

VD_OMNI FI.1998.0017 vom 23. Dezember 1999

VD Tribunal cantonal, 1999-12-23, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1998.0017

FR: VD_OMNI FI.1998.0017 du 23 décembre 1999

IT: VD_OMNI FI.1998.0017 del 23 dicembre 1999

Regeste

c/ACI | Admission d'une reformatio in pejus; il est apparu en cours de procédure que le contribuable avait conservé la totalité du montant d'une peine conventionnelle - non prévue dans le contrat - et n'en avait déclaré que la moitié, lors même qu'entre-temps le montant de la peine lui avait été définitivement acquis à titre de dommages-intérêts.

Erwägungen

E. 31

al. 2 LJPA, première phrase, que l'acte de recours doit être signé et "indiquer les conclusions et les motifs du recours". Selon l'art. 35 al. 1 LJPA toutefois, un bref délai peut être imparti à l'auteur du recours pour régulariser la procédure, s'il apparaît que ce dernier ne satisfait pas, notamment, à l'exigence de forme prescrite à l'art. 31 al. 2; le recours est alors déclaré irrecevable si le recourant ne donne pas suite à cette injonction dans le délai fixé (art. 35 al. 2 LJPA). Le texte actuel de cette disposition, légèrement remanié par rapport à l'ancienne teneur, est issu de la novelle du 26 février 1996 modifiant la LJPA, entrée en vigueur le 1er mai 1996; le principe de la réparabilité d'un vice de forme n'en a pas moins été maintenu dans la nouvelle loi. Il résulte ainsi d'une interprétation littérale de l'art. 35 al. 1 LJPA, dont il n'y a pas lieu d'écarter l'application en matière d'imposition cantonale, que le défaut de motivation est, en procédure administrative vaudoise, réparable aux conditions des articles 31 al. 2 et 3 LJPA; pareille solution ne s'impose à vrai dire pas forcément dans d'autres cantons, même en présence d'une base légale au contenu similaire, en particulier en cas d'intervention d'un mandataire aux côtés du recourant (v. par comparaison pour le canton d'Argovie, ZBl 1997, 307, confirmé par le Tribunal fédéral). La solution au demeurant rigide (quoique dénuée d'ambiguïté) de l'arrêt FI 92/002 précité, qui était fondée sur l'art. 83 LI en vertu duquel les délais fixés par la loi ne peuvent être prolongés, ne peut, dans ces conditions, être confirmée. En conclusion sur ce point, le tribunal retient désormais, en application de l'art. 35 LJPA dans sa nouvelle teneur, que le recours non motivé, fût-il déposé par un mandataire, n'est pas de ce seul fait irrecevable; un tel vice est en effet réparable aux conditions prévues par cette disposition, soit notamment dans le délai fixé par le juge. On réservera tout au plus l'hypothèse de l'abus de droit d'un plaideur souhaitant obtenir une prolongation des délais de recours, voire ralentir la procédure. b) Dans le cas d'espèce, l'acte de recours, non motivé, se réfère simplement à la décision attaquée en tant que celle-ci refuse d'admettre la déduction des intérêts passifs en relation avec des biens immobiliers; cette remarque peut être comprise comme indiquant les conclusions du recourant. On relève aussi que la décision n'a trait qu'à l'impôt cantonal et communal. Dans le délai imparti par le juge instructeur, le recourant a toutefois complété son pourvoi en exposant les motifs à l'appui de sa conclusion en annulation de la décision attaquée. Le recours est dès lors recevable; il y a lieu d'entrer en matière sur le fond du

