

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 710/2016

2C 711/2016

{T 0/2}

Arrêt du 25 août 2016

Ile Cour de droit public

Composition

M. et Mme les Juges fédéraux Seiler, Président,
Aubry Girardin et Donzallaz.

Greffier : M. Dubey.

Participants à la procédure

1. A.X. _____,

2. B.X. _____,

tous les deux représentés par Me Nicolas Pointet, avocat,
recourants,

contre

Service des contributions de la République et
canton de Neuchâtel.

Objet

Impôt fédéral direct, cantonal et communal; rendement de la fortune immobilière, période fiscale 2013

recours contre l'arrêt du Tribunal cantonal de la République et canton de Neuchâtel, Cour de droit public,
du 16 juin 2016.

Considérant en fait et en droit :

1.

B.X. _____ et A.X. _____ sont propriétaires d'une maison à La Chaux de Fonds dans laquelle leur fille occupe un appartement. Dans leur déclaration pour la période fiscale 2013, ils ont inscrit un revenu provenant de la fortune immobilière de 7'500 fr. en relation avec cet appartement, correspondant à 625 fr. par mois.

Par décisions de taxation du 7 mai 2015 en matière d'impôt fédéral direct, cantonal et communal pour la période fiscale 2013, le Service cantonal des contributions du canton de Neuchâtel a imposé une valeur locative de 14'535 fr. en lieu et place d'un revenu immobilier de 7'500 fr., à défaut de preuves de paiement du loyer. Ces décisions ont été confirmées par décision sur réclamation du 12 juin 2015.

2.

Par arrêt du 16 juin 2016, le Tribunal cantonal du canton de Neuchâtel a rejeté le recours que A.X. _____ et B.X. _____ ont déposé contre la décision sur réclamation rendue le 12 juin 2015 par le Service cantonal des contributions du canton de Neuchâtel. Les intéressés avaient certes le droit de passer un contrat de bail oral

avec leur fille et de prévoir un paiement du loyer en mains propres, il leur appartenait néanmoins de prouver qu'un loyer était versé et de quel montant. L'attestation de paiement de loyer du 29 juin 2015 signée par leur fille et eux-mêmes n'était pas probante en raison des liens familiaux entre signataires. Les relevés bancaires des locataires établissant l'existence de prélèvements pour un montant annuel de 18'400 fr. ne permettaient pas de prouver la réalité du versement d'un loyer ni son montant.

3.

Agissant par la voie du recours en matière de droit public, A.X. _____ et B.X. _____ demandent au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler l'arrêt rendu le 16 juin 2016 par le Tribunal cantonal du canton de Neuchâtel, ainsi que les décisions antérieures et de renvoyer l'affaire à l'autorité précédente pour nouvelle décision dans le sens des considérants. Invoquant les art. 8 et 9 Cst., ils se plaignent d'arbitraire dans la constatation des preuves et de la violation du droit fédéral dans l'établissement des faits.

Il n'a pas été ordonné d'échange des écritures.

4.

L'autorité précédente a rendu une seule décision valant pour les deux catégories d'impôts, ce qui est admissible, dès lors que la question juridique à trancher relative à l'imposition du rendement de la fortune immobilière (cf. arrêt 2C 188/2007 du 26 juin 2008 consid. 2.1 in RF 63 2008 638) est réglée de la même façon en droit fédéral et dans le droit cantonal harmonisé (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262 s.). Pour le reste, déposé en temps utile (cf. art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes requises (cf. art. 42 LTF), le recours est dirigé contre une décision finale (cf. art. 90 LTF) rendue par un tribunal supérieur statuant en dernière instance cantonale (cf. art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF). Il a en outre été interjeté par les contribuables destinataires de la décision attaquée, qui ont un intérêt digne de protection à son annulation ou sa modification (cf. art. 89 al. 1 LTF). Il convient donc d'entrer en matière.

Dans la mesure toutefois où les recourants demandent l'annulation de la décision sur réclamation du Service des contributions et des décisions de taxation antérieures, leurs conclusions ne sont pas recevables en raison de l'effet dévolutif complet du recours déposé auprès du Tribunal cantonal.

5.

