_\_\_\_ et B.X. \_\_\_\_\_ ont fait appel à des architectes et des professionnels de l'immobilier. Le Bureau d'ingénieurs civils X. SA \_\_\_\_\_ a été mandaté pour effectuer des calculs statiques pour un montant d'honoraires de 30'000 francs. Une fois le projet immobilier réalisé, un courtier a été chargé de la vente des parts de PPE. Le premier acte de vente a été signé le 12 septembre 2012 et le dernier le 24 décembre 2014. Les coûts de construction du projet immobilier s'élèvent à environ 5 millions de francs.

b) Au vu des éléments au dossier, et pour les raisons qui suivent, il sied de retenir – à l'instar de l'intimé ■ qu'on ne saurait considérer que l'activité déployée par les recourants constitue une simple gestion de patrimoine, plusieurs indices amenant la Cour de céans à considérer qu'ils ont bien plutôt participé à une activité planifiée, justifiant de qualifier fiscalement l'immeuble litigieux de bien commercial.

En effet, et comme exposé ci-dessus, pour déterminer s'il y a lieu d'attribuer un bien à la fortune privée ou commerciale, il convient d'apprécier dans chaque cas l'ensemble des circonstances. Ainsi que cela ressort de la définition légale de cette notion, c'est la fonction technique et économique du bien qui constitue le critère d'attribution déterminant. C'est par conséquent en premier lieu la fonction effective du bien en cause dans l'entreprise qui est décisive. Ainsi, il se peut qu'un commerçant d'immeuble achète occasionnellement un immeuble avec l'intention de l'occuper lui-même ou dans un but privé, puis réalise un gain lors de son aliénation. En l'occurrence, si A.X. \_\_\_\_\_ et B.X. \_\_\_\_\_ avaient, dans un premier temps, pour but d'intégrer des locaux pour le

compte du Bureau d'ingénieurs civils X. SA \_\_\_\_\_ dans le projet immobilier ■ ce qui aurait pu éventuellement entraîner l'attribution d'une partie du bâtiment à la fortune privée ■ on doit néanmoins relever que lorsqu'ils ont déposé les plans modifiés du projet immobilier, ils n'avaient aucunement l'intention de se procurer un logement à des fins privées et visaient bien plutôt le placement de capitaux. Si l'acquisition du terrain ainsi que la construction du bâtiment sont, à teneur du dossier, certes des opérations isolées pour les recourants et que le nombre de huit appartements destinés à la vente immédiate peut être considéré comme relativement faible, on ne saurait toutefois perdre de vue qu'avant même l'octroi du permis de construire, les époux ont constitué une PPE afin de faciliter les ventes par la suite. A elle seule, la constitution d'une propriété par étages pour faciliter la revente de l'immeuble et réaliser un gain plus élevé ne constitue pas un indice déterminant en faveur d'une opération professionnelle. En revanche, il ressort du dossier que le recourant est ingénieur et administrateur d'une société active dans le domaine du génie civil. Or, les compétences professionnelles de ce dernier ont été utilisées dans la mise en valeur du terrain et du bâtiment puisque le bureau d'ingénieurs qu'il dirige a établi les calculs des statiques du bâtiment et a facturé des honoraires de 30'000 francs. Aussi, et contrairement aux allégations des recourants, on ne saurait retenir qu'un ingénieur civil ne dispose pas de connaissances dans le milieu du bâtiment lui permettant de faciliter la mise en valeur du terrain ou encore de mesurer les potentiels gains réalisables sur un tel projet immobilier. Ses connaissances dans le bâtiment et du marché l'ont sans nul doute conforté dans sa prise de risque relative aux investissements consentis. Par ailleurs, on doit relever que l'acquisition du bien-fonds, la division cadastrale, la prise de jouissance, la création de 9 parts de PPE, la construction de l'immeuble et la vente des unités se sont déroulés en moins de quatre ans. La durée pendant laquelle les recourants ont détenu l'immeuble litigieux doit être qualifiée de brève de sorte qu'il convient de tenir compte de ce critère dans l'appréciation finale. De surcroît, l'ensemble des opérations de valorisation laissent apparaître une planification active et structurée, dans le but de tirer une forme de profit, auquel les recourants ne contestent d'ailleurs jamais avoir participé. La Cour de céans considère, avec l'intimité, ainsi qu'il s'agit de démarches systématiques et planifiées, effectuées dans un but de gain futur, qui mettent à mal l'hypothèse d'une simple administration de la fortune privée. Au demeurant, et quoi qu'en disent les recourants, on doit retenir ■ à l'instar du SSCO ■ que si A.X. \_\_\_\_\_ et B.X. \_\_\_\_\_ ont engagé des fonds propres pour l'acquisition initiale du terrain, il est avéré que l'immeuble en cause a été largement financé par des fonds étrangers. Le fait que le prêt consenti pour la promotion immobilière ait été garanti par l'immeuble privé des recourants n'y change rien. Aussi, à la lumière des évolutions de la jurisprudence fédérale susmentionnée, les critères les plus importants consistent sans aucun doute dans le mode de financement et dans l'intention de réaliser un gain par la mise en valeur de terrains, respectivement l'achat et la vente d'immeubles. La doctrine, pourtant critique à l'égard de la jurisprudence du Tribunal fédéral, souligne elle aussi l'importance particulière à donner au mode de financement. En effet, celui qui utilise de manière prépondérante des fonds étrangers, ne gère pas sa propre fortune, mais tente de faire fortune. Or, en l'espèce, pour la construction de l'ensemble du projet, ils ont fait appel à un financement extérieur. Partant, le haut degré de financement par des fonds étrangers parle clairement contre l'acceptation d'une simple gestion de la fortune privée de A.X. \_\_\_\_\_ et de B.X. \_\_\_\_\_. A cela s'ajoute la brève durée de possession des huit appartements destinés d'emblée à la vente.