litige. 2. Le premier pourvoi a exclusivement trait à la déductibilité d'intérêts passifs liés aux immeubles dont le recourant est propriétaire et comptabilisés par celui-ci. Le principe général de la déductibilité de ces derniers est consacré, en droit fiscal vaudois, par l'art. 23 lit. e LI; à teneur de l'article 24 LI, toutefois: "Ne peuvent notamment pas être déduits du revenu brut: les dépenses pour l'acquisition ou l'amélioration de biens et l'extinction de dettes, les frais d'entretien du contribuable et des personnes à sa charge, le loyer de son logement et le salaire du personnel de maison, les impôts directs cantonaux, communaux et fédéraux, ainsi que les intérêts des biens propres engagés par le contribuable dans son exploitation ou servant à l'exercice de sa profession." a) Cette dernière disposition pose le problème de la distinction entre les intérêts passifs déductibles, d'une part, et les dépenses d'acquisition ou d'amélioration, d'autre part; elle est reprise, à titre de comparaison, aux articles 22 al. 1 lit. d et 23 AIFD. aa) Par intérêts passifs déductibles, la doctrine dominante entend les obligations de servir des intérêts à des tiers (v. Heinz Masshardt, *Kommentar zur direkten Bundessteuer*, 2. Auflage, Zürich 1985, ad art. 22, N. 41); ils comprennent toutes les prestations appréciables en argent, faites par un débiteur à son créancier, qui n'ont pas juridiquement pour effet d'amortir la dette en capital (v. Danielle Yersin, De quelques problèmes relatifs à la déduction des intérêts passifs et à la réalité de certaines dettes, in *Archives de droit fiscal* 47, p. 578 et ss, not. 580). Leur déductibilité repose sur la diminution de la capacité contributive, sur laquelle s'appuie en principe l'impôt direct, résultant de la réduction du revenu (v. Blumenstein/Locher, *System des Steuerrechts*, 4. Auflage, Zürich 1992, p. 194 et ss, not. pp. 199-200). La portée de l'art. 22 al. 1 lit. d AIFD n'apparaît pas telle qu'elle autorise la déduction de tous les intérêts passifs nonobstant leur nature économique; au contraire, les dépenses engagées par le contribuable cessent d'être des intérêts passifs déductibles pour devenir des dépenses d'amélioration non déductibles lorsqu'elles ont pour effet, non pas de réduire la capacité contributive, mais au contraire de l'augmenter ou de l'améliorer (v. ATF du 20 novembre 1995, publié in RDAF 1997 II p. 607, cons. 2b). bb) S'agissant des intérêts passifs liés à la construction d'un immeuble, ils ne peuvent être portés en déduction, dans la mesure où ils en augmentent la valeur (v. Jean-Marc Rivier, *Droit fiscal suisse, l'imposition du revenu et de la fortune*, 2ème éd., Neuchâtel 1998, pp. 307 et 441; Masshardt, op. cit., ad 23, N. 1; références citées). Selon le Tribunal fédéral, le crédit de construction, contrairement à ce qui est le cas pour le prêt hypothécaire, n'est pas affecté à la conservation d'une source de revenus mais à l'acquisition ou à l'amélioration d'un bien; cela justifie un traitement différencié du premier, non déductible, par rapport au second, déductible (RDAF 1997 II 607, cons. 2c, déjà cité; 1993, 331, références citées). Les intérêts passifs ne peuvent donc être portés en déduction conformément à l'art. 22 al. 1 lit. d AIFD que dans la mesure où ils ne représentent pas, d'un point de vue économique, une dépense pour l'acquisition ou l'amélioration d'un bien (ATF du 25 juin 1990, publié in *Archives de droit fiscal* 60, p. 161, cons. 1a; du 28 octobre 1988, in RDAF 1990, 209, cons. 2a; références citées). Les art. 23 lit. e et 24 LI doivent être interprétés de façon similaire. cc) Le Tribunal fédéral concède que les intérêts sur crédit de construction n'apportent en soi aucune plus-value à l'immeuble; toutefois, étant à l'origine d'une plus-value qui trouve son expression dans la valeur globale de l'ouvrage, il est d'usage et conforme au droit commercial, pour les entreprises astreintes à tenir des livres, de les activer et les répartir simultanément dans le compte d'exploitation sur la durée d'utilisation de l'ouvrage (RDAF 1997 II 607, cons. 3a, références citées). b) Le litige porte sur la déductibilité des intérêts passifs liés à l'immeuble 1.*****", ce que l'autorité intimée a refusé d'admettre dans la décision attaquée, se référant à la jurisprudence

précitée. Le recourant critique cette façon de voir les choses; pour lui, la mise en valeur de l'immeuble ayant été abandonnée et ce dernier étant surévalué, les intérêts passifs ne peuvent être activés et, par conséquent, doivent être déduits du revenu imposable durant la période ici considérée. aa) Le recourant fait valoir en premier lieu le fait que, jusqu'en 1985, les intérêts passifs ont toujours été déduits du revenu imposable sans que l'autorité fiscale ne pose la moindre question à ce sujet. On ne saurait le suivre sur ce point; même si l'autorité fiscale a considéré les intérêts passifs sous un autre point de vue en admettant leur déductibilité au cours des années précédentes, elle est libre, lors de chaque période de taxation, de réexaminer complètement et, si besoin est, d'apprécier différemment aussi bien la situation de fait que de droit (v. ATF du 9 novembre 1990, publié in RDAF 1993, p. 1, cons. 4, références citées). Dans ces conditions, rien ne s'opposait à ce que l'autorité intimée apprécie différemment ces intérêts lors de la taxation de la période ultérieure. bb) Quant au fond, le recourant allègue qu'il s'agit d'un terrain vierge de construction, le bâtiment qui y était érigé lors de l'achat ayant été démoli; le projet qui devait y être réalisé n'a cependant jamais vu le jour. On n'a donc pas affaire ici, et le recourant ne le soutient du reste pas sérieusement, à des intérêts déductibles en vertu de l'art. 23 lit. e LI; il s'agit au contraire de dépenses engagées en vue de l'acquisition d'un bien. Or, ces dernières ne représentent pas une diminution de la fortune du recourant, mais contribuent à créer la source de revenu (v. RDAF 1990, 209, cons. 2a, déjà cité); par définition, elles ne peuvent en conséquence être admises à la déduction. cc) Le recourant invoque des circonstances économiques particulières desquelles il ressortirait que certains promoteurs renonceraient à activer les intérêts passifs liés à des promotions non réalisées sur des immeubles surévalués et reportées dans le temps, pour les mettre à la charge des exercices ultérieurs. A supposer que cette pratique ait été admise par l'autorité intimée, force serait toutefois de constater que les exercices 1985-1986, période de calcul de la taxation ici considérée, n'ont pas été caractérisés par une crise dans le secteur de l'immobilier; bien au contraire, cette dernière a fait sentir ses effets durables durant les années 90 essentiellement. c) La décision relative à la période 1987-1988 ne peut, dans ces conditions, qu'être confirmée. II.

Périodes 1991-1992 à 1995-1996 3.

