

## **NE\_GERICHTE TA.1995.214 vom 7. Januar 1997**

NE Tribunal cantonal, 1997-01-07, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne\\_gerichte\\_TA.1995.214](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_TA.1995.214)

FR: NE\_GERICHTE TA.1995.214 du 7 janvier 1997

IT: NE\_GERICHTE TA.1995.214 del 7 gennaio 1997

### **Erwägungen**

#### **E. 1**

Interjeté dans les formes et délai légaux, le recours est recevable.

#### **E. 2**

a) Le recourant se plaint d'une violation de son droit d'être entendu par le service des contributions, lequel ne lui a pas laissé la faculté de se prononcer sur tous les documents versés au dossier avant de prendre sa décision. La jurisprudence a déduit du droit d'être entendu, consacré en procédure administrative cantonale par l'article 21 al.1 LPJA, en particulier le droit pour le justiciable de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à son détriment, celui de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur le sort de la décision, celui d'avoir accès au dossier, celui de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos. En effet, le droit d'être entendu est à la fois une institution servant à l'instruction de la cause et une faculté de la partie, en rapport avec sa personnalité, de participer au prononcé d'une décision qui lèse sa situation juridique. La jurisprudence admet que la violation du droit d'être entendu peut être réparée lorsque le recourant a eu l'occasion de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'une pleine cognition, revoyant librement toutes les questions qui auraient pu être soumises à l'autorité inférieure si celle-ci avait normalement préservé le droit d'être entendu de la partie (RJN 1995, p.134 et les références). Or, en matière de contributions directes – cantonales, communales et fédérales – le Tribunal administratif n'est lié ni par les motifs invoqués à l'appui du recours, ni par les constatations de fait de l'autorité inférieure (art.43 al.1 et 2 LPJA), et il peut être saisi de tous les griefs indiqués par l'article 33 LPJA, à l'exception de l'inopportunité de la décision attaquée (RJN 1993, p.299). Toutefois, s'il s'agit de trancher une question de pur droit et si le renvoi à l'autorité inférieure constituerait un acte de procédure vain, la réparation du vice peut être admise (RJN 1984, p.248 cons.c; 1980-1981, p.218). b) En l'espèce, le recourant a eu la possibilité de consulter l'intégralité des pièces versées au dossier avant qu'il soit procédé à un second échange d'écritures. La distinction entre l'activité professionnelle du contribuable et la simple gestion de sa fortune privée doit se faire, en matière d'impôt fédéral direct, au regard de l'abondante jurisprudence établie par le Tribunal fédéral au cours de ces 40 dernières années. Cette jurisprudence représente un édifice bien construit qui offre au contribuable une certaine sécurité juridique ( Yersin , Les gains en capital considérés comme le revenu d'une activité lucrative, in Archives de droit fiscal suisse 59, p.170-171). Cela étant, ni l'autorité inférieure ni la Cour de céans ne sauraient trancher en opportunité un cas relevant de cette matière. Dès lors, l'éventuelle violation du droit d'être entendu dont se plaint le recourant a été réparée dans le cadre de la présente procédure.

