

BGer 2A.23/2004 vom 1. September 2004

Bundesgericht, 2004-09-01, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2A.23_2004

FR: TF 2A.23/2004 du 1 septembre 2004

IT: TF 2A.23/2004 del 1 settembre 2004

Regeste

Finances publiques & droit fiscal

Erwägungen

E. 1.1

Dirigé contre une décision fondée sur le droit public fédéral prise en dernière instance cantonale, et respectant les délai et formes légaux, le présent recours est recevable tant en vertu des art. 97 ss OJ que de la disposition spéciale de l' art 146 LIFD .

E. 1.2

D'après l' art. 104 let. a OJ , le recours de droit administratif peut être formé pour violation du droit fédéral, y compris l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation (ATF 128 II 145 consid. 1.2.1 p. 150). Le Tribunal fédéral vérifie d'office l'application du droit fédéral, qui englobe notamment les droits constitutionnels des citoyens (ATF 129 II 183 consid. 3.4 p. 188; 128 II 56 consid. 3.2b p. 60; 126 V 252 consid. 1a p. 254). Comme il n'est pas lié par les motifs invoqués par les parties (art. 114 al. 1 in fine OJ), il peut admettre le recours pour d'autres raisons que celles avancées par le recourant ou, au contraire, confirmer l'arrêt attaqué pour d'autres motifs que ceux retenus par l'autorité intimée (ATF 129 II 183 consid. 3.4 p. 188; 127 II 8 consid. 1b p. 12, 264 consid. 1b p. 286; 125 II 497 consid. 1b/aa p. 500 et les arrêts cités). En matière de contributions publiques, il peut aller au-delà des conclusions des parties pour violation du droit fédéral ou constatation inexacte ou incomplète des faits (art. 114 al. 1 OJ). En revanche, lorsque, comme ici, le recours est dirigé contre la décision d'une autorité judiciaire, le Tribunal fédéral est lié par les faits constatés dans cette décision, sauf s'ils sont manifestement inexacts ou incomplets, ou s'ils ont été établis au mépris de règles essentielles de procédure (art. 104 lettre b et 105 al. 2 OJ ; ATF 128 II 145 consid. 1.2.1 p. 150; 126 II 196 consid. 1 p. 198). En outre, le Tribunal fédéral ne peut pas revoir l'opportunité de l'arrêt entrepris, le droit fédéral ne prévoyant pas un tel examen en la matière (art. 104 let . c ch. 3 OJ).

E. 2.1

La présente cause porte sur l'imposition, au titre de l'impôt fédéral direct de la période fiscale 1995-1996, du produit obtenu par les ex-époux X._____ et Y._____ lors de la vente du groupe B._____ selon le contrat du 18 octobre 1993. La loi sur l'impôt fédéral direct est entrée en vigueur le 1er janvier 1995, abrogeant l'arrêté sur l'impôt fédéral direct. Se pose donc, en premier lieu, la question du droit applicable.

E. 2.2

Le Tribunal administratif a considéré que le calcul des éléments imposables devait être fait conformément au droit en vigueur au moment où les faits générateurs de l'impôt se sont