Le recourant critique tout d'abord les décisions ayant trait à ces trois périodes sous plusieurs aspects communs qu'il convient d'examiner en premier lieu. a) En premier lieu, le recourant s'en prend à la reprise des frais d'entretien de différents immeubles, dépenses qui n'ont pas à être activées, contrairement à ce que retiennent les décisions attaquées. aa) Cette question a tout d'abord trait, s'agissant de la période 1991-1992 à l'*****. Il ressort en effet du dossier que le recourant revendique pour cette période, années de calcul 1989-1990, 123'744, respectivement 119'915 francs de frais d'entretien de ce bâtiment. Il annonce dans le même temps un revenu locatif de 98'000 francs en 1989 seulement; l'immeuble s'est en effet vidé de ses derniers occupants dans le courant de cette dernière année. Or, dans sa décision sur réclamation du 26 mars 1998, l'ACI, d'une part, a confirmé l'activation des frais d'entretien, l'immeuble ayant été acquis dans le but de réaliser un grand projet visant à construire des locatifs et à transformer l'hôtel, d'autre part, a admis à la déduction les revenus locatifs encaissés en 1989. Le recourant explique, dans son pourvoi, avoir fait l'acquisition de ce complexe en 1984 et avoir repris les baux en vigueur pour des surfaces commerciales (arcades au rez), ainsi que pour certains appartements et chambres de l'hôtel (louées à l'exploitant de l'Hôtel E. _____); il indique par ailleurs que les frais d'entretien engagés concernaient la conciergerie, le gardiennage, l'eau, l'électricité et le chauffage et n'ont rien à voir avec l'affectation projetée. Ils auraient été admis de 1985 à 1988 comme frais d'exploitation

ordinaires. Dans ses écritures complémentaires, il ajoute que les frais inhérents au projet immobilier, soit 36'619 fr. 10, en 1989, respectivement 345'534 fr. 10 en 1990, ont été activés, en opposition aux frais propres à l'exploitation, revendiqués comme charges ordinaires déductibles. L'ACI s'est simplement référée à sa décision sur ce point; elle a cependant produit une note interne, qui se réfère à une audition du recourant, dont il ressort qu'à l'achat par le recourant, l'hôtel n'était plus exploité mais que certaines chambres étaient louées. Dans son pourvoi du 17 décembre 1993 dirigé contre la taxe annuelle d'égout (cause FI 93/176), le recourant a du reste lui-même exposé que l'hôtel n'était plus exploité depuis 1986 et se trouvait depuis lors totalement désaffecté. L'ACI est partie du principe que le contribuable a, au demeurant, l'obligation d'activer les frais d'entretien dans la mesure où ils apparaissent comme un des éléments du prix de revient de la promotion immobilière. Pour les immeubles appartenant à la fortune commerciale du contribuable, cela est pourtant loin d'être évident, d'un point de vue strictement comptable; si les frais d'entretien proprement dits, soit ceux n'entraînant aucune augmentation de valeur, peuvent certes être activés, le contribuable n'a cependant aucune obligation à cet égard. Dès lors, il appert que la déduction invoquée par le recourant est légitime dans la mesure où l'autorité intimée elle-même ne met pas en cause le fait qu'il s'agit là de purs frais d'entretien, nécessaires pour maintenir la valeur intrinsèque de l'immeuble au moment où ce dernier est entré dans le patrimoine du contribuable, et non des dépenses d'investissement (v. sur cette distinction, ATF du 24 avril 1997, in RDAF 1997 II 582, cons. 1a, nombreuses références citées dont ATF 99 Ib 362). Cela entraîne, pour ce seul motif déjà, l'annulation de la décision portant sur la période 1991-1992. bb) La question doit également se poser pour les deux périodes subséquentes, l'ACI ayant repris, au motif qu'il s'agissait de frais liés là aussi à des promotions, pour les activer, les frais d'entretien relatifs à certains immeubles (1.***** , Haldimand, 2.***** , 3.***** , Blonay/St-Légier); elle l'a cependant fait à tort au vu des considérations qui précèdent. Les décisions doivent donc être annulées sur ce point également, ce qui a pour conséquence, comme on le verra dans le considérant récapitulatif, d'augmenter pour ces périodes la perte moyenne à reporter à concurrence de la déductibilité des frais d'entretien précités. b) Le recourant s'en prend par ailleurs à la méthode adoptée par l'ACI pour répartir les intérêts passifs. L'autorité intimée a en fait choisi d'apprécier ceux-ci de façon globale, les attribuant aux immeubles au pro rata de la valeur à l'actif de chacun d'entre eux. Le recourant se réfère pour sa part au détail des intérêts activés qu'il a produit et requiert au contraire une répartition objet par objet de ces derniers. aa) Le principe de la répartition de la déduction des intérêts passifs a essentiellement été étudié par la jurisprudence rendue en matière de double imposition intercantonale. De façon générale, il a été jugé que, considérés comme une charge particulière du rendement de la fortune, en raison du rapport étroit entre celle-ci et l'endettement, les intérêts passifs doivent grever ce rendement de manière prioritaire et être répartis entre les cantons proportionnellement au rapport existant entre les éléments d'actif qui leur sont attribués (cf., notamment, ATF 97 I 40, cons. 2, références citées). Il s'agit sans doute ici d'un cas quelque peu particulier dans la mesure où le débat porte pour l'essentiel sur une autre question que celle de la répartition intercantonale des intérêts passifs; le tribunal doit en effet vérifier au premier chef quelle est la part, parmi les intérêts passifs dus par le recourant, qui est normalement déductible et celle qui doit être activée. Il reste que ce dernier est propriétaire d'immeubles sis hors du canton, en particulier en Valais, de sorte que l'autorité intimée, qui a statué en matière d'imposition cantonale, ne pouvait guère s'affranchir de la règle usuelle, rappelée plus haut, prévalant en matière de répartition intercantonale des intérêts passifs. bb) En l'occurrence,