#### **E. 3**

a) La loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD), entrée en vigueur le 1er janvier 1995, a abrogé l'arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt fédéral direct (AIFD). Cependant, l'objet de la présente contestation concerne la taxation pour 1989-1990, de sorte que l'ancien droit est applicable. b) Conformément à l'article 21 al.1 AIFD, le revenu total du contribuable est assujéti à l'impôt fédéral direct, qu'il provienne d'une activité à but lucratif, du rendement de la fortune ou d'autres sources de recette. Est imposable, en particulier, le revenu d'une activité (commerce, artisanat, etc.), y compris les revenus accessoires (litt.a). Seront donc assujéttis tous les revenus provenant d'une activité orientée vers un gain, que cette activité soit exercée régulièrement, périodiquement ou en une seule fois (Archives 58, p.668; ATF 112 Ib 230). Les bénéfices réalisés par l'aliénation d'éléments du patrimoine constituent le revenu d'une activité lucrative au sens de l'article 21 al.1 litt.a AIFD dans la mesure où ils résultent d'une telle activité lucrative. Ils ne tombent pas sous le coup de cette disposition s'ils sont réalisés dans le cadre de la stricte administration de la fortune privée ou lorsque le contribuable profite d'une occasion s'offrant par hasard, sans exercer à proprement parler une activité lucrative (ATF 104 Ib 166, 96 I 655, 663, 667). La distinction entre gestion de la fortune privée et activité lucrative n'est pas toujours facile. C'est particulièrement vrai lorsqu'il ne s'agit pas d'une activité principale ou d'une activité accessoire en rapport avec l'activité principale (Archives 58, p.669; 49, p.558). Le Tribunal fédéral a déjà traité cette distinction dans un certain nombre de décisions relatives pour la plupart à l'aliénation d'immeubles (ATF 115 Ib 269 cons.c, 112 Ib 81, 104 Ib 166). Il a toutefois considéré qu'il n'y avait aucune raison pour que les critères adoptés à cet effet pour les ventes d'immeubles ne valent pas aussi pour le commerce d'or, pour les opérations à terme sur devises ou pour le commerce de titres proprement dits (Archives 58, p.669 et les arrêts cités). Les gains réalisés à cette occasion ne sont donc imposables que lorsqu'ils sont le produit d'une activité lucrative selon l'article 20 al.1 litt.a AIFD. c) Eu égard à ce qui précède, la distinction entre simple administration de la fortune privée et activité lucrative doit être effectuée sur la base des différents critères en question qui, pris séparément ou tous ensemble, doivent indiquer l'existence d'une activité lucrative au sens de l'article 21 al.1 litt.a AIFD (Archives 58, p.666; RDAF 1991, p.193). Ces différents critères peuvent être, par exemple, l'étroite relation de la transaction avec l'activité du contribuable, la mise en œuvre de connaissances spéciales, l'utilisation d'une part importante de capitaux étrangers pour financer l'opération, la durée de la possession, la manière d'opérer la transaction, l'intention manifeste de réaliser un gain rapidement ainsi que la fréquence des achats et des ventes (Archives 59, p.713-714; ATF 104 Ib 167). A lui seul, chacun de ces critères, qui n'a pas de valeur absolue puisqu'il s'agit de simples indices, peut – mais ne doit pas nécessairement – indiquer une activité à but lucratif. Ce qui est déterminant, c'est que le contribuable se soit efforcé, de la même manière qu'un commerçant indépendant agissant à titre accessoire, d'exploiter les fluctuations des prix du marché pour réaliser un bénéfice. Il faut donc déterminer de cas en cas et au regard de l'ensemble des circonstances si le caractère professionnel de l'opération considérée existe ou non (Archives 59, p.713, 58, 669; ATF 104 Ib 167-168, 96 I 670).

#### **E. 4**

En l'espèce, il est constant que le recourant a réalisé un bénéfice de 489'981 francs par l'achat et la vente d'actions de G. SA lors de la période de calcul. L'intéressé conteste cependant que le gain provenant de ces transactions puisse être considéré comme un revenu et soutient qu'il relève de la simple administration de sa fortune privée. a) R. prétend que le bénéfice qu'il a tiré de la vente d'actions litigieuse, le 7 octobre 1988, constitue une