produits et qu'il convenait donc, en l'espèce, de faire application de l'arrêté sur l'impôt fédéral direct. Il s'est toutefois référé à l'arrêt non publié du Tribunal fédéral du 31 janvier 2000, 2A.568/1998 consid. 10a. Cet arrêt indique que les questions de droit matériel, tel le calcul d'éléments soumis à l'impôt fédéral direct, sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses. Si ces dernières sont antérieures au 1er janvier 1995, c'est dès lors l'arrêté sur l'impôt fédéral direct qui s'applique. Inversement, lorsque la période fiscale dont il s'agit est, comme ici, postérieure à l'entrée en vigueur de la loi sur l'impôt fédéral direct, c'est cette loi qui s'applique s'agissant de calculer les éléments soumis à l'impôt. L'Administration fédérale des contributions a publié, le 12 novembre 1992, une circulaire (no 2 de la période fiscale 1995/1996) relative au revenu provenant de l'activité lucrative indépendante selon l'art. 18 LIFD et une notice sur le même sujet (textes reproduits in Peter Agner/Beat Jung/Gotthard Steinmann, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2001, n. 10 ad art. 18 p. 68 et la notice en outre in: Archives 61 513). La notice expose (ch. 1 in fine) que pour le calcul ordinaire du revenu provenant de l'activité lucrative indépendante, établi pour la première fois selon les dispositions de la loi sur l'impôt fédéral direct, le revenu moyen des exercices clos en 1993 et 1994 est déterminant, à moins que, durant la période 1993-1994, il n'ait été procédé à une taxation intermédiaire, auquel cas on appliquera encore les dispositions de l'arrêté sur l'impôt fédéral direct pour l'imposition des bénéfices en capital (art. 43 al. 1 en relation avec l'art. 21 al. 1 let. d et f AIFD).

E. 2.3

Il convient d'abord de déterminer si les opérations du recourant relevaient d'une activité lucrative indépendante ou s'il n'a fait qu'administrer sa fortune privée. Dans ce dernier cas, les gains réalisés échappent à toute imposition quelle que soit la législation applicable. Si le bénéfice obtenu en 1993 a été réalisé dans le cadre d'une activité indépendante et qu'il est considéré comme revenu accessoire, non compris dans la taxation intermédiaire effectuée au 1er janvier 1994, il est imposable pendant la période fiscale 1995-1996. Il doit alors être soumis à la loi sur l'impôt fédéral direct. En revanche, s'il est qualifié de bénéfice en capital et fait partie de l'activité principale du recourant, il ne serait imposable qu'aux conditions des art. 43 et 21 al. 1 let. d et f AIFD, c'est-à-dire pour autant que le contribuable soit astreint à tenir des livres. La période fiscale de l'art. 43 AIFD correspond à celle où est survenu le motif de taxation intermédiaire, ici 1993.

E. 3.1

L'art. 18 al. 1 LIFD prévoit: "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." L'art. 21 al. 1 let. a AIFD dispose que l'impôt se calcule sur le revenu total du contribuable provenant d'une activité à but lucratif, du rendement de la fortune ou d'autres sources de recettes, en particulier sur tout revenu provenant d'une activité, y compris accessoire, et les revenus acquis en compensation. La distinction entre la simple gestion du patrimoine privé et l'activité lucrative indépendante intervient dans les mêmes termes sous l'angle de l'art. 18 LIFD et sous celui de l'art. 21 al. 1 let. a AIFD. La jurisprudence développée dans le cadre de l'art. 21 al. 1 let. a AIFD (cf. Danielle Yersin, Les gains en capital considérés comme le revenu d'une activité lucrative, in: Archives 59 137ss p.141 et la jurisprudence citée) conserve en effet toute sa valeur sous l'empire de l'art. 18 LIFD (ATF 125 II 113; Die Praxis 2003 no 65 p. 321, Revue fiscale 58/2003 p. 129 consid. 3.2, 2A.156/2002).