Chacun des critères doit être examiné en concours avec les autres et non isolément et une intensité particulière n'est déterminante que dans les cas où la plupart des autres critères font totalement défaut. En l'occurrence, au vu du caractère systématique et planifié des démarches, de la courte durée de possession du bien immobilier, du recours à des fonds étrangers et du fait qu'on ne saurait faire abstraction que le recourant disposait de connaissances professionnelles dans le bâtiment lui permettant de mesurer les risques ainsi que les gains éventuels réalisables, l'hypothèse d'une simple administration de la fortune privée ou de la mise à profit d'une opportunité qui se serait présentée fortuitement ne saurait être retenue. Enfin, la jurisprudence dont se prévalent les recourants ne leur est d'aucun secours dans la mesure où les situations observées ne peuvent être comparées au cas d'espèce. Partant, au vu du dossier, il y a lieu d'admettre avec l'autorité intimée l'intention de réaliser un gain par la mise en valeur du terrain acquis et la vente des appartements. Les conditions d'un commerce d'immeubles accessoire et occasionnel étant ainsi données, les décisions de taxations définitives litigieuses ne prêtent pas le flanc à la critique. C'est dès lors à juste titre que l'intimé a considéré l'immeuble litigieux comme élément de la fortune commerciale des recourants.

5. Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours. Succombant, les recourants doivent supporter les frais judiciaires, compensés par leur avance de frais (art. 47 al. 1 LPJA). Ils ne peuvent prétendre à l'allocation de dépens (art. 48 al. 1 a contrario LPJA).

Par ces motifs, la Cour de droit public

1. Rejette le recours.

2. Met à la charge des recourants un émolument de décision de 800 francs, et les débours par 80 francs, montants compensés par leur avance de frais.

3. N'alloue pas de dépens.

Neuchâtel, le 27 novembre 2017

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

2 Sont 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.

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

L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, en particulier le produit d'une activité lucrative dépendante ou indépendante, le rendement de la fortune y compris la valeur locative de l'habitation du contribuable dans son propre immeuble, les prestations d'institutions de prévoyance professionnelle ainsi que les rentes viagères. Quel que soit leur montant, les frais de formation et de formation continue à des fins professionnelles assumés par l'employeur, frais de reconversion compris, ne constituent pas des revenus imposables. En cas de dividendes, de parts aux bénéfices, d'excédent de liquidation et d'avantages appréciables en argent provenant de participations de tout genre qui équivalent à 10 % au moins du capital-actions ou du capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative (participations qualifiées), les

cantons peuvent atténuer la double imposition économique des sociétés et des détenteurs de participations.<sup>2</sup>