opération isolée, réalisée à la faveur d'une occasion propice. Ainsi que le relève l'intéressé lui-même, le critère du caractère systématique des opérations est l'un des plus importants, si ce n'est le plus important pour que puisse être qualifié de revenu le gain réalisé. Le nombre des achats et des ventes du contribuable est le signe du caractère systématique de l'activité. Il n'existe toutefois pas de nombre décisif d'opérations qui permettent de départager l'activité commerciale de la gestion de la fortune privée. Si les achats et les ventes sont fréquents et réguliers, une forte présomption naît en faveur de l'existence d'une activité commerciale. En cas de doute, d'autres facteurs permettent de qualifier l'aliénation, tels que son rapport avec la profession du contribuable, le financement de l'opération, sa brièveté, etc. La répartition des opérations dans le temps ne joue pas de rôle. Les achats peuvent être groupés massivement sur une certaine période, seules des ventes intervenant ultérieurement ( Yersin , op.cit., p.142-143). Lorsque l'autorité fiscale examine s'il y a commerce professionnel, elle est en droit de prendre en considération non seulement les opérations conclues pendant la période de calcul en question mais également les faits antérieurs ou postérieurs à cette période (Archives 50, p.365). En l'espèce, ainsi que cela ressort non seulement de ses déclarations d'impôts entre 1988 et 1991, mais aussi de la correspondance adressée par son mandataire d'alors, la fiduciaire Jaquenoud, à l'administration des contributions le 3 novembre 1992, le recourant a procédé à d'importantes ventes d'actions de la société G. SA entre 1988 et 1992. Dans ces circonstances, sur le vu de la jurisprudence mentionnée ci-dessus, on ne saurait qualifier d'opération isolée la vente litigieuse du 7 octobre 1988. b) Le recourant conteste qu'il y ait une étroite relation entre la transaction et son activité de spécialiste en éléments de construction préfabriqués. Il y a lieu toutefois de constater que l'intéressé a joué un rôle de promoteur dans la réalisation du Golf d'Esery. Preuve en est qu'avant même la constitution de la société anonyme G. SA il a avancés 196'000 francs (v. déclaration d'impôts 1988), qu'il a augmenté ses avances financières par la suite (v. déclarations d'impôt 1989 et 1990) et qu'il a fait valoir, dans sa comptabilité 1990, des frais de représentation comme promoteur en les justifiant de la manière suivante auprès du fisc : "Bien que situé sur France, G. comprend une majorité de joueurs provenant de la région genevoise. Parmi ces personnes, il s'en trouve beaucoup qui ont des responsabilités dans des entreprises genevoises, entre autres dans le domaine de l'architecture ou autre ayant des relations avec la construction. Un total de fr. 806.25 pour rencontrer des personnes influentes ne paraît pas très élevé" (lettre de la fiduciaire Jaquenoud au service des contributions du 8.4.1994). Il est par ailleurs notoire que pour devenir membre d'un club de golf, il convient généralement de prendre une participation financière dans la société, ce qui était précisément le cas pour le G.. En la cause, P. SA explique en effet que "dans une deuxième phase, fin 1989/90, les actionnaires de la société G. SA offrirent leurs actions à 800 nouveaux actionnaires, les futurs joueurs de golf. A chaque vente, le nouvel actionnaire devait en outre octroyer un prêt de 18'000 francs à la société G. SA, soit au total un prêt non remboursable de 14'400'000 francs qui figure au passif de cette société" (v. réponse, p.4). On ne saurait perdre de vue enfin le rôle joué par l'acquéreur des actions dont le produit de la vente est ici litigieux : H.. Celui-ci, qui était à la tête de l'entreprise P. SA, alors que R. en était directeur, a par la suite fondé la société G. SA avec ce dernier avant de vendre ses actions, de concert avec le recourant, à de futurs joueurs de golf recrutés parmi les gens travaillant dans l'architecture ou la construction. Force est dès lors de constater qu'il existe une étroite relation entre la transaction et l'activité professionnelle, au sens large, du contribuable. En outre, l'opération litigieuse ne procède nullement du hasard, mais elle s'inscrit dans un processus à caractère nettement commercial

