

VD_OMNI FI.1997.0157 vom 9. Dezember 1999

VD Tribunal cantonal, 1999-12-09, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1997.0157

FR: VD_OMNI FI.1997.0157 du 9 décembre 1999

IT: VD_OMNI FI.1997.0157 del 9 dicembre 1999

Regeste

c/ACI | Recourante tenue pour l'associée tacite d'une société simple. Donc bénéfice et perte d'exploitation = résultat d'une activité indépendante de l'associée tacite. Recours rejeté: une provision (ou perte de liquidation?) ne peut être déduite si l'associée ne produit ni comptabilité, ni même un état des recettes et dépenses.

Erwägungen

E. 30

octobre 1997 contre la décision sur réclamation du 30 septembre 1997 a été formé par acte écrit et motivé dans le délai légal prévu par l'art. 104 al. 2 de la loi sur les impôts directs cantonaux du 26 novembre 1956 (LI) 2. Selon l'art. 20 LI, tout revenu, même accessoire, provenant d'une activité dépendante ou indépendante, est imposable. L'art. 24 LI exclut expressément la déduction des dépenses que le contribuable consent pour son entretien et celui de sa famille. En revanche, aux termes de l'art. 23 al. 1 lettre c LI, les pertes d'exploitation peuvent être déduites du revenu, conformément à l'art. 73 LI. Pour que les pertes commerciales soient déductibles, il faut non seulement qu'elles aient été comptabilisées, mais encore qu'elles résultent de l'exercice d'une activité indépendante. Ainsi, les pertes déductibles ne se limitent pas à celles subies dans l'exploitation d'une entreprise au sens technique, mais comprennent également celles résultant de toute autre activité lucrative indépendante. Peu importe qu'il s'agisse d'une activité exercée à titre principal ou accessoire (Arch. 49, p. 122; ATF 92 I 122). A ces conditions, le contribuable peut déduire la perte de l'ensemble de ses revenus (R. Oberson, Les pertes commerciales fiscalement déductibles, Arch. 48, p. 97; X. Oberson, Droit fiscal suisse, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1998, pp. 85 et 123; Rivier, Droit fiscal suisse, Neuchâtel 1980, p.168; Ryser, Rolli, Précis de droit fiscal suisse, impôts directs, Berne, 1994, pp. 192-193).

3. a) Le premier objet du litige consiste à déterminer si la recourante, en fournissant les fonds propres nécessaires à l'achat du commerce et en prenant à sa charge une importante partie des pertes, exerçait une activité lucrative indépendante; dans la négative, elle ne saurait prétendre au plan fiscal à la déduction de ses pertes. b) En l'absence de définition légale, la doctrine et la jurisprudence définissent l'activité lucrative indépendante comme toute activité économique exercée en vue de la recherche d'un profit, pour le compte et aux risques du contribuable, selon une organisation propre, librement choisie et reconnaissable à l'extérieur (Cagianut, Höhn, Unternehmenssteuerrecht, 3è éd., Berne 1993, § 1 n.17; X. Oberson, op. cit., p. 77). Exercent une activité lucrative indépendante non seulement les personnes physiques ayant une profession libérale, mais également les personnes exploitant une entreprise, à savoir celles qui, dans le cadre d'une unité organisée du travail et du capital, offrent des prestations aux tiers de façon systématique et identifiable sur le marché, en vue de la recherche d'un profit (Arch. 53 p.