1bis En cas de vente de droits de participation, au sens de l'art. 4 de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé<sup>3</sup>, à la société de capitaux ou à la société coopérative qui les a émis, le revenu de la fortune est considéré comme étant réalisé dans l'année pendant laquelle la créance d'impôt prend naissance (art. 12, al. 1 et 1bis, de la LF du 13 oct. 1965 sur l'impôt anticipé).<sup>4</sup>

1ter 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<sup>e</sup> anniversaire de ce dernier. Dans ce cas, la prestation est exonérée.<sup>5</sup>

2 Les rentes viagères et les revenus provenant de contrats d'entretien viager sont imposables à raison de 40 %.<sup>6</sup>

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)<sup>7</sup>; 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.<sup>8</sup>

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.<sup>9</sup> les versements provenant d'assurances de capitaux privées susceptibles de rachat, à l'exception des polices de libre-passage. L'al. 1ter 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.<sup>10</sup> 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;

h bis.11 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.12 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 jeu<sup>13</sup>;

m.14 les gains de loterie ou d'opérations analogues jusqu'à concurrence d'un montant déterminé par le droit cantonal.

1 Nouvelle expression selon le ch. 24 de l'annexe à la LF du 20 juin 2014 sur la formation continue, en vigueur depuis le 1er janv. 2017 (RO2016689;FF20133265). Il a été tenu compte de cette mod. dans tout le texte. 2 Nouvelle teneur selon le ch. I 2 de la LF sur l'imposition des frais de formation et de perfectionnement à des fins professionnelles, en vigueur depuis le 1er janv. 2016 (RO20141105;FF20112429). 3 RS642.214 Introduit 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 1er janv. 1998 (RO1998669; FF1997II 1058). 5 Introduit 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). 6 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). 7 RS951.318 Nouvelle teneur selon le ch. II 7 de l'annexe à la LF du 23 juin 2006 sur les placements collectifs, en vigueur depuis le 1er janv. 2007 (RO20065379;FF20055993). 9 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). 10 Nouvelle teneur selon le ch. 8 de l'annexe à la LF du 6 oct. 1995 sur le service civil, en vigueur depuis le 1er oct. 1996 (RO19961445; FF1994III 1597). 11 Introduite 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 1er janv. 2013 (RO2012489;FF20102595). 12 Introduite par le ch. 3 de l'annexe à la LF du 18 déc. 1998 sur les maisons de jeu, en vigueur depuis le 1er avril 2000 (RO2000677; FF1997III 137). 13 RS935.5214 Introduite 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 1er janv. 2014 (RO20125977;FF201160366059).

1 Le 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.<sup>1</sup>

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.<sup>2</sup>

2terL'affermage d'une exploitation commerciale n'est considéré comme un transfert dans la fortune privée qu'à la demande du contribuable.<sup>3</sup>

2quaterLorsque, 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.<sup>4</sup>

3Les 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:<sup>5</sup>

- 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.<sup>6</sup>

3bisLors 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.<sup>7</sup>

4Lorsque des biens immobilisés nécessaires à l'exploitation sont remplacés, les réserves latentes de ces biens peuvent être reportées sur les biens immobilisés acquis en emploi, 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.<sup>8</sup>

1Nouvelle 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).2Introduit 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).3Introduit 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).4Introduit 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).5Nouvelle 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 1erjanv. 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 1erjuil. 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 1erjuil. 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 1erjanv. 2009 (RO20082893;FF20054469).

## **E. 2**

Le litige porte sur la qualification du revenu réalisé en 2014 par les recourants lors des ventes de neuf unités d'étages sur l'immeuble construit sur le bien-fonds no [aaa] du cadastre de Z.\_\_\_\_\_. Il revient à déterminer si le gain obtenu à la suite de ces ventes doit être qualifié de gain en capital privé ou de revenu provenant d'une activité lucrative indépendante.

## **E. 3**

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

## **E. 7**

al. 1 LHID et 19 al. 1 LCdir prévoient que sont imposables tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. Sont en particulier imposables les revenus d'une activité lucrative indépendante (art.

