

# NE\_GERICHTE CDP.2021.142 vom 1. April 2022

NE Tribunal cantonal, 2022-04-01, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne\\_gerichte\\_CDP.2021.142](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2021.142)

FR: NE\_GERICHTE CDP.2021.142 du 1 avril 2022

IT: NE\_GERICHTE CDP.2021.142 del 1 aprile 2022

## 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, il est loisible au contribuable de déposer un seul recours avec une motivation commune pour l'impôt fédéral direct et les impôts directs communal et cantonal ( ATF 135 II 260 cons. 1.3.2 et 1.3.3). Pour les mêmes motifs, l'autorité administrative, respectivement, judiciaire est autorisée à se prononcer sous la forme d'une décision unique, pour autant toutefois que la motivation permette de saisir clairement qu'il est question des deux catégories d'impôts ( ATF 135 II 260 cons. 1.3.1). b) En l'occurrence, l'intimé a rendu une seule décision sur réclamation valant tant pour l'impôt fédéral direct que pour les impôts directs communal et cantonal, ce qui est admissible. Dans ces circonstances, on ne peut reprocher aux recourants d'avoir formé les mêmes griefs et pris des conclusions valant pour les deux catégories d'impôts dans leur recours devant la Cour de céans, laquelle statuera également dans un seul arrêt. c) Interjeté pour le surplus dans les formes et délai légaux, le recours est recevable.

### E. 2

a) L'objet du recours est nommé objet de la contestation. Celui-ci est incorporé dans la décision et comprend tous les rapports juridiques au sujet desquels l'autorité qui a statué s'est prononcée d'une manière qui la lie. L'objet de la contestation délimite ainsi le cadre des rapports juridiques susceptibles d'être examinés par l'autorité judiciaire. L'objet du litige dans la procédure administrative subséquente est le rapport juridique qui – dans le cadre de l'objet de la contestation déterminé par la décision – constitue, d'après les conclusions du recours, l'objet de la décision effectivement attaquée. L'objet de la contestation et l'objet du litige sont donc identiques lorsque la décision administrative est attaquée dans son ensemble. En revanche, les rapports juridiques non litigieux sont certes compris dans l'objet de la contestation, mais non pas dans l'objet du litige ( ATF 125 V 413 cons. 1b et 2). L'autorité de recours ne se prononce en principe que sur les points qui, dans le cadre de l'objet de la contestation, sont effectivement litigieux ( Gygi , Bundesverwaltungsrechtspflege, 2 e éd., p. 214 ss; Schaer , Juridiction administrative neuchâteloise, 1995, p. 118; cf. également ATF 125 V 413 cons. 1). La décision attaquée délimite en conséquence, à l'égard du recourant, le cadre matériel admissible de l'objet du litige. Elle constitue ainsi la base de la procédure devant l'instance judiciaire, en même temps qu'elle en pose les limites ( ATF 122 V 34 cons. 2a). La contestation ne saurait excéder l'objet de la décision attaquée, c'est-à-dire les prétentions ou les rapports juridiques sur lesquels l'autorité inférieure s'est prononcée ou, d'après une interprétation correcte de la loi, aurait dû se prononcer de manière contraignante. L'objet d'une procédure ne peut donc pas s'étendre ou qualitativement se modifier au fil des instances (arrêt de la Cour de droit public du 02.09.2020 [ CDP.2019.214 ] cons. 4a). b) Seule est litigieuse, devant la Cour de

céans, la prise en considération d'un montant de 1'380'788,55 francs, selon les conclusions prises par les recourants (et non le montant de 1'418'500 francs articulé par le service dans sa réponse, en page 2), au titre de provision liée à la promotion immobilière W 1 \_\_\_\_\_ -W 2 \_\_\_\_\_, avec les conséquences qu'elle pourrait avoir sur la fortune commerciale et le revenu de l'activité lucrative indépendante du recourant. Cette provision est donc l'objet du litige.

