

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 18/2018

Arrêt du 18 juin 2018

Ile Cour de droit public

Composition
MM. les Juges fédéraux Seiler, Président,
Donzallaz et Haag.
Greffier : M. Dubey.

Participants à la procédure
A.X._____ et B.X._____,
représentés par Me Tiphane Piaget, avocate,
recourants,

contre

Service des contributions de la République et canton de Neuchâtel,
intimé.

Objet
Impôt fédéral direct, cantonal et communal de la période fiscale 2014, activité lucrative
indépendante, commerce professionnel d'immeubles,

recours contre l'arrêt du Tribunal cantonal de la République et canton de Neuchâtel, Cour de droit
public, du 27 novembre 2017 (CDP.2016.361).

Faits :

A.
Par acte notarié de vente immobilière du 8 février 2011, B.X._____ et A.X._____ ont acquis
en copropriété le bien-fonds n° **** du cadastre de Y._____ d'une surface de 1924 m2 pour un
montant de 732'082 francs dans le but d'y construire des locaux destinés à être loués par le Bureau
X._____ SA, dont B.X._____ est l'administrateur-président. Ils ont déposé une demande de
permis de construire un immeuble résidentiel et de bureaux avec 26 places de parc. Par contrat du
24 mai 2012, le Bureau X._____ SA a acquis le bien-fonds no **** du cadastre de Neuchâtel et y
a installé ses bureaux. B.X._____ et A.X._____ ont alors renoncé à leur projet initial et ont
demandé une modification du permis de construire (notamment en vue de l'aménagement d'un
immeuble exclusivement résidentiel composé de 8 appartements et de places de parc, ci-après :
promotion immobilière "Z._____") agréée par la Commune de Y._____ le 10 octobre 2012.
Parallèlement, B.X._____ et A.X._____ ont, par acte notarié du 6 septembre 2012, constitué
une propriété par étages de neuf unités, qui ont toutes été vendues. Dans leur déclaration d'impôt
2014, ils ont déclaré la vente des parts de l'immeuble situé sur l'article n° **** du cadastre
de Y._____ au titre de gain en capital privé soumis à l'impôt sur le gain immobilier.

Par décisions de taxation du 4 août 2016, l'une relative à l'impôt direct cantonal et communal, l'autre
relative à l'impôt fédéral direct, le Service cantonal des contributions du canton de Neuchâtel a
considéré que les époux devaient être qualifiés de professionnels de l'immobilier de sorte que le
bénéfice de 1'850'617 fr. réalisé sur la promotion immobilière "Z._____" devait être considéré
comme un revenu d'une activité accessoire indépendante pour la période fiscale 2014. Par décision
du 24 octobre 2016, il a rejeté les réclamations concernant l'impôt fédéral direct ainsi que cantonal et
communal 2014.

B.
Par arrêt du 27 novembre 2017, le Tribunal cantonal du canton de Neuchâtel a rejeté le recours que
B.X._____ et A.X._____ ont déposé contre la décision du 24 octobre 2016 du Service

cantonal des contributions du canton de Neuchâtel.

C.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, B.X._____ et A.X._____ demandent au Tribunal fédéral d'annuler l'arrêt rendu le 27 novembre 2017 par le Tribunal cantonal du canton de Neuchâtel et de renvoyer la cause pour soumission à l'impôt sur les gains immobiliers. Ils se plaignent d'arbitraire dans l'appréciation des preuves et l'établissement des faits et de violation du droit fédéral.

Le Tribunal cantonal n'a pas formulé d'observations sur recours. Le Service cantonal des contributions et l'Administration fédérale des contributions ont conclu au rejet du recours. Les recourants ont été invités à répliquer.

Considérant en droit :

1.

L'arrêt attaqué constitue une décision finale (art. 90 LTF) rendue dans une cause de droit public par une autorité judiciaire supérieure de dernière instance cantonale (art. 82 let. a et 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF) qui concerne à la fois l'impôt fédéral direct et l'impôt cantonal harmonisé. Le recours en matière de droit public est en principe recevable en vertu des art. 82 ss LTF, 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) et 73 al. 1 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts cantonaux et communaux (LHID; loi sur l'harmonisation fiscale; RS 642.14). Il est aussi conforme à la jurisprudence qui autorise le dépôt d'un seul acte de recours, lorsqu'il ressort clairement des mémoires que la partie recourante s'en prend aux deux catégories d'impôts (cf. ATF 135 II 260 ss), ce qui est le cas en l'espèce.