on se réfère sur ce point aux tableaux annexés à chaque décision du 26 mars 1998. L'ACI présente, dans sa duplique, le raisonnement qui l'a conduite, en l'absence de fonds propres, aux chiffres figurant dans le tableau de répartition; s'agissant ainsi de la période 1991-1992, son calcul est le suivant: Total des biens

75'374'367.00	Total des immeubles	62'831'432.00
	Total des dettes	77'518'638.00
	dettes 1989	3'293'440.00
	1990	5'083'321.00
62'831'432 x 3'293'440 =	Intérêts des dettes	2'745'384.00
75'374'367 - Intérêts attribués en 1990: 62'831'432 x 5'083'321	Intérêts attribués en 1989:	
=		4'237'413.00

Il a donc été tenu compte des autres biens non immobiliers, et une part (au prorata) des intérêts leur a été attribuée. Le tableau de cette période précise encore la part de ces intérêts qui doit être activée, soit 1'097'073 fr. pour 1989 et 1'821'121 fr. pour 1990 (années de calcul). Le recourant indique pour sa part avoir remis, à la demande de l'ACI, le détail des intérêts activés en 1989 et en 1990 et la localisation des différents comptes bancaires passifs, ce qui, selon lui, ferait ressortir avec précision l'affectation initiale de chacun d'entre eux à des immeubles individualisés (le total de ces intérêts figure d'ailleurs sur les tableaux précités). En audience, le recourant a précisé qu'il n'avait jamais obtenu un financement global de la part du Crédit suisse, mais que cet établissement avait au contraire traité, jusqu'en 1991, chaque immeuble de façon individuelle. On relève cependant que le Crédit suisse a, depuis 1991, les crédits octroyés étant dépassés, apprécié la situation du recourant dans son ensemble et traité ces derniers de façon globale en tout cas, si l'on se réfère aux explications fournies par le recourant dans sa réplique et par son mandataire en audience. On retient en effet de ces déclarations qu'à partir de cette année-ci, les gages constitués alors pour un total de 62 millions de francs sur certains immeubles ont servi à garantir des crédits octroyés sur d'autres, ce pour un total de crédits d'environ 60 millions de francs. Le Crédit suisse a ainsi pris le cas du recourant en considération de façon globale, en cessant d'opérer le détail immeuble par immeuble. Du reste, le recourant lui-même rappelle que la vente de l'immeuble qu'il possédait à Lausanne dans le quartier de *****, qui avait laissé un bénéfice substantiel, a servi, à la demande de la banque, à amortir d'autres crédits, sans rapport aucun avec cette promotion. Dès lors, le choix de l'ACI de répartir les intérêts de façon proportionnelle sur l'ensemble des immeubles ne paraît guère critiquable, en tout cas pour les périodes 1993-1994 et suivante. La question aurait, certes, pu se poser de savoir si, pour la période 1991-1992, cette approche était correcte puisque durant les années de calcul, le Crédit suisse traitait encore chaque crédit de façon individuelle. On relève toutefois que le recourant n'a tenu aucune comptabilité durant cette période et n'établissait pas de comptes immeuble par immeuble fiables et probants; ainsi, l'autorité intimée ne pouvait guère adopter une autre approche pour apprécier la situation immobilière du recourant. Les décisions attaquées échappent donc à tous griefs sur ce point. c) Les recours dirigés contre ces trois périodes portent en outre sur la reprise par l'autorité intimée des intérêts intercalaires non activés. L'ACI a fait application dans le cas d'espèce de la pratique, confirmée notamment par le Tribunal fédéral (in RDAF 1997 II 607, cons. 3a, déjà cité) et par la doctrine (v. Walter Ryser/Bernard Rolli, Précis de droit fiscal suisse, Berne 1994, p. 103 et 120; Reimann/Zuppinger/Schärner, Kommentar zum Zürchersteuergesetz, Zürich 1966, ad § 166, rem. 7) selon laquelle, pour les promoteurs immobiliers, les intérêts sur crédit de construction doivent être portés à l'actif du bilan. L'activation des intérêts

intercalaires sera en conséquence confirmée; au demeurant, on ne discerne guère dans l'argumentation du recourant ce qui permettrait au tribunal de s'affranchir de cette jurisprudence, puisqu'il se borne à invoquer l'évolution conjoncturelle. Cette question peut au demeurant être examinée simultanément avec celle, subsidiaire, de la comptabilisation d'une provision pour les intérêts excédant la valeur vénale des biens immobiliers, ce qui peut entraîner une surévaluation de ces derniers. Cela étant, il convient, sur ce point, d'opérer une distinction selon les périodes à examiner. i. Période 1991-1992