### **E. 3**

a/aa) Selon les articles 16 al. 1 LIFD et 19 al. 1 LCdir, dont le contenu est similaire, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. Sont en particulier imposables tous les revenus provenant d'une activité exercée dans le cadre d'un rapport de travail, qu'il soit régi par le droit privé ou par le droit public, y compris les revenus accessoires, tels que les indemnités pour prestations spéciales, les commissions, les allocations, les primes pour ancienneté de service, les gratifications, les pourboires, les tantièmes, les avantages appréciables en argent dérivant de participations de collaborateur et les autres avantages appréciables en argent (art. 17 al. 1 LIFD et 20 al. 1 LCdir). De même, 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 et 21 al. 1 LCdir). a/bb) L'exercice d'une activité lucrative indépendante au sens rappelé ci-dessus induit la nécessité de distinguer pour ce contribuable entre les éléments de sa fortune commerciale et ceux de sa fortune privée. Les éléments patrimoniaux utilisés pour l'accomplissement d'une activité lucrative indépendante sont considérés comme des actifs commerciaux (cf. ATF 125 II 113, cons. 6c/bb). La fortune commerciale comprend, aux termes des articles 18 al. 2 LIFD et 21 al. 3 LCdir, 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 et actuelle des biens en cause dans l'entreprise qui est déterminante. 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. 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. Les simples projets et intentions qui existaient au moment de l'acquisition du bien en cause ne sont, en revanche, pas à prendre en considération. Il est en règle générale admis que les immeubles acquis par les commerçants professionnels d'immeubles font partie de leur fortune commerciale. Il se peut toutefois 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 08.06.2020 [2C\_937/2019, 2C\_960/2019] cons. 8.1 et les références citées). C'est avant tout en lien avec les transactions effectuées par les particuliers sur des immeubles ou sur des titres que la jurisprudence a été amenée à dégager des critères permettant de tracer la limite entre les gains (privés) en capital et les bénéfices (commerciaux) en capital (cf. arrêt du TF

du 10.05.2012 [2C\_1023/2011 , 2C\_1024/2011] cons. 6.1; du 10.08.2009 [2C\_893/2008] cons. 2.2). Elle a notamment considéré que valent comme indices d'une activité lucrative indépendante dépassant la simple administration de la fortune privée les éléments suivants: le caractère systématique et/ou planifié des opérations, la fréquence élevée des transactions, la courte durée de possession des biens avant leur (re)vente, la relation étroite entre l'activité indépendante (accessoire) supposée et la formation et/ou la profession (principale) du contribuable, l'utilisation de connaissances spécialisées, l'engagement de fonds étrangers d'une certaine importance pour financer les opérations, le réinvestissement du bénéfice réalisé ou encore la constitution d'une société de personnes. On peut aussi mentionner l'utilisation effective du bien et le motif de son aliénation. Chacun de ces indices peut conduire, en concours avec les autres voire même – exceptionnellement – isolément s'il revêt une intensité particulière, à la reconnaissance d'une activité lucrative indépendante (cf. arrêt du TF du 10.05.2012 [2C\_1023/2011 , 2C\_1024/2011] cons. 6.1 ; aussi arrêt du 01.03.2013 [2C\_786/2012 , 2C\_789/2012] cons. 3.1). En outre, l'absence d'éléments typiques d'une telle activité dans un cas concret peut être relativisée par d'autres circonstances revêtant une intensité particulière (cf. ATF 125 II 113 cons. 3c et 6a). En tout état de cause, les circonstances concrètes du cas sont déterminantes, telles qu'elles se présentent au moment de l'aliénation (cf. arrêt du TF du 10.05.2012 [2C\_1023/2011 , 2C\_1024/2011] cons. 6.1). a/cc) Les frais liés à une activité lucrative indépendante, justifiés par l'usage commercial ou professionnel, sont déductibles. Les provisions en font partie (art. 25 al. 1 let. a et 30 al. 2 let. a LCdir ). Selon l'article 32 al. 1 let. a et b LCdir (cf. art. 10 al. 1 let. b LHID et art. 29 al. 1 let. a et b LIFD en droit fédéral), des provisions peuvent être constituées pour les engagements d'un montant encore indéterminé ainsi que pour les risques de pertes imminentes qui existent au terme de l'exercice. L'institution de la provision est notamment utilisée pour réduire le bénéfice de l'exercice en cours si le montant d'une dépense ou d'une perte réelle ou au moins probable n'est pas encore connu, mais ne sera pas réalisé avant une période ultérieure (arrêt du TF du 17.09.2018 [2C\_455/2017] cons. 6.2, avec référence à l' ATF 141 II 83 cons. 5.1). L'admissibilité d'une provision au plan fiscal suppose la réalisation de deux conditions cumulatives. Il faut d'une part qu'elle soit justifiée par l'usage commercial et d'autre part qu'elle ait été dûment comptabilisée. Si une provision n'a pas été comptabilisée, sa prise en compte au plan fiscal est en principe exclue. Selon Locher, l'admission au plan fiscal d'une provision non comptabilisée doit néanmoins intervenir si cette absence de comptabilisation viole une norme impérative du droit commercial ( Locher , Kommentar zum DBG, I. Teil, 2004, n. 17 ad art. 29 LIFD ). Une telle correction du bilan (« Bilanzberichtigung ») ne peut toutefois être admise qu'à titre exceptionnel, étant donné la liberté d'appréciation du contribuable. Le Tribunal fédéral a par ailleurs récemment souligné qu'une correction du bilan ne pouvait pas intervenir pour compenser une omission comptable imputable au contribuable (le Tribunal fédéral a jugé qu'il fallait faire preuve de la plus grande retenue lorsque des corrections de bilan ont un but fiscal – arrêt du TF du 16.08.2012 [2C\_29/2012] cons. 2.1, in RF 67/2012 p. 756 ). Il a en revanche admis qu'il fallait corriger une provision pour impôt qui avait bien été comptabilisée, mais qui était devenue insuffisante en raison d'une reprise effectuée dans le bénéfice imposable (arrêt du TF du 17.09.2018 [2C\_455/2017] cons. 6.3 et les références citées, notamment à l' ATF 141 II 83 cons. 5.5). En vertu des articles 58 al. 1 let. b LIFD et 84 al. 1 let. b LCdir , les amortissements et provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial sont ajoutés au bénéfice net imposable. D'après les articles 63 al. 2 LIFD et 89 al. 2 LCdir en effet, les provisions qui ne se justifient plus sont ajoutées au bénéfice