qui consiste, pour le promoteur d'une société, à acquérir, en vue de les revendre avec bénéfice, des actions de cette société alors qu'elle n'a pas encore entièrement réalisé le but qui apportera une plus-value importante à son patrimoine, en l'occurrence la construction et l'exploitation d'un golf. c) C'est en vain également que le recourant conteste qu'une part importante de capitaux étrangers lui a permis de financer l'opération. En effet, 400'000 francs ont été nécessaires à R. pour acquérir de S. 481 actions le 29 août 1988. La moitié de cette somme, soit 200'000 francs, était payable à la signature du contrat et le solde le 28 février 1989. Or, aux termes de la convention de cession d'actions conclu avec H. le 7 octobre 1988, R. a reçu 200'000 francs le 1er septembre 1988, 300'000 francs le 31 octobre 1988 et 100'000 francs le 28 février 1989, toutes les actions devant rester bloquées en l'étude du notaire K. à Genève jusqu'à complet paiement du prix de vente, c'est-à-dire en principe jusqu'au 28 février 1989. Dès lors, à la rigueur, R. n'a eu à avancer 200'000 francs que du 29 août au 1er septembre 1988, le solde étant financé par le bénéfice de la vente. De plus, il n'a jamais été à proprement parler en possession des 236 actions vendues à H. puisque le transfert s'est fait, par notaire interposé, directement de S. à ce dernier le 28 février 1988. Du reste, il appert que le recourant n'a pas eu l'intention d'acquérir les titres dans le but de faire un placement, mais bien de les revendre immédiatement pour réaliser un bénéfice important. d) Il suit de ce qui précède, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres critères dégagés par la jurisprudence du Tribunal fédéral, que l'activité du recourant est assimilable à celle d'un négociant en titres. Le bénéfice qu'il a réalisé lors de la transaction litigieuse dépasse ainsi le cadre strict de la simple gestion de fortune, de sorte qu'il doit être considéré comme revenu d'une activité à but lucratif au sens de l'article 21 al.1 litt.a AIFD et, partant, soumis à l'impôt fédéral direct.

## **E. 5**

Mal fondé, le recours doit être rejeté sous suite de frais (art.47 al.1 LPJA). Vu le sort de la cause, il n'est pas alloué de dépens.

## **E. 21**

al.1 litt.a AIFD dans la mesure où ils résultent d'une telle activité lucrative. Ils ne tombent pas sous le coup de cette disposition s'ils sont réalisés dans le cadre de la stricte administration de la fortune privée ou lorsque le contribuable profite d'une occasion s'offrant par hasard, sans exercer à proprement parler une activité lucrative (ATF 104 Ib 166, 96 I 655, 663, 667).

La distinction entre gestion de la fortune privée et activité lucrative n'est pas toujours facile. C'est particulièrement vrai lorsqu'il ne s'agit pas d'une activité principale ou d'une activité accessoire en rapport avec l'activité principale (Archives 58, p.669; 49, p.558). Le Tribunal fédéral a déjà traité cette distinction dans un certain nombre de décisions relatives pour la plupart à l'aliénation d'immeubles (ATF 115 Ib 269 cons.c, 112 Ib 81, 104 Ib 166). Il a toutefois considéré qu'il n'y avait aucune raison pour que les critères adoptés à cet effet pour les ventes d'immeubles ne valent pas aussi pour le commerce d'or, pour les opérations à terme sur devises ou pour le commerce de titres proprement dits (Archives 58, p.669 et les arrêts cités). Les gains réalisés à cette occasion ne sont donc imposables que lorsqu'ils sont le produit d'une activité lucrative selon l'article 20 al.1 litt.a AIFD.