2.

2.1. Le Tribunal fédéral se fonde sur les faits constatés par l'autorité précédente (cf. art. 105 al. 1 LTF), à moins que ceux-ci n'aient été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire de l'art. 9 Cst. (ATF 134 V 53 consid. 4.3 p. 62) - ou en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (cf. art. 97 al. 1 LTF), ce qu'il appartient à la partie recourante d'exposer et de démontrer de manière claire et circonstanciée (cf. ATF 136 II 101 consid. 3 p. 104 s.; 332 consid. 2.1 p. 334). En outre, aucun fait nouveau ni preuve nouvelle ne peut être présenté à moins de résulter de la décision de l'autorité précédente (art. 99 al. 1 LTF). Il n'y a arbitraire dans l'établissement des faits ou l'appréciation des preuves que si le juge n'a manifestement pas compris le sens et la portée d'un moyen de preuve, s'il a omis, sans raison sérieuse, de tenir compte d'un moyen important propre à modifier la décision attaquée ou encore si, sur la base des éléments recueillis, il a fait des déductions insoutenables (cf. ATF 136 III 552 consid. 4.2 p. 560).

Pour démontrer le caractère manifestement inexact, conformément aux exigences accrues de motivation de l'art. 106 al. 2 LTF en matière d'interdiction de l'arbitraire, la partie recourante doit désigner avec précision le ou les faits pertinents qui auraient été établis de manière manifestement inexacte, en citant les termes de l'arrêt attaqué, ou qui auraient été écartés à tort, en se référant expressément aux pièces du dossier de la procédure précédente. A cet effet, la partie recourante doit établir qu'elle a dûment et correctement, en application du droit de procédure cantonal ou fédéral applicable devant l'instance précédente, allégué le ou les faits litigieux ainsi que les preuves à leur appui ou que l'instance précédente a violé la maxime inquisitoire. Puis, elle doit exposer concrètement en quoi l'autorité a admis, nié ou ignoré ce fait en se mettant en contradiction évidente avec ce qui résulte de ses allégations en procédure précédente. Le cas échéant, elle doit exposer concrètement en quoi, dans l'appréciation, anticipée ou non, des preuves, le juge du fait n'a manifestement pas compris le sens et la portée d'un moyen de preuve, a omis sans motifs objectifs de tenir compte de preuves pertinentes ou a opéré, sur la base des éléments recueillis, des déductions insoutenables (arrêts 2C 912/2015 du 20 septembre 2016 consid. 2.3; 2C 649/2015 du 1er avril 2016 consid. 2.1; 2C 694/2015 du 15 février 2016 consid. 2.3 et les références citées).

2.2. Les recourants notent qu'il ressort certes de l'arrêt attaqué que le bien-fonds n° **** de la commune de Y._____ a été acquis le 8 février 2011 dans le but d'y construire des locaux destinés à être loués par le Bureau X._____ SA et que, par contrat du 24 mai 2012, la société a acquis le bien-fonds n° **** du cadastre de Neuchâtel et y a installé ses bureaux. Ils soulignent qu'en

revanche, il n'en ressort pas que le besoin en locaux de la société était urgent et impératif en raison des locaux devenus trop exigus et inadaptés au développement fulgurant de la société ni que c'est plusieurs mois après l'acquisition du terrain à Y. _____ que B.X. _____ a eu connaissance de locaux se libérant susceptibles d'accueillir rapidement la société car ils avaient une surface de 343 m².

Ils sont d'avis que l'exiguïté, le caractère inadapté des anciens locaux et le besoin urgent de nouveaux en résultant à cette période ainsi que la découverte ultérieure à l'acquisition du terrain de Y. _____ sont des éléments fondamentaux pour démontrer l'absence de manière de procéder systématique et planifiée.