imposable. a/dd) A l'instar du revenu imposable, qui se détermine d'après les revenus acquis durant la période de calcul (ancien art. 210 LIFD [RO 1991 1184]), les déductions prévues par l'article 27 LIFD sont soumises au principe de périodicité et ne sont admises que lorsqu'elles trouvent leur cause dans des événements ayant lieu durant la période de calcul (arrêt du TF du 08.06.2020 [2C\_937/2019, 2C\_960/2019] cons. 6.1 et les références citées). L'article 28 LCdir l'exprime clairement puisque les déductions qu'il vise (parmi lesquelles figurent les provisions) sont admises dans la mesure où elles sont « effectivement supportées durant la période de calcul ». a/ee) La taxation incombe à l'autorité, laquelle contrôle la déclaration d'impôt et procède aux investigations nécessaires. En procédure de taxation, la maxime inquisitoire prévaut : l'autorité n'est pas liée par les éléments imposables reconnus ou déclarés par le contribuable. Le principe de la libre appréciation de la preuve s'applique en droit fiscal. 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 toute 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 05.11.2014 [2C\_63/2014, 2C\_64/2014] cons. 3.1). 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 (ATF 143 II 661 cons. 7.2, 140 II 248 cons. 3.5, 121 II 257 cons. 4c/aa). C'est partant au contribuable qui fait valoir une dépense d'apporter la preuve de son existence, ainsi que de sa justification commerciale (cf. arrêt du TF du 08.06.2020 [2C\_937/2019, 2C\_960/2019], cons. 7.3 et les références citées). Par ailleurs, le contribuable doit prouver l'exactitude de sa déclaration d'impôt et de ses explications ultérieures; on ne peut pas en revanche demander au contribuable de prouver un fait négatif, c'est-à-dire qu'il n'a pas d'autres revenus que ceux annoncés. Il incombe en effet à l'autorité fiscale d'apporter la preuve de l'existence d'éléments imposables qui n'ont pas été annoncés. Si les preuves recueillies par l'autorité fiscale apportent suffisamment d'informations révélant l'existence d'éléments imposables, il appartient à nouveau au contribuable d'établir l'exactitude de ses allégations et de supporter le fardeau de la preuve du fait qui justifie son exonération (arrêt du TF du 05.11.2014 [2C\_63/2014, 2C\_64/2014] cons. 3.1). Ces règles s'appliquent également à la procédure devant les autorités de recours en matière fiscale. b/aa) En l'espèce, les contribuables, assistés alors d'une fiduciaire, ont déposé une première déclaration d'impôt, datée du 20 février 2019. Parmi les annexes 5.1 relatives aux immeubles faisant partie de la fortune commerciale du contribuable figure celle relative à un immeuble situé à W 1 \_\_\_\_\_ (E. \_\_\_\_\_) pour une valeur comptable de 1'386'000 francs, ayant rapporté 22'500 francs de loyers bruts. Il s'agit cependant d'un autre immeuble que ceux de la promotion immobilière W 1 \_\_\_\_\_ -W 2 \_\_\_\_\_ (sis aux lieux-dits « V. \_\_\_\_\_ » et « U. \_\_\_\_\_ »), en lien avec lesquels la provision litigieuse est revendiquée. Il n'y avait pas d'annexe 6. A l'état des titres figuraient un « Prêt B. \_\_\_\_\_ » de 402'641 francs, auquel était attaché un rendement échu en 2017 de