Par souci d'unification par rapport à d'autres cantons dans lesquels deux décisions sont rendues, le Tribunal fédéral a ouvert deux dossiers, l'un concernant l'impôt fédéral direct (2C 711/2016) et l'autre l'impôt cantonal et communal (2C 710/2016). Comme l'état de fait est identique et que les questions juridiques se recoupent, les deux causes sont jointes et font l'objet d'un seul arrêt (cf. art. 71 LTF et 24 PCF [RS 273]).

6.

Les recourants reprochent à l'instance précédente d'avoir établi les faits de façon manifestement inexacte en appréciant de manière arbitraire les preuves dont elle disposait. Elle aurait dû considérer qu'un loyer de 625 fr. avait été réellement versé, de sorte que l'imposition de la valeur locative ne se justifiait pas.

6.1. L'art. 97 al. 1 LTF prévoit que le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte 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, ce que la partie recourante doit rendre vraisemblable, comme elle l'a fait en l'espèce, par une argumentation répondant aux exigences de l'art. 106 al. 2 LTF (cf. ATF 133 II 249 consid. 1.4.3 p. 254 s.).

6.2. Selon l'art. 123 al. 1 LIFD, les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable. La procédure de taxation est ainsi caractérisée par la collaboration réciproque de l'autorité fiscale et du contribuable (procédure de taxation mixte). Le contribuable est tenu de faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD). Il doit en particulier remplir la déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD) et fournir les documents nécessaires (art. 125 LIFD). A la demande de l'autorité de taxation, il est tenu de fournir tout renseignement écrit ou oral, spécialement lorsque, au vu de la déclaration

d'impôt, des questions surgissent à propos des revenus, des frais d'acquisition, de l'évolution de la fortune, etc. (cf. art. 126 al. 2 LIFD) Le contribuable porte ainsi la responsabilité de l'exactitude de sa déclaration (arrêt 2C 47/2009 du 26 mai 2009 in RDAF 2009 II 408 consid. 5 et les références citées).

La taxation incombe à l'autorité, laquelle contrôle la déclaration d'impôt et procède aux investigations nécessaires (art. 130 al. 1 LIFD). En procédure de taxation, la maxime inquisitoire prévaut: l'autorité n'est pas liée par les éléments imposables reconnus ou déclarés par le contribuable. 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 2C 47/2009 du 26 mai 2009 in RDAF 2009 II 408 consid. 5 et les références citées).

6.3. L'instance précédente a constaté que les recourants avaient déposé une attestation de paiement de loyer datée du 29 juin 2015. Elle a toutefois jugé que l'autorité fiscale était fondée à exiger en sus une preuve effective de ce paiement, compte tenu des liens de famille entre les parties et de l'intérêt des propriétaires à minimiser la charge fiscale.

Les recourants soutiennent que l'attestation en cause constitue une quittance au sens de l'art. 88 CO, dont l'instance précédente ne pouvait mettre en doute la valeur probante sans s'exprimer sur les conséquences pénales de l'établissement d'un faux dans les titres. Ils sont également d'avis que la motivation de l'arrêt attaqué conduit à exiger d'eux la production d'un contrat de bail écrit ou le choix d'un mode de paiement spécifique, ce qui est contraire au code des obligations et au droit suisse qui n'admet pas que les règles fiscales imposent indirectement une forme aux contrats entre particuliers.

Il est douteux que les griefs des recourants puissent être examinés au regard des exigences accrues de motivation de l'art. 106 al. 2 LTF. A tout état de cause, ils ne démontrent pas concrètement en quoi il est insoutenable de douter de la force probante d'une attestation établie, a posteriori, entre membres d'une même famille, dont le contenu n'est pas même corroboré par les extraits bancaires fournis par la fille des recourants. Ces derniers laissent apparaître des prélèvements annuels d'un total de 18'400 fr. en 2013, soit une somme de 1'533 fr. 35 par mois qui n'équivaut pas aux loyers dont le versement est allégué. Pour le surplus, il n'appartient pas aux autorités fiscales de se prononcer sur l'éventuelle existence d'infractions pénales. Enfin, l'instance précédente n'exige pas des recourants qu'ils passent un contrat en la forme écrite, mais uniquement qu'ils démontrent l'existence de versements effectifs des loyers qu'ils invoquent. Le grief d'appréciation arbitraire des preuves doit donc en tous les cas être écarté.