## **E. 8**

LHID et 21 LCdir, sont ou non réunies en l'espèce. Par acte notarié du 8 février 2011, A.X.\_\_\_\_\_ et B.X.\_\_\_\_\_ ont acquis en copropriété le bien-fonds no [aaa] du cadastre de Z.\_\_\_\_\_ suite à une division cadastrale du bien-fonds [bbb] appartenant à C.\_\_\_\_\_. B.X. est président – et était déjà membre au moment de l'acquisition – du conseil d'administration du Bureau d'ingénieurs civils X. SA\_\_\_\_\_, société active dans le domaine de l'ingénierie. Il est lui-même ingénieur civil. Le terrain en question a été acquis pour un montant de 732'082 francs et financé par des fonds étrangers à hauteur de 400'000 francs. Les plans modifiés du projet immobilier ont été déposés en date du 12 juin 2012 et le permis de construire a été octroyé le 10 octobre 2012. Par acte notarié du 6 septembre 2012, une propriété par étage de 9 unités a été constituée sur le bien-fonds [aaa].

Dans le cadre de la construction, A.X. \_\_\_\_\_ et B.X. \_\_\_\_\_ ont fait appel à des architectes et des professionnels de l'immobilier. Le Bureau d'ingénieurs civils X. SA \_\_\_\_\_ a été mandaté pour effectuer des calculs statiques pour un montant d'honoraires de 30'000 francs. Une fois le projet immobilier réalisé, un courtier a été chargé de la vente des parts de PPE. Le premier acte de vente a été signé le 12 septembre 2012 et le dernier le 24 décembre 2014. Les coûts de construction du projet immobilier s'élèvent à environ 5 millions de francs. b) Au vu des éléments au dossier, et pour les raisons qui suivent, il sied de retenir – à l'instar de l'intimé – qu' on ne saurait considérer que l'activité déployée par les recourants constitue une simple gestion de patrimoine, plusieurs indices amenant la Cour de céans à considérer qu'ils ont bien plutôt participé à une activité planifiée, justifiant de qualifier fiscalement l'immeuble litigieux de bien commercial. En effet, et comme exposé ci-dessus, pour déterminer s'il y a lieu d'attribuer un bien à la fortune privée ou commerciale, il convient d'apprécier dans chaque cas l'ensemble des circonstances. Ainsi que cela ressort de la définition légale de cette notion, c'est la fonction technique et économique du bien qui constitue le critère d'attribution déterminant. C'est par conséquent en premier lieu la fonction effective du bien en cause dans l'entreprise qui est décisive. Ainsi, il se peut qu'un commerçant d'immeuble achète occasionnellement un immeuble avec l'intention de l'occuper lui-même ou dans un but privé, puis réalise un gain lors de son aliénation. En l'occurrence, si A.X. \_\_\_\_\_ et B.X. \_\_\_\_\_ avaient, dans un premier temps, pour but d'intégrer des locaux pour le compte du Bureau d'ingénieurs civils X. SA \_\_\_\_\_ dans le projet immobilier – ce qui aurait pu éventuellement entraîner l'attribution d'une partie du bâtiment à la fortune privée – on doit néanmoins relever que lorsqu'ils ont déposé les plans modifiés du projet immobilier, ils n'avaient aucunement l'intention de se procurer un logement à des fins privées et visaient bien plutôt le placement de capitaux. Si l'acquisition du terrain ainsi que la construction du bâtiment sont, à teneur du dossier, certes des opérations isolées pour les recourants et que le nombre de huit appartements destinés à la vente immédiate peut être considéré comme relativement faible, on ne saurait toutefois perdre de vue qu'avant même l'octroi du permis de construire, les époux ont constitué une PPE afin de faciliter les ventes par la suite. A elle seule, la constitution d'une propriété par étages pour faciliter la revente de l'immeuble et réaliser un gain plus élevé ne constitue pas un indice déterminant en faveur d'une opération professionnelle. En revanche, il ressort du dossier que le recourant est ingénieur et administrateur d'une société active dans le domaine du génie civil. Or, les compétences professionnelles de ce dernier ont été utilisées dans la mise en valeur du terrain et du bâtiment puisque le bureau d'ingénieurs qu'il dirige a établi les calculs des statiques du bâtiment et a facturé des honoraires de 30'000 francs. Aussi, et contrairement aux allégations des recourants, on ne saurait retenir qu'un ingénieur civil ne dispose pas de connaissances dans le milieu du bâtiment lui permettant de faciliter la mise en valeur du terrain ou encore de mesurer les potentiels gains réalisables sur un tel projet immobilier. Ses connaissances dans le bâtiment et du marché l'ont sans nul doute conforté dans sa prise de risque relative aux investissements consentis. Par ailleurs, on doit relever que l'acquisition du bien-fonds, la division cadastrale, la prise de jouissance, la création de 9 parts de PPE, la construction de l'immeuble et la vente des unités se sont déroulés en moins de quatre ans. La durée pendant laquelle les recourants ont détenu l'immeuble litigieux doit être qualifiée de brève de sorte qu'il convient de tenir compte de ce critère dans l'appréciation finale. De surcroît, l'ensemble des opérations de valorisation laissent apparaître une planification active et structurée, dans le but de tirer une forme de profit, auquel les recourants ne