aa) Le recourant requiert au demeurant de pouvoir comptabiliser une provision pour tous les intérêts passifs liés à son parc immobilier, ce à compter de l'année de calcul 1989. Cette écriture, qui sert notamment à présenter les risques de pertes qui menacent un élément du patrimoine de l'entreprise à la date du bilan (Rivier, op. cit., p. 350), n'est toutefois admise que dans le cadre d'une comptabilité commerciale régulièrement tenue par le contribuable. Or, dans le cas d'espèce, la revendication du recourant se heurte en premier lieu à la constatation selon laquelle il n'a, bien que l'art. 957 CO l'y obligeait puisqu'il avait repris son activité de promoteur immobilier, tenu aucune comptabilité durant cette période. Les annotations manuscrites du recourant permettant, selon lui, la localisation des différents comptes passifs ne tiennent pas lieu, à cet égard, de comptabilité. Dans ces conditions, le recourant n'est pas admis à revendiquer la comptabilisation de provisions pour intérêts passifs à activer durant les années de calcul 1989 et 1990. Par surcroît, une autre raison doit lui être opposée; le recourant invoque la circonstance particulière qu'a constitué la crise dans le secteur immobilier, ce qui a conduit à une surévaluation générale de ses biens, avant même l'activation des intérêts. Or, il est patent que cette crise n'a véritablement déployé ses effets qu'à partir de 1991; le recourant indique du reste lui-même avoir acquis encore en 1989 des biens immobiliers à un prix élevé. Le recourant s'est finalement contenté sur ce point d'invoquer de vagues généralités, sans étayer plus avant son argumentation en démontrant de façon concrète avoir été, dès 1989, confronté à des problèmes de surcoût dans son parc immobilier. Il n'échappe pas au tribunal qu'en octobre 1989, l'adoption par les chambres fédérales des arrêtés temporaires urgents destinés à lutter contre la spéculation immobilière ont aggravé la situation de nombreux promoteurs; cependant, les effets de cette législation, dont on sait qu'elle a finalement été retirée, se sont essentiellement fait sentir dès 1991. ii. Périodes 1993-1994 et 1995-1996 bb) Le recourant a formulé,

s'agissant de ces deux périodes, une revendication analogue. Dans sa réponse au recours, l'ACI a admis, à bien plaisir précise-t-elle, la comptabilisation de provisions pour les intérêts intercalaires payés pendant les périodes de calcul 1991-1992 et 1993-1994 (périodes de taxation 1993-1994 et 1995-1996), ce pour cinq immeubles sur lesquels les promotions envisagées n'ont jamais pu être réalisées, à savoir, outre 1.*****", à La Tour-de-Peilz, les immeubles "2.*****" et "3.*****8" à Pully, ainsi que les immeubles sis respectivement à Blonay et à Saint-Légier. Postérieurement à l'audience, après que le recourant eût renouvelé sa réquisition en ce sens, l'ACI a, sur la foi de l'expertise Cantatore, produite par le recourant, concluant à une valeur actuelle de 770'000 francs pour une valeur comptable de 1'700'000 francs, également admis la comptabilisation d'une provision identique pour les terrains sis *****, à Vevey. On relève cependant que l'ACI admet la comptabilisation d'une provision pour les intérêts relatifs à six immeubles seulement parmi le parc important du recourant; on pourrait en déduire que seuls ces derniers ne produisent aucun rendement et ne dégagent aucun bénéfice. Or, s'agissant de l'immeuble "*****" , à La Tour-de-Peilz, le recourant a indiqué avoir vendu les trois lots à perte, ce à quoi l'ACI a objecté que les déclarations du recourant relatives au gain immobilier faisaient l'objet d'un