Les recourants démontrent que ces faits ont été dûment allégués en procédure de recours devant l'instance précédente et qu'ils ont au surplus été retenus par l'autorité intimée dans la décision sur réclamation du 24 octobre 2016 à laquelle ils renvoient. Il convient donc d'admettre leur grief et de compléter l'état de fait de l'arrêt attaqué en y ajoutant que, compte tenu du développement important de la société et de l'engagement de nouveaux collaborateurs, les bureaux de C. _____ sont devenus trop exigus, de sorte que B.X. _____ s'est mis à la recherche d'un bâtiment plus spacieux et qu'au mois de mars 2012, B.X. _____ a eu connaissance de locaux qui se libéraient à Neuchâtel, qui étaient déjà construits et avaient l'avantage de pouvoir accueillir rapidement les collaborateurs de la société.

2.3. Les recourants sont d'avis que le simple constat de l'instance précédente selon lequel [ils] "ont déposé une demande de permis de construire pour réalisation d'un immeuble résidentiel et de bureau avec 26 places de places de parcs" est incomplet car il ne mentionne pas la date du dépôt de la demande ni la date de l'octroi du permis de construire. Ce grief est rejeté. Il ressort en effet du considérant 4b de l'arrêt attaqué que " si B.X. _____ et A.X. _____ avaient, dans un premier temps, pour but d'intégrer des locaux pour le compte du Bureau X. _____ SA dans le projet immobilier [...], 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 de la phrase suivante, qu' " 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. " Il apparaît ainsi sans ambiguïté que, pour l'instance précédente, la constitution de la propriété par étage a eu lieu le 6 septembre 2012 avant l'acceptation, le 10 octobre 2012, de la modification du permis de construire des appartements uniquement, ce qui ressort au surplus expressément du considérant 4a de l'arrêt attaqué.

2.4. Les recourants soutiennent que l'instance précédente n'a pas constaté que A.X. _____ est psychiatre ni ce qu'était l'activité habituelle d'un ingénieur civil, qui serait différente de celle d'un architecte ou d'un promoteur-entrepreneur. Le complètement de ces lacunes aurait une influence sur l'existence d'indices relatifs à l'activité de commerce professionnel d'immeubles. En tant qu'ils visent l'établissement des faits, ces griefs sont rejetés. L'instance précédente n'a pas attribué à A.X. _____ une profession en relation avec le domaine de la construction et de la promotion immobilière et l'activité habituelle d'ingénieur civil n'a pas fait l'objet d'une description erronée. Il n'est pas contesté que c'est uniquement la société qui a obtenu, pour 30'000 fr., le mandat d'ingénierie civil dans la construction en cause. L'influence de la profession du recourant sur la sort de la cause est en revanche une question de droit qui sera examinée ci-dessous.

I. Impôt fédéral direct

3.

3.1. Selon la jurisprudence, la notion d'activité indépendante de l'art. 18 LIFD doit être comprise dans un sens large, de sorte que 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 que 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 113 consid. 5b, 5d et 5e p. 122 ss). Ainsi, le commerce d'immeubles doit être qualifié d'activité lucrative indépendante au sens de l'art. 18 al. 1 LIFD et entraîne l'imposition comme revenu du bénéfice en capital lorsque le bien aliéné fait partie du patrimoine commercial (arrêts 2C 1081/2013 du 2 juin 2014 consid. 5.3 in Archives 83 65; 2C 349/2009 du 16 novembre 2009 consid. 4.1.2).

En matière d'aliénation d'immeubles, sont notamment des indices en faveur d'une activité excédant la

simple administration de la fortune privée, le caractère systématique ou planifié des démarches effectuées, la fréquence des opérations immobilières, le rapport étroit entre l'opération réalisée et l'activité professionnelle du contribuable, le recours à des connaissances spéciales, la durée de possession, la proportion des fonds étrangers investis dans l'opération, ainsi que le réinvestissement des produits de la vente dans de nouvelles acquisitions immobilières. Ces indices peuvent, considérés dans leur ensemble ou même isolément selon les circonstances, conduire à admettre l'existence d'une activité lucrative au sens de l'art. 18 LIFD (cf. ATF 125 II 113 consid. 6a p. 124).

3.2. En l'espèce, nombre d'indices conduisent à confirmer que la vente des parts de propriété par étage de l'immeuble situé sur l'art. **** du cadastre de Y. _____ a revêtu un caractère professionnel et généré un revenu d'activité indépendante de commerçant d'immeubles dans le chapitre des recourants pour la période fiscale 2014.