22'641 francs, et un « c/c E. \_\_\_\_\_ » d'un montant de 13'341 francs, n'ayant pas eu de rendement. Dans l'état des dettes (annexe 2) apparaissait une « provision garantie sur travaux (W 1 \_\_\_\_\_) » de 200'000 francs. Le Service des contributions ayant considérée cette première déclaration comme « plus qu'incomplète », les contribuables, assistés à nouveau de leur fiduciaire, ont déposé une deuxième déclaration d'impôt, datée du 17 juillet 2020. Y figuraient aussi différentes annexes 5.1, parmi lesquelles à nouveau celle relative à un immeuble situé à W 1 \_\_\_\_\_ (E. \_\_\_\_\_) pour une valeur comptable cette fois de 1'086'956 francs, ayant rapporté 22'500 francs de loyers bruts. L'autorité de taxation y ajoutera le 17 septembre 2020 deux annexes 5.1. relatives chacune à un terrain situé à W. \_\_\_\_\_, l'un et l'autre détenus à hauteur d'un cinquième, pour un montant respectivement de 1'591'158 francs et 600'000 francs. Une des annexes 6 du 17 juillet 2020, consignait des renseignements complémentaires relatifs à l'activité indépendante, concernait une société simple « W. \_\_\_\_\_ », domiciliée à W 2 \_\_\_\_\_, dont le capital déclaré par le contribuable s'élevait à 1'591'158 francs et le résultat à 0 francs. Dans l'annexe 6 concernant l'entreprise individuelle du contribuable, domiciliée à Z. \_\_\_\_\_ et prétendant à un résultat négatif (perte de 1'927'864 francs), apparaissent différents éléments correctifs du bilan, parmi lesquels un montant de 1'418'500 francs avec l'intitulé « B. \_\_\_\_\_ (aff. immo. faillite) ». L'état de titres du 17 juillet 2020 comprend une rubrique « Prêt B. \_\_\_\_\_ (aff. immo. faillite) » s'élevant à 1'418'500 francs, sans rendement, de même qu'un « c/c E. \_\_\_\_\_ » d'un montant cette fois de 4'049 francs, n'ayant pas eu de rendement, et un (nouveau) « c/c société simple W. \_\_\_\_\_ » d'un montant de 1'380'788 francs, n'ayant pas non plus eu de rendement. Des documents comptables fournis ensuite par le contribuable, notamment lors de la comparution de son mandataire – dont les actes l'engagent ( Masméjan-Fey/Berthoud , in CR-LIFD, n. 14 ad art. 117 LIFD) –, on déduit donc (voir ci-dessus) que l'immeuble sis à W 1 \_\_\_\_\_, E. \_\_\_\_\_, n'est pas concerné par la présente procédure. S'agissant de la société simple « W. \_\_\_\_\_ », les comptes déposés pour l'année 2017 révèlent qu'elle a des actifs pour 7'955'788.55 francs, financés par la banque [aaa] à hauteur de 4'400'000 francs, un compte courant de A.X. \_\_\_\_\_ de 1'380'788.55 francs et la société B. \_\_\_\_\_ SA à hauteur de 2'175'000 francs. La composition exacte des actifs n'est pas détaillée mais deux communications de transfert immobilier, respectivement pour des inscriptions au registre foncier les 5 et 14 avril 2016, indiquent que « La Société B. \_\_\_\_\_ SA » a vendu à H. \_\_\_\_\_, I. \_\_\_\_\_, J. \_\_\_\_\_, K. \_\_\_\_\_ et A.X. \_\_\_\_\_ deux immeubles d'une valeur respectivement de 4'475'000 francs et 3'000'000 francs. Finalement, le dossier contient encore un contrat de prêt du 23 février 2018 par lequel A.X. \_\_\_\_\_ a mis à disposition de la société G. \_\_\_\_\_ Sàrl – qui « a racheté du groupe économique A.X. \_\_\_\_\_ et consorts la promotion de T. \_\_\_\_\_ » et pour laquelle B. \_\_\_\_\_ a signé le contrat – un montant de 3'000'000 francs, portant intérêts à 6,5 %. b/bb) Les contribuables ont donc présenté une position évolutive, et même contradictoire, tant sous l'angle des montants en cause que de leur qualification. Dans un premier temps, ils n'ont pas évoqué la déduction / constitution de la provision litigieuse. Puis, ils se sont placés sous l'angle d'une perte qu'ils disaient risquer en lien avec un prêt accordé à B. \_\_\_\_\_, apparaissant dans leur état des titres, soit dans leur fortune privée, avant de la rattacher à l'entreprise individuelle de A.X. \_\_\_\_\_ à Z. \_\_\_\_\_. Finalement, ils soutiennent que la provision est liée au projet promotion immobilière W 1 \_\_\_\_\_ -W 2 \_\_\_\_\_ et que cette volte-face n'en serait pas une, puisqu'une « malencontreuse erreur de report » impliquerait qu'en réalité, la provision visait dès le début ce projet, dont l'avenir était