E. 3.2

Ainsi que le Tribunal fédéral a eu l'occasion de le préciser (RDAF 2001 II 233, 2A.4/1998), un degré de financement substantiel par des fonds étrangers, une possession de courte durée et un chiffre d'affaires annuel relativement élevé, avec une mise de fonds importante et une grande prise de risques, sont des indices que le contribuable gère son portefeuille-titres, non pas uniquement de manière dynamique, mais aussi de façon systématique et méthodique. Il importe d'ailleurs peu que le contribuable n'agisse pas lui-même: il doit en effet se laisser opposer les activités déployées par le gestionnaire de son choix. Outre la manière systématique ou planifiée de procéder, la fréquence des transactions et une courte durée de possession, constituent également des indices allant dans le sens d'une activité lucrative. Il en va de même du rapport étroit avec les affaires ou l'activité professionnelle du contribuable, la mise en oeuvre de connaissances techniques spéciales, le fait d'agir conjointement avec d'autres personnes actives dans le domaine en cause, respectivement la réalisation d'une affaire dans le cadre d'une société de personnes ou en s'adjoignant le concours de spécialistes. Chacun de ces indices peut, en conjonction avec d'autres, mais le cas échéant également à lui seul, suffire pour faire conclure à une activité lucrative indépendante au sens de l'art. 18 LIFD (RDAF 2003 II 209, 2A.66/2002; 2002 II 480, 2A.205/2001). Selon les cas, une opération unique peut même ressortir à une telle activité lorsque, par son ampleur, sa complexité, les connaissances requises ou les moyens mis en oeuvre, elle excède largement les capacités d'un simple particulier en matière de gestion de ses biens, respectivement les limites d'un mandat de gestion de fortune de type traditionnel. Tel est également le cas lorsque l'opération isolée est en rapport avec la profession principale du contribuable. Ce sont les circonstances dans lesquelles s'est déroulée l'opération et son but qui sont déterminants (ATF 93 I 285; Die Praxis 2003 no 192 p. 1055, Der Steuerentscheid 2003 B 23.1 no 55, 2A.486/2002).

E. 3.3

Il est vraisemblable que le recourant n'aurait jamais obtenu un tel montant, soit 4'290'000 fr., lors de l'aliénation des participations que son couple détenait, directement ou indirectement (par l'intermédiaire de B. _____ Holding) dans l'ensemble des sociétés du groupe du même nom, s'il n'avait précisément commencé par constituer ce groupe, au moyen d'une série d'opérations méthodiquement planifiées. L'ensemble de ces opérations, depuis la fondation de C. _____ SA par Y. _____ et l'acquisition par le recourant de la totalité du capital-actions de B. _____ jusqu'à la réalisation finale en date du 18 octobre 1993, doit donc être analysée comme formant un tout. Il est peu probable que, lors des premières opérations, en 1987 et 1988, l'issue finale, telle qu'elle s'est présentée en 1993, ait été déjà prévisible. Il n'en demeure pas moins, et c'est ce qui est décisif, que toutes les opérations menées depuis 1987 tendaient vers un résultat de ce genre et qu'elles seules en ont rendu possible la survenance. Il ne saurait, dans ces conditions, être question de faire débiter l'activité déployée par le recourant en 1991 seulement, comme celui-ci le demande à titre subsidiaire. Il ne saurait non plus être question d'admettre que le recourant n'a fait que saisir une occasion favorable pour la vente des participations, dès lors qu'il a au contraire tout fait pour en provoquer l'avènement. Enfin, et toujours dans ces mêmes conditions, ni le temps écoulé entre 1987 et 1993, ni le petit nombre des transactions effectuées durant ce laps de temps ne sauraient à eux seuls être décisifs. Il a été procédé à la création de deux entités nouvelles (C. _____ SA et B. _____ Holding), des augmentations de capital-actions, des divisions d'actions en titres de valeur nominale réduite, des transferts de

participations et des prises de participations croisées avec l'octroi d'un prêt sans intérêts, une participation active du recourant comme administrateur de deux, puis de trois des sociétés du groupe (C. _____ SA et B. _____ Holding et, dès novembre 1989, B. _____ SA). Il n'est pas contestable que cette série d'opérations excédait très largement, par sa complexité, une simple gestion de patrimoine privé. Il ne fait enfin aucun doute qu'une activité de cette nature et de cette envergure impliquait de grandes connaissances en matière d'ingénierie financière que le recourant possédait en raison de sa formation et de son expérience professionnelle. Il s'est, en effet, établi en tant que conseiller indépendant en cette matière, entre le 1er janvier 1988 et le 15 avril 1994. Le lien entre cette série d'opérations et sa profession est donc indéniable. Il est à cet égard significatif que l'essentiel du capital-actions de B. _____ SA ait été acquis d'un groupe auquel appartenait la Banque A. _____, alors employeur du recourant. Il n'est guère vraisemblable qu'un simple particulier, occupé à la seule gestion de son patrimoine privé, aurait pris le risque d'acquérir, fût-ce à vil prix, la totalité du capital-actions d'une société qui "avait apparemment dû cesser toute activité en raison d'un procès civil l'opposant à un ancien client en faillite". La revente ultérieure "à soi-même" de ce capital pour un montant sans commune mesure avec le prix d'acquisition et la valeur intrinsèque des actions dénote également un haut degré de sophistication et porte la marque du professionnel.