Les recourants ont certes, dans un premier temps, acquis, au moyen de 330'000 fr. de fonds propres provenant d'une avance d'hoirie accordée à la recourante par ses parents, un terrain à Y. _____ en vue de construire un immeuble pouvant abriter les bureaux de la société, dont le développement fulgurant nécessitait impérativement un déménagement dans des locaux plus spacieux que ceux trop exigus et inadaptés occupés jusqu'alors. Il n'est pas contesté non plus que le projet initial a été rendu inutile de manière parfaitement fortuite par la disponibilité immédiate de locaux en ville de Neuchâtel et leur achat par la société elle-même dans la foulée. Il n'en demeure pas moins que la promotion immobilière mise en place par les recourants après l'achat des locaux sis à Neuchâtel, en lieu et place d'une simple revente de la parcelle devenue inutile au développement de la société, a pris une ampleur et nécessité une planification qui dépassent la simple gestion du patrimoine privé. Cela résulte en premier lieu de l'importance du montant investi par les recourants de 5 millions de francs par rapport au 330'000 fr. initiaux de capitaux propres, ce qui porte à plus de 90% la part de fonds étrangers. A cela s'ajoute qu'avant même d'obtenir

l'autorisation de construire le projet modifié, les recourants ont d'emblée procédé à la constitution de propriétés par étage en vue d'en faciliter la vente future (arrêt 2C 550/2016 du 8 mars 2017 consid. 3.2), sans du reste avoir jamais allégué vouloir y installer leur domicile privé. Enfin, dernier indice majeur relevé à juste titre par l'instance précédente, le recourant exerce la profession d'ingénieur civil. Quoi qu'en pensent les recourants, cette profession confère à celui qui l'exerce - puisqu'il oeuvre dans le domaine de la construction - non seulement des connaissances spéciales qui ne doivent pas nécessairement être celles de l'architecte, avec qui, au demeurant, il travaille en étroite collaboration, mais aussi les contacts nécessaires à la réalisation d'un projet immobilier d'une telle envergure. Il n'importe pas à cet égard que la recourante exerce la profession de psychiatre, du moment que les revenus des époux qui vivent en ménage commun sont additionnés (art. 9 al. 1 LIFD) et qu'il suffit par conséquent que l'un des deux dispose de connaissances particulières dans le domaine immobilier.

En jugeant que les recourants ont obtenu un revenu provenant de d'une activité accessoire indépendante de commerçants d'immeubles, l'instance précédente a correctement appliqué le droit fédéral. Le recours est donc rejeté en matière d'impôt fédéral direct.

II. Impôt cantonal et communal

4.

L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, provenant de l'activité lucrative indépendante (art. 7 al. 1 LHID), parmi lesquels figurent, aux termes de l'art. 8 al. 1 LHID, tous les bénéfices en capital provenant de l'aliénation, de la réalisation ou de la réévaluation comptable ou du transfert dans la fortune privée d'éléments de la fortune commerciale, tandis qu'en vertu de l'art. 12 al. 1 LHID, l'impôt sur les gains immobiliers a pour objet les gains réalisés lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble faisant partie de la fortune privée du contribuable, à condition que le produit de l'aliénation soit supérieur aux dépenses d'investissement (prix d'acquisition ou autre valeur s'y substituant, impenses). Le revenu et la fortune des époux qui vivent en ménage commun s'additionnent, quel que soit le régime matrimonial (art. 3 al. 3 LHID).

Il s'ensuit que les motifs qui ont conduit au rejet du recours en matière d'impôt fédéral direct s'appliquent également en matière d'impôt cantonal et communal, tant en ce qui concerne la qualification de l'activité immobilière. Les griefs des recourants doivent être écartés. Le recours est donc rejeté en matière d'impôt cantonal et communal.

5.

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours en matière de droit public. Succombant, les recourants doivent supporter les frais de la procédure fédérale solidairement entre eux (art. 66 al. 1 et 5 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct.

2.

Le recours est rejeté en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal.

3.

Les frais judiciaires, arrêtés à 4'000 fr., sont mis à la charge des recourants solidairement entre eux.

4.

Le présent arrêt est communiqué à la mandataire des recourants, au Service des contributions et au Tribunal cantonal de la République et canton de Neuchâtel, Cour de droit public, ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions.

Lausanne, le 18 juin 2018

Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Seiler

Le Greffier : Dubey