contestent d'ailleurs jamais avoir participé. La Cour de céans considère, avec l'intimé, ainsi qu'il s'agit de démarches systématiques et planifiées, effectuées dans un but de gain futur, qui mettent à mal l'hypothèse d'une simple administration de la fortune privée. Au demeurant, et quoiqu'en disent les recourants, on doit retenir – à l'instar du SSCO – que si A.X. \_\_\_\_\_ et B.X. \_\_\_\_\_ ont engagé des fonds propres pour l'acquisition initiale du terrain, il est avéré que l'immeuble en cause a été largement financé par des fonds étrangers. Le fait que le prêt consenti pour la promotion immobilière ait été garanti par l'immeuble privé des recourants n'y change rien. Aussi, à la lumière des évolutions de la jurisprudence fédérale susmentionnée, les critères les plus importants consistent sans aucun doute dans le mode de financement et dans l'intention de réaliser un gain par la mise en valeur de terrains, respectivement l'achat et la vente d'immeubles. La doctrine, pourtant critique à l'égard de la jurisprudence du Tribunal fédéral, souligne elle aussi l'importance particulière à donner au mode de financement. En effet, celui qui utilise de manière prépondérante des fonds étrangers, ne gère pas sa propre fortune, mais tente de faire fortune. Or, en l'espèce, pour la construction de l'ensemble du projet, ils ont fait appel à un financement extérieur. Partant, le haut degré de financement par des fonds étrangers parle clairement contre l'acceptation d'une simple gestion de la fortune privée de A.X. \_\_\_\_\_ et de B.X. \_\_\_\_\_. A cela s'ajoute la brève durée de possession des huit appartements destinés d'emblée à la vente. Chacun des critères doit être examiné en concours avec les autres et non isolément et une intensité particulière n'est déterminante que dans les cas où la plupart des autres critères font totalement défaut. En l'occurrence, au vu du caractère systématique et planifié des démarches, de la courte durée de possession du bien immobilier, du recours à des fonds étrangers et du fait qu'on ne saurait faire abstraction que le recourant disposait de connaissances professionnelles dans le bâtiment lui permettant de mesurer les risques ainsi que les gains éventuels réalisables, l'hypothèse d'une simple administration de la fortune privée ou de la mise à profit d'une opportunité qui se serait présentée fortuitement ne saurait être retenue. Enfin, la jurisprudence dont se prévalent les recourants ne leur est d'aucun secours dans la mesure où les situations observées ne peuvent être comparées au cas d'espèce. Partant, au vu du dossier, il y a lieu d'admettre avec l'autorité intimée l'intention de réaliser un gain par la mise en valeur du terrain acquis et la vente des appartements. Les conditions d'un commerce d'immeubles accessoire et occasionnel étant ainsi données, les décisions de taxations définitives litigieuses ne prêtent pas le flanc à la critique. C'est dès lors à juste titre que l'intimé a considéré l'immeuble litigieux comme élément de la fortune commerciale des recourants. 5. Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours. Succombant, les recourants doivent supporter les frais judiciaires, compensés par leur avance de frais (art. 47 al. 1 LPJA). Ils ne peuvent prétendre à l'allocation de dépens (art. 48 al. 1 a contrario LPJA).

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