compromis du fait de la faillite du partenaire dans la société simple. Peu importe en réalité, du point de vue du sort de la déduction sollicitée, comme l'a examiné (sous les deux angles) le Service des contributions et comme il ressort de l'analyse suivante. b/cc) Dans l'hypothèse que soutiennent désormais les recourants, soit d'une provision à rattacher au projet de promotion immobilière W 1 \_\_\_\_\_ -W 2 \_\_\_\_\_, on doit d'abord relever l'absence de clarté en lien avec la composition de la société simple dont A.X. \_\_\_\_\_ soutient qu'il serait un partenaire. On comprend du recours que le projet se déploie en collaboration avec B. \_\_\_\_\_ ou avec la société ce celui-ci (là encore, la distinction n'est pas clairement opérée). Cela étant, les deux immeubles (terrains) dont la valorisation est envisagée ont été acquis de « La Société B. \_\_\_\_\_ SA », par H. \_\_\_\_\_, I. \_\_\_\_\_, J. \_\_\_\_\_, K. \_\_\_\_\_ et A.X. \_\_\_\_\_, sans que B. \_\_\_\_\_ ou sa société ne paraissent plus détenir une part de l'immeuble après la vente. Il n'y a pas d'autres indications sur l'identité des personnes (physiques ou morales) qui composeraient la société simple. Dans une telle situation – où la propriété du terrain appartient maintenant à cinq personnes dont il n'est nullement affirmé qu'elles rencontreraient des difficultés financières et où le rôle de la personne dont on affirme que sa faillite influencerait négativement le projet n'apparaît pas autrement que comme celle ayant vendu le terrain –, on ne saurait se convaincre que l'investissement consenti par A.X. \_\_\_\_\_ se trouverait en danger et risquerait d'être perdu. Il ne s'agit alors pas d'une situation qui justifierait une provision, avec toutes les conséquences que cela impliquerait en terme de diminution du revenu de l'activité lucrative indépendante et de la fortune commerciale. Cette conclusion s'impose ici d'autant plus que les comptes – très sommaires – et les annexes de la promotion immobilière en cause laissent apparaître dans ses actifs deux immeubles acquis récemment, pour une valeur totale de 7'475'000 francs, le total au bilan s'élevant à 7'955'788.85 francs. C'est dire que les chances de recouvrer le montant mis à disposition de la promotion par le biais d'un compte courant apparaissent tout à fait bonnes au 31 décembre 2017. Une provision ne se justifie alors nullement. Les recourants soutiennent que le projet immobilier W 1 \_\_\_\_\_ -W 2 \_\_\_\_\_ leur a occasionné de lourdes pertes. D'une part, celles-ci ne sont pas explicitées (on ignore en effet tout – de manière documentée de surcroît – du projet concrètement poursuivi, avec quels partenaires, selon quel calendrier et avec quelles perspectives de gain qui auraient été déçues et pour quelles raisons) et, d'autre part, il ne peut à l'évidence être suffisant d'affirmer que le montant de 3'000'000 francs prêté par A.X. \_\_\_\_\_ à la société G. \_\_\_\_\_ Sàrl (elle-même non décrite) aurait été perdu pour justifier une provision à hauteur de la participation de A.X. \_\_\_\_\_ à la promotion, dans le cadre de laquelle cinq personnes physiques détiennent des terrains. Il peut toutefois être renoncé à un examen plus approfondi sous cet angle, sachant que le prêt à la société G. \_\_\_\_\_ Sàrl a été consenti en 2018 et que l'éventuelle perte y afférant ne concernerait pas l'exercice 2017. En d'autres termes, une perte subie par la société simple n'est pas démontrée (elle détient d'importants actifs qui peuvent garantir notamment le compte courant de A.X. \_\_\_\_\_). Une perte éventuelle (ou même sa faillite) réalisée par la société vendeuse des terrains ( La Société B. \_\_\_\_\_ SA), ou par son actionnaire, puis par la société qui aurait en quelque sorte poursuivi ou « racheté » la promotion, ne signifierait pas encore que le projet ne se fera pas et que les consorts de la société simple risquent particulièrement d'essuyer, eux aussi, une perte. Ceci vaut d'autant plus qu'ils ont acquis les deux terrains et qu'il s'agissait là, au 31 décembre 2017, des seuls montants (ou presque) engagés dans le projet, les passifs étant garantis par les deux terrains. Il n'existait ainsi pas de risque avéré pour A.X. \_\_\_\_\_, en 2017, de perdre le montant du compte