640; Arch. 52 p. 366; ATF 104 Ib 261, JdT 1979 I 285; Ryser, Rolli, op. cit., p. 162; Cagianut, Höhn, op. cit., §1, n.12; Rivier, op. cit., p. 161; Yersin, Les gains en capital considérés comme le revenu d'une activité lucrative, Arch. 59, p. 137). La qualification d'une activité professionnelle ne repose pas sur un critère unique, mais dépend d'un examen de l'ensemble des circonstances (FI 91/0019 du 17 mars 1992, consid. 2). La nature de l'activité s'examine à la lumière d'une série d'indices, tels que le lien avec l'activité principale du recourant, le caractère systématique des opérations, le mode de gestion, l'utilisation de connaissances spéciales, le recours au financement extérieur et l'existence d'une structure sociale. Le critère généralement tenu pour décisif est l'intention de réaliser un profit matériel (RDAF 1993, p. 4). S'agissant du critère de l'apparence extérieure, le Tribunal fédéral a jugé, dans un arrêt relatif à la gestion professionnelle de titres, qu'il n'était pas déterminant (StR 1997, p. 22; Arch. 63, p. 43, RDAF 1994, p. 189). En revanche, la participation à une société de personnes joue un rôle important dans la qualification de l'activité du contribuable. Si la qualité d'associé est reconnue au contribuable, ce n'est plus l'intensité et la nature de son activité personnelle déployée au sein de la société qui est décisive, mais bien celle de la société considérée comme une entité économique (Arch. 32, p. 27; Arch. 40, p. 243; Arch. 47, p. 485). Dans l'hypothèse où la société se livre à une activité lucrative, le bénéfice ou les pertes qui en découlent sont considérées comme étant de nature commerciale chez chacun des associés, qu'ils aient eu ou non une activité personnelle dans le cadre de la société de personnes. En ce sens, la qualification du gain réalisé par la société rejaillit sur l'ensemble des participants. Dès lors, il est sans importance que certains d'entre eux se soient bornés à apporter des fonds sans exercer d'activité effective (Arch. 36, p. 280; Arch. 40, p. 243; Arch. 49, p. 558; voir ég. Yersin, op. cit. p. 144). c) En l'espèce, A. _____ a fourni à son fils les moyens financiers et probablement son savoir-faire nécessaires à l'exploitation d'un commerce. En revanche, elle a refusé d'apparaître à l'égard du vendeur comme partie au contrat de vente, se limitant à représenter son fils au cours des négociations. Par la suite, c'est elle cependant qui a repris le bail à son nom, en signant l'avenant avec le propriétaire de l'immeuble. Au vu de ces premiers éléments, il s'agit d'examiner si la relation juridique unissant la recourante à son fils constituait un simple contrat de prêt de consommation, un prêt partiaire ou si les deux parties formaient au contraire une société simple ayant pour but l'exploitation d'un commerce. Lorsque des personnes conviennent, sur le plan interne seulement, d'unir leurs efforts et leurs ressources pour atteindre un but commun, sans faire apparaître aux yeux des tiers l'existence de ce contrat de société, elles forment une société simple dite tacite. La particularité de cette société est que l'élément communautaire n'existe que sur le plan interne et qu'il est volontairement exclu sur le plan externe (RSJ 1988 p. 343). Cette forme juridique est le plus souvent adoptée lorsqu'une personne veut s'assurer la collaboration financière de tiers, tout en renonçant à partager son droit de gestion. Cette personne conclut alors un contrat de société tacite, en vertu duquel son ou ses partenaires lui fournissent les fonds nécessaires à l'exploitation de son entreprise, laquelle continue, sur le plan externe, à lui appartenir à lui seul (ATF 99 II 303, JdT 1974 I 383; ATF 81 II 520, JdT 1956 I 462; Patry, Précis de droit suisse des sociétés, vol. I, Berne 1976, p. 202 ss; Tercier, Les contrats spéciaux, 2ème éd., Zurich 1995, n. 5569, p. 679; Stoffel, L'entreprise virtuelle: analyse juridique, SJZ 1998, Nr. 12, p. 269, spéc. p. 273). Cette structure sociale est difficile à différencier d'un simple contrat de prêt et plus particulièrement d'un prêt partiaire. Dans le cas du contrat de prêt, le bailleur de fonds -contrairement à l'associé tacite- n'assume aucune responsabilité et n'exerce aucun contrôle dans l'entreprise à laquelle il fournit les fonds.