c) Eu égard à ce qui précède, la distinction entre simple administration de la fortune privée et activité lucrative doit être effectuée sur la base des différents critères en question qui, pris séparément ou tous ensemble, doivent indiquer l'existence d'une activité lucrative au sens de

l'article 21 al.1 litt.a AIFD (Archives 58, p.666; RDAF 1991, p.193). Ces différents critères peuvent être, par exemple, l'étroite relation de la transaction avec l'activité du contribuable, la mise en œuvre de connaissances spéciales, l'utilisation d'une part importante de capitaux étrangers pour financer l'opération, la durée de la possession, la manière d'opérer la transaction, l'intention manifeste de réaliser un gain rapidement ainsi que la fréquence des achats et des ventes (Archives 59, p.713-714; ATF 104 Ib 167). A lui seul, chacun de ces critères, qui n'a pas de valeur absolue puisqu'il s'agit de simples indices, peut ■ mais ne doit pas nécessairement ■ indiquer une activité à but lucratif. Ce qui est déterminant, c'est que le contribuable se soit efforcé, de la même manière qu'un commerçant indépendant agissant à titre accessoire, d'exploiter les fluctuations des prix du marché pour réaliser un bénéfice. Il faut donc déterminer de cas en cas et au regard de l'ensemble des circonstances si le caractère professionnel de l'opération considérée existe ou non (Archives 59, p.713, 58, 669; ATF 104 Ib 167-168, 96 I 670).

4. En l'espèce, il est constant que le recourant a réalisé un bénéfice de 489'981 francs par l'achat et la vente d'actions de G. SA lors de la période de calcul. L'intéressé conteste cependant que le gain provenant de ces transactions puisse être considéré comme un revenu et soutient qu'il relève de la simple administration de sa fortune privée.

a) R. prétend que le bénéfice qu'il a tiré de la vente d'actions litigieuse, le 7 octobre 1988, constitue une opération isolée, réalisée à la faveur d'une occasion propice. Ainsi que le relève l'intéressé lui-même, le critère du caractère systématique des opérations est l'un des plus importants, si ce n'est le plus important pour que puisse être qualifié de revenu le gain réalisé. Le nombre des achats et des ventes du contribuable est le signe du caractère systématique de l'activité. Il n'existe toutefois pas de nombre décisif d'opérations qui permettent de départager l'activité commerciale de la gestion de la fortune privée. Si les achats et les ventes sont fréquents et réguliers, une forte présomption naît en faveur de l'existence d'une activité commerciale. En cas de doute, d'autres facteurs permettent de qualifier l'aliénation, tels que son rapport avec la profession du contribuable, le financement de l'opération, sa brièveté, etc. La répartition des opérations dans le temps ne joue pas de rôle. Les achats peuvent être groupés massivement sur une certaine période, seules des ventes intervenant ultérieurement (Yersin, op.cit., p.142-143). Lorsque l'autorité fiscale examine s'il y a commerce professionnel, elle est en droit de prendre en considération non seulement les opérations conclues pendant la période de calcul en question mais également les faits antérieurs ou postérieurs à cette période (Archives 50, p.365).

En l'espèce, ainsi que cela ressort non seulement de ses déclarations d'impôts entre 1988 et 1991, mais aussi de la correspondance adressée par son mandataire d'alors, la fiduciaire Jaquenoud, à l'administration des contributions le 3 novembre 1992, le recourant a procédé à d'importantes ventes d'actions de la société G. SA entre 1988 et 1992. Dans ces circonstances, sur le vu de la jurisprudence mentionnée ci-dessus, on ne saurait qualifier d'opération isolée la vente litigieuse du 7 octobre 1988.

b) Le recourant conteste qu'il y ait une étroite relation entre la transaction et son activité de spécialiste en éléments de construction préfabriqués. Il y a lieu toutefois de constater que l'intéressé a joué un rôle de promoteur dans la réalisation du Golf d'Esery. Preuve en est qu'avant même la constitution de la société anonyme G. SA il a avancés 196'000 francs (v. déclaration d'impôts 1988), qu'il a augmenté ses avances financières par la suite (v. déclarations d'impôt 1989 et 1990) et qu'il a fait valoir, dans sa comptabilité 1990, des frais de représentation comme promoteur en les justifiant de la manière suivante auprès du fisc :

"Bien que situé sur France, G. comprend une majorité de joueurs provenant de la région genevoise. Parmi ces personnes, il s'en trouve beaucoup qui ont des responsabilités dans des entreprises genevoises, entre autres dans le domaine de l'architecture ou autre ayant des relations avec la construction. Un total de fr. 806.25 pour rencontrer des personnes influentes ne paraît pas très élevé" (lettre de la fiduciaire Jaquenoud au service des contributions du 8.4.1994).