courant, à savoir que la société simple ne pourrait pas le lui rembourser. Le Service des contributions a donc considéré avec raison que la provision litigieuse ne pouvait être admise. b/dd) Le résultat ne serait pas différent si on se plaçait du point de vue initialement adopté par les contribuables, soit d'une provision de 1'418'500 francs (« B. \_\_\_\_\_ [aff. immo. faillite] ») qui serait liée au prêt accordé à B. \_\_\_\_\_, apparaissant pour le même montant de 1'418'500 francs dans l'état des titres de la déclaration d'impôt, avec un libellé identique, à l'exception de la mention du prénom de l'emprunteur (« B. \_\_\_\_\_ [aff. immo. faillite] »). Dans une telle perspective, le rattachement est clairement opéré avec le patrimoine privé du contribuable, ce qui exclut la déduction de pertes sur le revenu de l'activité lucrative indépendante. Une déduction sur la fortune (privée) ne pourrait entrer en ligne de compte que si elle était suffisamment prouvée, par la fourniture en particulier du contrat de prêt (qui éclairera sur l'identité précise – B. \_\_\_\_\_ lui-même ou la société dont il est actionnaire – du débiteur du prêt) et des efforts – infructueux, sans quoi il n'est pas question de perte – pour recouvrer le montant du prêt, auprès du débiteur contractuel du prêt. Or le dossier ne contient aucune information à ce titre, qu'il appartenait pourtant aux contribuables de fournir. Et pour cause puisqu'ils ne prétendent plus que la provision est rattachée à un prêt à B. \_\_\_\_\_, apparaissant ensuite en lien avec l'entreprise individuelle de A.X. \_\_\_\_\_ à Z. \_\_\_\_\_ (à un moment où une autre annexe 6 était aussi remplie pour le projet W 1 \_\_\_\_\_ -W 2 \_\_\_\_\_), mais soutenant désormais qu'il s'agit de montants investis dans promotion immobilière W 1 \_\_\_\_\_ -W 2 \_\_\_\_\_. Ainsi, même en se plaçant sous l'angle adopté initialement par les époux X. \_\_\_\_\_, la position du Service des contributions serait correcte, tout comme la taxation qui en découle.

#### **E. 4**

Au vu de ce qui précède, le recours doit être rejeté. Les frais de la cause seront mis à la charge des recourants, qui succombent (art. 47 al. 1 LPJA). Ils n'ont pas droit à des dépens (art. 48 al. 1 LPJA a contrario).

#### **E. 31**

décembre 2017. Une provision ne se justifie alors nullement.

Les recourants soutiennent que le projet immobilier W1 \_\_\_\_\_ -W2 \_\_\_\_\_ leur a occasionné de lourdes pertes. D'une part, celles-ci ne sont pas explicitées (on ignore en effet tout de manière documentée de surcroît du projet concrètement poursuivi, avec quels partenaires, selon quel calendrier et avec quelles perspectives de gain qui auraient été déçues et pour quelles raisons) et, d'autre part, il ne peut à l'évidence être suffisant d'affirmer que le montant de 3'000'000 francs prêté par A.X. \_\_\_\_\_ à la société G. \_\_\_\_\_ Sàrl (elle-même non décrite) aurait été perdu pour justifier une provision à hauteur de la participation de A.X. \_\_\_\_\_ à la promotion, dans le cadre de laquelle cinq personnes physiques détiennent des terrains. Il peut toutefois être renoncé à un examen plus approfondi sous cet angle, sachant que le prêt à la société G. \_\_\_\_\_ Sàrl a été consenti en 2018 et que l'éventuelle perte y afférant ne concernerait pas l'exercice 2017.