Même au plan interne, il ne s'immisce pas dans la gestion des fonds prêtés et ne partage pas les profits et les risques (Patry, op. cit., p. 202-203; Hirsch, Société simple ou prêt partiaire, SAS 1974, p.129; sur cette distinction voir ég. SJ 1954 p. 599). Le contrat de prêt partiaire diverge du prêt de consommation classique en ce sens qu'il comporte un élément aléatoire: la rémunération du prêteur dépend du succès de l'entreprise. Ainsi, le prêteur a droit à une part des bénéfices, mais ne participe en principe pas aux pertes (voir cependant ATF 99 II 303 ss, JdT 1974 I 383). Pour être à même de vérifier l'exactitude du calcul de sa rémunération, le prêteur jouit d'un certain droit de surveillance sur l'activité de l'emprunteur. Pourtant, il n'en devient pas l'associé car il n'entend pas participer à la gestion ni aux responsabilités de l'entreprise (ATF 99 II 303, JdT 1974 I 383). Par ailleurs, il lui manque l'*animus societatis*, soit la volonté de mettre en commun des biens, ressources ou activités en vue d'atteindre un objectif déterminé, d'exercer une influence sur les décisions et de partager la substance même de l'entreprise (ATF 99 II 303, JdT 1974 I 383). d) En l'occurrence, la Chambre des recours du Tribunal cantonal a jugé que la déclaration du 17 novembre 1990, par laquelle A._____ avait manifesté son intention d'acquérir le commerce, pouvait être interprétée par une personne raisonnable, diligente et honnête comme attestant de l'existence d'une société simple. En conséquence, A._____ devait à tout le moins se laisser opposer les effets de cette apparence efficace en application du principe de la confiance. L'instruction du présent litige a permis de confirmer l'ensemble des faits retenus par le juge civil. Dès lors, le Tribunal de céans n'a pas de raison de s'écarter de la qualification juridique admise au plan civil (cf ATF du 4 juin 1997, RDAF 1998 II, p. 65). Il y a donc lieu de retenir que A._____ et B._____ formaient une société simple ayant pour but l'exploitation du commerce "Y._____". En droit fiscal, il est admis que la participation à une société de personnes joue un rôle important dans la qualification de l'activité du contribuable. Si la qualité d'associé est reconnue au contribuable, ce n'est plus l'intensité et la nature de son activité personnelle déployée au sein de la société qui est décisive, mais celle de la société considérée comme une entité économique (voir références citées au consid. 3 b in fine ci-dessus). Ainsi, la qualification du résultat réalisé par la société rejaillit sur l'ensemble des participants. Dès lors, on doit considérer que le bénéfice ou la perte d'exploitation du commerce "Y._____ " constitue pour A._____ le résultat d'une activité lucrative indépendante. 4. a) L'exercice d'une activité lucrative n'est toutefois pas une condition suffisante pour permettre au contribuable d'imputer les pertes de cette activité sur ses autres revenus. Encore faut-il que le contribuable produise une comptabilité à l'appui de sa déclaration. En effet, seule la perte qui ressort du compte de résultat peut être déduite des autres revenus du contribuable (Känzig, Wehrsteuer, 2ème éd., Bâle 1982, tome I, ad art. 22, al. 1 lettre c; n.137, p. 629; Rivier, Droit fiscal suisse, Neuchâtel 1980, p. 168). Il ne peut donc s'agir ni de la perte spéciale frappant un élément d'actif, celle-ci étant constatée par un amortissement, ni de la perte provenant d'une augmentation du passif. Même lorsque l'indépendant n'est pas tenu de tenir une comptabilité au sens du droit commercial, il doit être néanmoins en mesure de justifier l'exactitude de sa déclaration et d'apporter toutes les preuves nécessaires à cet effet (ATF 71 I 131; ATF 72 I 41, RDAF 1948 p. 82). En conséquence, il doit au moins produire une comptabilité sommaire permettant à l'autorité fiscale d'apprécier quelle est l'importance réelle de son revenu (voir Circulaire de l'Administration fédérale des contributions du 28 janvier 1980 concernant l'obligation de conserver les documents et pièces justificatives et d'établir des relevés et des états faite aux contribuables exerçant une activité lucrative indépendante et Notice de janvier 1980, Ach. 48, p. 412). Cette obligation, d'abord