I. Impôt fédéral direct

7.

7.1. L'instance précédente a correctement exposé le droit fédéral applicable. Est en effet imposable, selon l'art. 21 al. 1 LIFD, le rendement de la fortune immobilière, en particulier tous les revenus provenant de la location, de l'affermage, de l'usufruit ou d'autres droits de jouissance (let. a), ainsi que la valeur locative des immeubles ou de parties d'immeubles dont le contribuable se réserve l'usage en raison de son droit de propriété ou d'un droit de jouissance obtenu à titre gratuit (let. b). Lorsque le propriétaire loue son logement, le loyer constitue en principe un revenu au sens de l'art. 21, al. 1, let. a LIFD. S'il occupe en revanche lui-même l'immeuble, la valeur locative de ce dernier est imposable conformément à l'art. 21, al. 1, let. b LIFD.

Les autorités fiscales doivent en règle générale s'en tenir aux contrats conclus par les contribuables. Elles peuvent toutefois s'en écarter lorsqu'il y a évasion fiscale. En pratique, cela signifie, en matière de rendement de la fortune immobilière, que lorsque les parties n'ont pas passé d'autres accords et que l'on n'est pas non plus

en présence d'une combinaison de contrats, le contrat de location paraît inhabituel et inadapté aux données économiques non pas lorsque le loyer convenu est à la limite de constituer une donation mixte, mais uniquement lorsqu'il franchit manifestement cette valeur limite. Quand le loyer équivaut à moins de la moitié de la valeur locative et que l'on se trouve, en raison de la cession majoritaire et à titre gratuit de l'objet loué, en présence d'une situation proche de l'usage personnel, il faut supposer - sans qu'il n'y ait lieu d'examiner si les parties avaient la volonté de faire une donation - que le contrat de location a été conclu abusivement, soit uniquement en vue d'économiser des impôts qui auraient été dus si les rapports de droit avaient été aménagés de manière appropriée. Le contribuable a toutefois la possibilité, dans un tel cas, de renverser la présomption d'évasion fiscale et d'apporter la preuve contraire (arrêt 2A.553/2003 du 28 janvier 2005, consid. 5).

7.2. En l'espèce, l'instance précédente a constaté que les preuves produites par les recourants ne permettaient pas de démontrer que leur fille avait payé le montant de 625 fr. qu'ils prétendent avoir convenu avec elle. Ils ne prétendent pas non plus qu'elle se serait acquittée d'une autre prestation en contrepartie en 2013 (cf. arrêt p. 5 let. b). C'est donc en vain que les recourants reprochent à l'instance précédente d'avoir violé le droit fédéral en s'écartant indûment d'un contrat oral dont ni le contenu et ni l'exécution effective ne sont établis. Dans ces circonstances, les recourants ont été placés à juste titre par les autorités cantonales dans la situation du contribuable qui se réserve l'usage de son bien immobilier en raison de son droit de propriété et doivent par conséquent être imposés sur la valeur locative de leur immeuble.

II Impôt cantonal et communal

8. L'art. 7 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14) a une teneur identique à celle de l'art. 21 LIFD en matière de rendement de la fortune immobilière. Il s'ensuit que les motifs qui ont conduit au rejet du recours en matière d'impôt fédéral direct valent également en matière d'impôt cantonal et communal.

9.

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours dans la mesure où il est recevable en application de la procédure simplifiée de l'art. 109 LTF. Succombant, les recourants doivent supporter les frais judiciaires, solidairement entre eux (art. 66 al. 1 et 5 LTF). Il n'est pas alloué d'indemnité de dépens (art. 68 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Les causes 2C 710/2016 et 2C 711/2016 sont jointes.

2.

Le recours est rejeté, dans la mesure où il est recevable en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2013.

3.

Le recours est rejeté, dans la mesure où il est recevable en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal de la période fiscale 2013.

4.

Les frais judiciaires, arrêtés à 2'000 fr., sont mis à la charge des recourants solidairement entre eux.

5.

Le présent arrêt est communiqué au 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 25 août 2016
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Seiler

Le Greffier : Dubey