contrôle de la part de la Commission d'impôt et recette de district de Vevey; à l'issue de cette procédure, le prix de revient indiqué par le recourant pourrait être modifié à la baisse, de sorte qu'il est possible que cette opération dégage, contrairement à ses indications, un gain effectif. Au terme du complément d'instruction ordonné sur ce point, l'ACI a indiqué que le gain immobilier résultant de la vente de cet immeuble n'avait pas encore été taxé, la détermination du gain dépendant de la résolution préalable de la question relative à l'activation des intérêts; l'autorité intimée a cependant précisé qu'elle admettait, conformément aux vœux du recourant, une provision à hauteur des intérêts dès 1991. Le montant de cette provision sera déterminé en se référant aux tableaux de répartition des intérêts intercalaires du 11 juillet 1997 dont les chiffres ont, certes, été contestés par le recourant, sans toutefois qu'il ne fournisse la moindre indication à l'appui de son calcul aboutissant à une provision d'un montant sensiblement supérieur. Le recourant a produit une expertise Perraudin relative à la parcelle dont il est propriétaire à *****VS; celle-ci conclut à une valeur actuelle de 927'292 francs alors que ces terrains ont été acquis pour une somme de 1'470'000 francs. L'autorité intimée se borne cependant à invoquer la jurisprudence du Tribunal fédéral (résumée in RDAF 1999 II 188, déjà cité; v. Revue fiscale 1998, 83 où l'arrêt est reproduit intégralement). Cet arrêt rappelle que, s'agissant d'un professionnel de l'immobilier, le gain réalisé par la vente est imposable exclusivement auprès du canton du lieu de situation; ce dernier devra déduire toutes les charges en relation avec l'aliénation, parmi lesquelles les intérêts des dettes contractées en vue de financer l'opération. La question à résoudre ici est toutefois un peu différente; il s'agit de savoir si les intérêts passifs liés à cette promotion valaisanne - dont il n'est pas douteux qu'ils doivent être activés - peuvent ou non faire l'objet d'une provision et, dans l'affirmative, quelle serait sa portée pour l'imposition vaudoise. Il va tout d'abord de soi que ce point ne doit être examiné que pour les deux dernières périodes ici en cause, dès lors que le contribuable ne tient une comptabilité que depuis l'année de calcul 1991. Il apparaît au tribunal que l'application des règles usuelles de la comptabilité ne doit pas être empêchée par la coexistence de deux souverainetés fiscales. En d'autres termes, au vu de l'expertise Perraudin, que l'autorité intimée ne remet pas en cause, tout indique que le terrain de ***** serait surévalué faute d'admettre une provision correspondant - comme demandé - au montant des intérêts devant être activés. Il en découle une perte sur cet immeuble valaisan qui doit être prise en compte immédiatement dans le canton de Vaud, en vertu du principe de l'imposition du revenu global net; cela affectera essentiellement le taux de l'impôt cantonal et communal (sur ce point, v. Jean-Blaise Paschoud, Excédent de charges et report de pertes dans les relations intercantionales, in Das Schweizerische Steuerrecht, Festschrift Zuppinger, Zürich 1989, p. 611, spéc. p. 521 s. où il cite notamment l'ATF 111 Ia 318; sur la question du taux, le TF souligne qu'elle relève du droit cantonal: Revue fiscale 1996, 430 = rés. RDAF 1997 II 251), la question de la répartition intercantonale étant réservée. Invité à formuler ses prétentions, le recourant n'a pas requis de l'autorité intimée l'admission d'une provision pour les intérêts passifs liés à d'autres immeubles. Vu ce qui précède, les taxations 1993-1994 et 1995-1996 seront modifiées, en ce sens que sont admises les provisions suivantes, pour autant que les montants correspondants soient comptabilisés comme tels (sont indiquées ci-dessous les années de calcul):

Années de calcul:	1991	1992	Terrain *****	93'993	99'833	Terrains nus *****	89'410	93'715
Promotion *****	(Pully)	--	30'000	Mousquetaires B	93'761	99'055	*****	(Vevey)
	154'047	162'655	*****	411'291	434'512	Terrain *****	122'489	132'185
Total provisions admises	964'991	1'051'955	Années de calcul:	1993	1994	Terrain *****		

109'950 101'891 Terrains nus ***** 90'905 83'242 Promotion ***** 70'816 64'615
Mousquetaires B 95'993 88'139 ***** 170'112 156'392 ***** 456'449 419'103
Terrain ***** 127'605 117473 Total provisions admises 1'121'830 1'030'855

4. D'autres griefs sont également formulés contre la décision sur réclamation ayant trait à la période 1991-1992. a) Toujours s'agissant de l'Hôtel F. _____, le recourant avait indiqué dans sa déclaration, sous chiffre 8 (autres revenus), avoir perçu en 1990 une dédite de 1'700'000 francs. On retient de ses explications que les acheteurs étant, depuis le 17 décembre 1990, en demeure d'exécuter la promesse de vente du 29 juillet 1988, le recourant a conservé à titre de clause pénale, bien que l'acte notarié 3. _____ soit muet sur ce point, l'avance totale effectuée par ces derniers, savoir 3'400'000 francs, lors de la signature de dite promesse. Il a invoqué à cet effet la carence des promettants-acheteurs qui ont, certes, présenté, comme prévu au chiffre 9 de la promesse de vente, un projet de PPA adopté par le Conseil d'Etat, mais se sont finalement désistés; aussi a-t-il conservé les 3'400'000 francs perçus, mais il n'a effectivement déclaré comme revenu à fin 1990 que 1'700'000 fr., estimant que le solde de l'acompte ne lui était pas acquis. La décision attaquée retient comme imposable le montant déclaré. Le recourant fait cependant valoir qu'il est exposé à restituer l'acompte total de 3'400'000 fr., de sorte qu'il eût été justifié de sa part de provisionner un montant équivalent. L'ACI, de son côté, constate que l'intéressé a conservé l'intégralité du montant précité, de sorte que la taxation pourrait être aggravée. L'instruction a été complétée sur ce point et a permis de verser au dossier - tardivement au demeurant: on peut s'étonner que le recourant ait repoussé aussi longtemps la production de ce document - le jugement prononcé par le Tribunal civil du district de la Sarine le 24 janvier 1996 dans la cause divisant X. _____ de la société 4. _____, soit l'une des signataires de l'acte de promesse de vente de l'immeuble précité. Cette dernière a été condamnée, en raison du fait qu'elle n'a pas honoré le contrat précité, à verser une somme de l'ordre de 11 millions de francs au recourant, avec intérêts à 5% dès le 17 décembre 1990, sous déduction d'un acompte d'intérêts de 400'000 fr. (chiffre I du dispositif); il ressort au demeurant des considérants de l'arrêt (p. 9) que le montant des dommages-intérêts précité a été obtenu après déduction du total des prétentions d'X. _____ de l'acompte de 3'400'000 fr. évoqué ci-dessus. Il est ainsi établi que ce dernier montant lui est définitivement acquis; il recouvre de surcroît des dommages-intérêts versés en réparation d'un bénéfice manqué (lucrum cessans) en relation avec l'inexécution de la promesse de vente; partant, il constitue dans son intégralité un revenu imposable (sur ce point, v. Rivier, op. cit., 416 s., ainsi que Gendre/Casanova, Indemnisation et droit fiscal, Archives 59, 648 ss spéc. 655; ces auteurs se prononcent il est vrai plutôt à propos du dommage réparé par une assurance, respectivement à la suite d'un acte illicite, mais leurs remarques paraissent transposables ici à propos de la responsabilité contractuelle). Le bénéfice que le recourant devait retirer de cette opération aurait dû être imposé à la date de sa réalisation; il en va de même de la prestation que celui-ci a finalement obtenue en remplacement (l'impôt est dû en effet dès la naissance de la créance, à moins que celle-ci ne paraisse compromise; sur ce point, v. Markus Weidmann, Einkommensbegriff und Realisation, Zürich 1996, p. 198). Dans le cas d'espèce, le recourant a encaissé l'acompte précité lors de la signature de la promesse de vente en 1988, mais cette date ne saurait être considérée comme le moment de réalisation de ce revenu. En l'occurrence, le contrat précité soumettait la signature de l'acte de vente à l'accomplissement d'une condition (savoir l'adoption d'un PPA, intervenue en octobre 1990), la conclusion du contrat devant intervenir 30 jours après réalisation de cette dernière. Passé ce terme (art. 220 CO; sur ce point, v. d'ailleurs Känzig, Die direkte Bundessteuer, no