En d'autres termes, une perte subie par la société simple n'est pas démontrée (elle détient d'importants actifs qui peuvent garantir notamment le compte courant de A.X. \_\_\_\_\_). Une perte éventuelle (ou même sa faillite) réalisée par la société venderesse des terrains (La Société B. \_\_\_\_\_ SA), ou par son actionnaire, puis par la société qui aurait en quelque sorte poursuivi ou « racheté » la promotion, ne signifierait pas encore que le projet ne se fera pas et que les consorts de la société simple risquent particulièrement d'essayer, eux aussi,

une perte. Ceci vaut d'autant plus qu'ils ont acquis les deux terrains et qu'il s'agissait là, au 31 décembre 2017, des seuls montants (ou presque) engagés dans le projet, les passifs étant garantis par les deux terrains. Il n'existait ainsi pas de risque avéré pour A.X. \_\_\_\_\_, en 2017, de perdre le montant du compte courant, à savoir que la société simple ne pourrait pas le lui rembourser.

Le Service des contributions a donc considéré avec raison que la provision litigieuse ne pouvait être admise.

b/dd) Le résultat ne serait pas différent si on se plaçait du point de vue initialement adopté par les contribuables, soit d'une provision de 1'418'500 francs («B. \_\_\_\_\_ [aff. immo. faillite]») qui serait liée au prêt accordé à B. \_\_\_\_\_, apparaissant pour le même montant de 1'418'500 francs dans l'état des titres de la déclaration d'impôt, avec un libellé identique, à l'exception de la mention du prénom de l'emprunteur («B. \_\_\_\_\_ [aff. immo. faillite] »). Dans une telle perspective, le rattachement est clairement opéré avec le patrimoine privé du contribuable, ce qui exclut la déduction de pertes sur le revenu de l'activité lucrative indépendante. Une déduction sur la fortune (privée) ne pourrait entrer en ligne de compte que si elle était suffisamment prouvée, par la fourniture en particulier du contrat de prêt (qui éclairera sur l'identité précise ■ B. \_\_\_\_\_ lui-même ou la société dont il est actionnaire ■ du débiteur du prêt) et des efforts ■ infructueux, sans quoi il n'est pas question de perte ■ pour recouvrer le montant du prêt, auprès du débiteur contractuel du prêt. Or le dossier ne contient aucune information à ce titre, qu'il appartenait pourtant aux contribuables de fournir. Et pour cause puisqu'ils ne prétendent plus que la provision est rattachée à un prêt à B. \_\_\_\_\_, apparaissant ensuite en lien avec l'entreprise individuelle de A.X. \_\_\_\_\_ à Z. \_\_\_\_\_ (à un moment où une autre annexe 6 était aussi remplie pour le projet W1 \_\_\_\_\_-W2 \_\_\_\_\_), mais soutenant désormais qu'il s'agit de montants investis dans promotion immobilière W1 \_\_\_\_\_-W2 \_\_\_\_\_. Ainsi, même en se plaçant sous l'angle adopté initialement par les époux X. \_\_\_\_\_, la position du Service des contributions serait correcte, tout comme la taxation qui en découle.

4. Au vu de ce qui précède, le recours doit être rejeté. Les frais de la cause seront mis à la charge des recourants, qui succombent (art. 47 al. 1 LPJA). Ils n'ont pas droit à des dépens (art. 48 al. 1 LPJAa 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 1'200 francs et les débours par 120 francs, montants compensés par leur avance de frais.

3. N'alloue pas de dépens.

Neuchâtel, le 1er avril 2022

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.