Il est par ailleurs notoire que pour devenir membre d'un club de golf, il convient généralement de prendre une participation financière dans la société, ce qui était précisément le cas pour le G.. En la cause, P. SA explique en effet que "dans une deuxième phase, fin 1989/90, les actionnaires de la société G. SA offrirent leurs actions à 800 nouveaux actionnaires, les futurs joueurs de golf. A chaque vente, le nouvel actionnaire devait en outre octroyer un prêt de 18'000 francs à la société G. SA, soit au total un prêt non remboursable de 14'400'000 francs qui figure au passif de cette société" (v. réponse, p.4). On ne saurait perdre de vue enfin le rôle joué par l'acquéreur des actions dont le produit de la vente est ici litigieux : H.. Celui-ci, qui était à la tête de l'entreprise P. SA, alors que R. en était directeur, a par la suite fondé la société G. SA avec ce dernier avant de vendre ses actions, de concert avec le recourant, à de futurs joueurs de golf recrutés parmi les gens travaillant dans l'architecture ou la construction. Force est dès lors de constater qu'il existe une étroite relation entre la transaction et l'activité professionnelle, au sens large, du contribuable. En outre, l'opération litigieuse ne procède nullement du hasard, mais elle s'inscrit dans un processus à caractère nettement commercial qui consiste, pour le promoteur d'une société, à acquérir, en vue de les revendre avec bénéfice, des actions de cette société alors qu'elle n'a pas encore entièrement réalisé le but qui apportera une plus-value importante à son patrimoine, en l'occurrence la construction et l'exploitation d'un golf.

c) C'est en vain également que le recourant conteste qu'une part importante de capitaux étrangers lui a permis de financer l'opération. En effet, 400'000 francs ont été nécessaires à R. pour acquérir de S. 481 actions le 29 août 1988. La moitié de cette somme, soit 200'000 francs, était payable à la signature du contrat et le solde le 28 février 1989. Or, aux termes de la convention de cession d'actions conclu avec H. le 7 octobre 1988, R. a reçu 200'000 francs le 1er septembre 1988, 300'000 francs le 31 octobre 1988 et 100'000 francs le 28 février 1989, toutes les actions devant rester bloquées en l'étude du notaire K. à Genève jusqu'à complet paiement du prix de vente, c'est-à-dire en principe jusqu'au 28 février 1989. Dès lors, à la rigueur, R. n'a eu à avancer 200'000 francs que du 29 août au 1er septembre 1988, le solde étant financé par le bénéfice de la vente. De plus, il n'a jamais été à proprement parler en possession des 236 actions vendues à H. puisque le transfert s'est fait, par notaire interposé, directement de S. à ce dernier le 28 février 1988. Du reste, il appert que le recourant n'a pas eu l'intention d'acquérir les titres dans le but de faire un placement, mais bien de les revendre immédiatement pour réaliser un bénéfice important.

d) Il suit de ce qui précède, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres critères dégagés par la jurisprudence du Tribunal fédéral, que l'activité du recourant est assimilable à celle d'un négociant en titres. Le bénéfice qu'il a réalisé lors de la transaction litigieuse dépasse ainsi le cadre strict de la simple gestion de fortune, de sorte qu'il doit être considéré comme revenu d'une activité à but lucratif au sens de l'article 21 al.1 litt.a AIFD et, partant, soumis à l'impôt fédéral direct.

5. Mal fondé, le recours doit être rejeté sous suite de frais (art.47 al.1 LPJA). Vu le sort de la cause, il n'est pas alloué de dépens.

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