9 ad art. 21 AIFD), le promettant-acquéreur se trouvait en demeure d'exécuter son engagement d'acheter l'immeuble de l'D.*****; cette obligation a simplement été convertie par le jugement précité, avec effet à compter de la demeure, en dommages-intérêts. On doit dès lors retenir que la créance correspondante est née à ce moment-là (id est à fin 1990), ce qui détermine la date de réalisation de ce revenu (v. à ce propos Weidmann, p. 152), imposable dès lors durant la période 1991-1992. Au demeurant, le jugement arrête le montant de cette créance à une somme qui dépasse l'acompte de plus de 11 millions; il va cependant de soi que la taxation n'a pas à tenir compte de ce dernier montant, dans la mesure où son encaissement apparaît non seulement comme incertain, mais comme pratiquement exclu (sur ces questions, v. Rivier, op. cit., p. 327). Ces réserves ne sont pas de mise s'agissant de l'acompte de 3'400'000 fr. encaissé en 1988 et conservé par le recourant depuis lors. Au surplus, il est possible que le contribuable ait été fondé à ouvrir durant cet exercice une provision au sujet de cette dernière somme, compte tenu des risques de restitution auxquels il pouvait être exposé, mais cette question peut rester ouverte dès lors qu'il ne tenait à cette époque aucune comptabilité. b) De ce qui précède, on retient pour la période 1991-1992 les éléments imposables suivants: Année de calcul 1989 moyenne 1990 Revenu annoncé sous chiffre 20 (654'945) 607'179 1) Frais d'entretien d'immeuble - Hôtel F._____ à Montreux reprise abandonnée 0 0 2) Intérêts intercalaires 413'269 13'369 3) Autres frais professionnels 1'600 1'600 4) Différence sur la valeur locative VS 3'343 3'343 5) Frais d'administration fortune mobilière 17'033 17'033 6) Dommages-intérêts positifs Hôtel F._____ 1'700'000 Total année de calcul (219'700) 2'342'524 Total de la période de calcul 2'122'824 Moyenne 1'061'412 Revenu imposable 1'061'412 d) Enfin, le recourant s'en prend à la pénalité de 600 francs qui lui a été infligée en vertu de l'art. 130 al. 1 LI; cette disposition réprime l'omission fautive de remplir une obligation découlant de la loi, après que le contribuable ait été sommé de s'exécuter (cf. Rivier, op. cit., p. 262, ad 55 LHID). Il est reproché dans le cas d'espèce au recourant d'avoir, par son comportement dans la procédure de taxation, enfreint les dispositions d'exécution prévues aux articles 87, 88 et 90 LI, ce que celui-ci conteste. On constate tout d'abord que la déclaration n'a été déposée que le 24 janvier 1992, après que la mandataire du recourant a, par deux fois, requis une prolongation du délai initialement imparti au 28 février 1991 pour ce faire; le 9 janvier 1992, la commission d'impôt a prié cette dernière de s'exécuter. Le 26 avril 1996, la commission d'impôt a requis de la mandataire du recourant la production de pièces explicatives ayant trait aux périodes 1991-1992 et suivantes; celle-ci s'est partiellement exécutée. Le 29 mai 1996, la commission a invité la mandataire à fournir des renseignements précis, relatifs à la situation des immeubles en transformation en 1989 et en 1990, la priant en outre de lui indiquer le mode de financement des travaux entrepris, de même que celui de l'acquisition de terrains à Pully et à La Tour-de-Peilz. La fiduciaire ne s'étant pas exécutée, la commission d'impôt a, par courrier du 17 septembre 1996, accordé un ultime délai de dix jours pour ce faire; cet avis comportait une commination annonçant les conséquences de la carence du contribuable. Aussi, le 31 octobre 1996, la commission taxait d'office le recourant en lui infligeant une amende de 1'000 francs. Par la suite, les parties se sont rencontrées le 7 novembre 1996 et de nouvelles pièces ont été produites. La commission d'impôt est revenue le 21 juillet 1997 sur sa taxation d'office en notifiant une nouvelle détermination des éléments imposables, l'amende étant toutefois maintenue; dans sa décision sur réclamation, l'ACI a ramené l'amende à 600 francs, constatant qu'il s'agissait dans le cas d'espèce d'une première amende d'ordre. Ainsi, force est de constater que le recourant a fait preuve d'une certaine négligence, sinon d'une mauvaise volonté dans la