consacrée par la jurisprudence, figure depuis le 1er janvier 1995 aux art. 88 al. 1 LI et 125 al. 2 LIFD. Cette dernière disposition prévoit explicitement qu'à défaut de comptabilité, les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante doivent joindre à leur déclaration d'impôt " un état des actifs et des passifs, un relevé des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et apports privés" . En l'espèce, la recourante prétend à l'imputation de deux pertes distinctes respectivement pour les périodes 1991-1992 et 1993-1994. Il s'agit de les examiner séparément. b) Dans le premier cas, dans sa déclaration d'impôt pour la période 1991-1992, la recourante a indiqué pour l'année de calcul 1990, une "perte provisoire s./aff. Y. _____ en procédure" de 150'000 fr. En droit commercial, une provision pour risques et charges peut être constituée au compte de pertes et profits pour saisir, pour une période déterminée, d'une part, des charges et des pertes qui, à la date du bilan, sont connues quant à leur origine mais pas quant à leur importance ou, d'autre part, des engagements et des charges existant déjà à la date du bilan, mais dont le montant et l'échéance ne peuvent être déterminés avec précision ou dont l'existence est incertaine (Manuel suisse de révision, 1992, tome I, p. 214; voir également art. 669 al. 1 deuxième phrase CO). L'attribution d'une provision doit être normalement comptabilisée au débit des rubriques du compte de pertes et profits dans lesquelles la charge ou la diminution d'un produit sera enregistrée lorsque l'étendue du risque sera connue (Manuel suisse de révision, loc.cit.). En cas de litige ou de procès, il est admis que les risques encourus peuvent faire l'objet d'une provision si une issue négative du procès semble possible. Ainsi, par définition, une provision est passagère et doit être dissoute: soit, parce qu'elle couvre la perte pour laquelle elle a été constituée, soit parce qu'il apparaît que le risque envisagé ne se réalisera jamais et qu'elle n'a plus aucune raison d'être; dans ce dernier cas, elle doit être réintégrée dans le bénéfice imposable. On constate donc qu'une provision est une notion purement comptable destinée à ce que le bilan reflète les risques de pertes ou de charges à la date de la clôture. Les provisions admissibles en droit commercial sont en principe admises en droit fiscal, à condition qu'elles ne dépassent pas le montant des charges ou de la perte prévisible (Rivier, Droit fiscal suisse, Neuchâtel 1980, p. 195). En outre, toute provision doit être nécessairement comptabilisée (voir en particulier art. 55b LI applicable par analogie à l'art. 23 lettre b LI, 29 LIFD; Rivier, loc. cit.). En l'espèce, en admettant que la déduction intitulée par la recourante "perte provisoire s./aff. Y. _____ en procédure" constitue une provision destinée à couvrir les risques d'un procès, elle ne saurait être admise, quand bien même ce litige a effectivement pris fin en 1995 par une transaction, dans laquelle A. _____ se reconnaissait débitrice de X. _____ d'un montant de 160'000 fr. En effet, la recourante et son fils n'ont acquis le commerce "Y. _____" qu'en novembre 1990. Ainsi, avant la résiliation du contrat de vente au mois de février 1991, la perspective d'un procès n'existait pas. Dès lors, selon principe de la spécialité des exercices, la provision revendiquée ne peut pas entrer en considération pour l'année de calcul 1990, mais tout au plus en 1991. Au surplus, par nature, une provision pour perte grève provisoirement un compte de pertes et profits. Il n'est donc pas possible d'admettre en droit fiscal la déduction d'une provision sans qu'elle ait été comptabilisée avec les autres charges et produits de l'entreprise. Or, malgré les réquisitions de l'autorité intimée, puis du Tribunal de céans, la recourante n'a produit aucune comptabilité, ni même un état des recettes et des dépenses du commerce "Y. _____". Au demeurant, même si la déduction de 150'000 fr. devait correspondre à une perte d'exploitation au sens de l'art. 23 lettre c LI (et non à une provision), cette charge ne saurait être admise en l'absence de toute comptabilité même sommaire. On relève que le décompte du 8 mars 1996 est largement insuffisant, puisqu'il

n'établit aucun produit, mais uniquement des charges, qui ne sont du reste pas ventilées dans les divers exercices comptables. c) S'agissant de la période 1993-1994 (année de calcul 1991), la recourante prétend à une déduction de 150'000 fr. relative à une "perte provisoire s/aff. "Y. _____" en procédure". Etant donné que l'exploitation du commerce a pris fin en 1991, on peut s'interroger sur la nature de cette charge qui pourrait être assimilée à une perte de liquidation plutôt qu'à une provision. Quoi qu'il en soit, cette question peut être laissée ouverte, dans la mesure où la recourante n'a produit aucune comptabilité. En effet, qu'il s'agisse d'une provision ou d'une perte de liquidation, la déduction invoquée ne peut pas être prise en considération si aucun document comptable ne permet de l'établir. Les considérations exposées plus haut (sous consid. 4b) s'appliquent également à cette période.

5. Vu les considérants qui précèdent, le pourvoi doit être rejeté aux frais de la recourante qui n'a pas droit à des dépens (art. 55 LJPA).

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