E. 3.4

Au vu de ce qui précède, le produit de la vente des participations des ex-époux X. _____ et Y. _____ doit être qualifié de revenu provenant d'une activité lucrative indépendante. Bien qu'il ait utilisé ses connaissances professionnelles, le recourant a exercé son activité dans le commerce de titres à titre accessoire et distinctement de sa profession principale (d'abord salariée, puis de conseiller indépendant). Dès lors, elle échappait à la taxation intermédiaire effectuée au 1er janvier 1994 pour le passage d'une activité lucrative principale indépendante à une activité lucrative principale dépendante. La circulaire de l'Administration fédérale des contributions ne s'applique donc pas sur ce point. Le bénéfice obtenu est normalement imposable en 1995-1996 selon l' art. 18 al. 1 LIFD et échappe totalement à l'arrêté sur l'impôt fédéral direct. Bien qu'ayant appliqué l'arrêté sur l'impôt fédéral direct au lieu de la loi sur l'impôt fédéral direct, le Tribunal administratif a assimilé, à juste titre et sans violer le droit fédéral, l'ensemble des opérations susmentionnées à une activité lucrative indépendante et a confirmé l'imposition du produit final réalisé en 1993 lors de la période fiscale 1995-1996 de l'impôt fédéral direct.

E. 4

Le recourant conteste le calcul du gain réalisé grâce à l'opération du 18 octobre 1993. Il fait valoir que pour établir le bénéfice obtenu par la vente des participations il aurait fallu en déterminer la valeur "lors du début de (la) prétendue activité indépendante, soit après 1991". Il soutient que celle-ci est proche de celle retenue au moment de la vente car l'augmentation de valeur des actions entre 1991 et 1993 aurait été nulle. En outre, la valeur des actions B. _____ SA ne saurait en aucun cas être inférieure au montant déclaré de 70 fr. par action. Finalement, le recourant reproche aux autorités cantonales de n'avoir pas tenu compte de la valeur des actions de D. _____ Corp. à l'époque du début de son activité indépendante. De plus, il invoque le cours du dollar, à la date de cette acquisition, de 1.60 fr. Contrairement à ce que prétend le recourant, il n'y a pas lieu de tenir compte de la valeur des titres en 1991, mais bien de leur prix d'acquisition réel, car son activité dans le domaine n'a pas débuté en 1991 (cf. consid. 3.3). Au surplus, il n'y a pas lieu d'entrer en matière sur

les revendications du recourant. En effet, celui-ci aurait eu tout loisir d'établir les différentes valeurs en cause lors des précédentes procédures, ce qu'il n'a pas fait. De plus, il a refusé de donner des renseignements au sujet de D. _____ Corp. On ne voit dès lors pas pourquoi il faudrait aujourd'hui tenir compte d'éléments choisis arbitrairement par le recourant sans connaître l'ensemble des composantes de la transaction du 18 octobre 1993. En outre, celui-ci ne démontre pas d'erreur majeure de la part de l'autorité fiscale qui a dû procéder partiellement à une appréciation en l'absence d'éléments plus précis.

E. 5

Il résulte de ce qui précède que le recours doit être rejeté. Succombant, le recourant doit supporter un émolument judiciaire (art. 156 al. 1 OJ). Il n'y a pas lieu d'allouer de dépens (art. 159 al. 1 OJ).

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