production de sa comptabilité et des pièces justificatives requise. On doit, certes, prendre dans une certaine mesure en considération les difficultés dans lequel celui-ci se trouvait lorsque ces pièces ont été requises par l'autorité fiscale; l'autorité intimée en a toutefois largement tenu compte en ramenant l'amende à 600 francs, de sorte que cette pénalité peut être confirmée. 5.

S'agissant des périodes 1993-1994 et suivante, les éléments suivants doivent également être pris en considération. a) Lors de l'échange d'écritures ordonné postérieurement à l'audience, l'ACI a constaté pour la première fois que le recourant avait perçu de 4. _____ SA 400'000 francs d'intérêts durant l'année 1991, celle-ci ayant initialement demandé la prolongation du délai imparti pour exécuter la promesse de vente concernant l'Hôtel *****, à Montreux. Dès lors, l'autorité intimée a conclu à une reformatio in pejus de la taxation 1993-1994, à savoir que cette somme soit ajoutée au revenu déclaré durant l'année de calcul 1991. Le recourant ne conteste pas avoir effectivement encaissé ce montant. Toutefois, il renvoie aux documents remis à l'époque à la commission d'impôt, plus particulièrement au tableau effectué en novembre 1996; il explique que cette somme a été déduite des honoraires et autres frais payés en relation avec cet immeuble durant l'année 1991, notamment pour la réalisation des divers plans, d'où le total de 596'451 fr. 10 figurant sur la colonne "Frais de construction, transformation ou autres activités". Après avoir été interpellée à ce sujet, l'ACI a finalement abandonné sa conclusion en reformatio in pejus, déclarant s'en remettre à la bonne foi du recourant. Aucun autre élément ne figurant au dossier, il n'y a pas lieu de réformer sur ce point la décision entreprise au détriment du contribuable. b) Quant à la période 1995-1996, on constate que l'ACI a repris dans l'année de calcul 1994, un montant de 12'500 francs correspondant à une différence sur frais d'entretien comptabilisés; ce poste a trait à un paiement que le recourant a indiqué avoir fait à E. _____ SA suite à un litige intervenu avec cette société qui avait posé en 1980 des échafaudages contre un bâtiment dont il est propriétaire à Vevey. Or, ce litige a trouvé son épilogue par le règlement le 14 janvier 1994 de dite somme. La preuve de ce règlement ayant été fournie en cours de procédure, l'ACI a, dans sa duplique, abandonné cette reprise sur laquelle il n'y a donc pas lieu de revenir. c) Ainsi, on retient de ce qui précède que les éléments imposables s'établissent de la façon suivante, s'agissant de la période 1993-1994, tout d'abord: Année de calcul 1991 moyenne 1992 Revenu net annoncé (3'771'138) (3'605'957) Frais d'entretien d'immeubles reprise abandonnée 0 0 Intérêts intercalaires 990'573 1'349'598 Total provisions admises (964'991) (1'051'955) Différence s/situation provisoire 373'094 171'613 Différence sur la valeur locative VS 3'343 3'343 Frais d'administration fortune mobilière (302) (302) Provision AVS ___ (43'500) Total année de calcul (3'369'421) (3'177'160) Revenu imposable 0 Perte moyenne à reporter (3'273'290)) Quant à la période 1995-1996, les éléments suivants doivent être retenus: Année de calcul 1993 moyenne 1994 Revenu net annoncé (3'599'785) 7'318'536 Frais d'entretien d'immeubles reprise abandonnée 0 0 Intérêts intercalaires 1'639'303 1'602'111 Total provisions admises (1'121'830) (1'030'855) Différence sur la valeur locative VS 3'210 3'210 Frais d'administration fortune mobilière (365) (365) Provision AVS (43'500) -- Report de perte non compensée (3'273'290) (3'273'290) (6'396'257) 4'619'347 Déduction pour logement (5'500) -- Total année de calcul (6'401'757) 4'619'347 Revenu imposable 0 Perte moyenne à reporter (891'205) 6. a) Les considérants qui précèdent conduisent par conséquent le tribunal à admettre partiellement les recours. Le dossier sera renvoyé à l'autorité intimée afin qu'elle procède à une nouvelle taxation des périodes fiscales 1991-1992, 1993-1994 et 1995-1996 dans le sens des considérants du présent arrêt. Au surplus, les décisions entreprises seront confirmées. b) Le

recourant a, certes, obtenu partiellement gain de cause s'agissant des périodes 1993-1994 et suivante; en revanche, il résulte du présent arrêt que la taxation de la période 1991-1992 devra être modifiée à son détriment. Dans ces conditions, il se justifie de mettre à sa charge la totalité de l'émolument de justice, arrêté à 5'000 francs et de ne pas lui allouer de dépens (art. 55 LJPA).

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