1 Sont imposables tous les revenus provenant d'une activité exercée dans le cadre de rapports de travail, qu'elle soit régie par le droit privé ou par le droit public, y compris les revenus accessoires, tels que les indemnités pour prestations spéciales, les commissions, les allocations, les primes pour ancienneté de service, les gratifications, les pourboires, les tantièmes, les avantages appréciables en argent dérivant de participations de collaborateur et les autres avantages appréciables en argent.<sup>22</sup>

1 bis Quel que soit leur montant, les frais de formation et de formation continue<sup>23</sup> à des fins professionnelles assumés par l'employeur, frais de reconversion compris, ne constituent pas des avantages appréciables en argent au sens de l'al. 1.24

2 Les versements de capitaux provenant d'une institution de prévoyance en relation avec une activité dépendante et les versements de capitaux analogues versés par l'employeur sont imposables d'après les dispositions de l'art. 38.

21 Introduit par le ch. I 1 de la LF du 17 déc. 2010 sur l'imposition des participations de collaborateurs, en vigueur depuis le 1er janv. 2013 (RO20113259;FF2005519).

22 Nouvelle teneur selon le ch. I 1 de la LF du 17 déc. 2010 sur l'imposition des participations de collaborateurs, en vigueur depuis le 1er janv. 2013 (RO20113259;FF2005519).

23 Nouvelle expression selon l'annexe ch. 23 de 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.

24 Introduit par le ch. I 1 de la LF du 27 sept. 2013 sur l'imposition des frais de formation et de perfectionnement à des fins professionnelles, en vigueur depuis le 1er janv. 2016 (RO20141105;FF20112429).

1 Sont imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante.

2 Tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable d'éléments de la fortune commerciale font partie du produit de l'activité lucrative indépendante. Le transfert d'éléments de la fortune commerciale dans la fortune privée ou dans une entreprise ou un établissement stable sis à l'étranger est assimilé à une aliénation. La fortune commerciale comprend tous les éléments de fortune qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante; il en va de même pour les participations d'au moins 20 % au capital-actions ou au capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative, dans la mesure où le détenteur les déclare comme fortune commerciale au moment de leur acquisition. L'art. 18<sup>best</sup> réservé.<sup>29</sup>

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

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

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

1 Des provisions peuvent être constituées à la charge du compte de résultats pour:

- a. les engagements de l'exercice dont le montant est encore indéterminé;
- b. les risques de pertes sur des actifs circulants, notamment sur les marchandises et les débiteurs;
- c. les autres risques de pertes imminentes durant l'exercice;
- d. les futurs mandats de recherche et de développement confiés à des tiers, jusqu'à 10 % au plus du bénéfice commercial imposable, mais au total jusqu'à 1 million de francs au maximum.

2 Les provisions qui ne se justifient plus sont ajoutées au revenu commercial imposable.

1 Le bénéfice net imposable comprend:

- a. le solde du compte de résultats, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent;
- b. tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial, tels que:

■ les frais d'acquisition, de production ou d'amélioration d'actifs immobilisés;

■ les amortissements et les provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial;

■ les versements aux fonds de réserve;

- la libération du capital propre au moyen de fonds appartenant à la personne morale, à condition qu'ils proviennent de réserves constituées par des bénéfices qui n'ont pas été imposés;

■ les distributions ouvertes ou dissimulées de bénéfice et les avantages procurés à des tiers qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial;

c. les produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de résultats, y compris les bénéfices en capital, les bénéfices de réévaluation et de liquidation, sous réserve de l'art. 64.127

2 Le bénéfice net imposable des personnes morales qui n'établissent pas de compte de résultats se détermine d'après l'al. 1 qui est applicable par analogie.

3 Les prestations que des entreprises d'économie mixte remplissant une tâche d'intérêt public fournissent, de manière prépondérante, à des entreprises qui leur sont proches sont évaluées au prix actuel du marché, à leur coût actuel de production majoré d'une marge appropriée ou à leur prix de vente final actuel diminué d'une marge de bénéfice; le résultat de chaque entreprise est ajusté en conséquence.

127 Phrase abrogée par le ch. I 2 de la LF du 28 sept. 2018 relative à la réforme fiscale et au financement de l'AVS, avec effet au 1er janv. 2020 (RO201923952413;FF20182565).

1 Des provisions peuvent être constituées à la charge du compte de résultats pour:

- a. les engagements de l'exercice dont le montant est encore indéterminé;

b.les risques de pertes sur des actifs circulants, notamment sur les marchandises et les débiteurs;

c.les autres risques de pertes imminentes durant l'exercice;

d.les futurs mandats de recherche et de développement confiés à des tiers, jusqu'à 10 % au plus du bénéfice imposable, mais au total jusqu'à 1 million de francs au maximum.

2Les provisions qui ne se justifient plus sont ajoutées au bénéfice imposable.

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