

VD_OMNI FI.2000.0101 vom 13. März 2001

VD Tribunal cantonal, 2001-03-13, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2000.0101

FR: VD_OMNI FI.2000.0101 du 13 mars 2001

IT: VD_OMNI FI.2000.0101 del 13 marzo 2001

Regeste

c/ACI | Lorsque le but d'une activité n'est pas d'obtenir durablement un revenu ou si celle-ci n'en produit en général point, on se trouve en présence d'un hobby. Refus d'entrer en matière sur la déductibilité des pertes engendrées par l'exercice d'une telle activité.

Erwägungen

E. 2

juillet 1996, alors que le délai de trente jours n'était pas encore échu. Il soutient avoir reçu des assurances orales de la part du fonctionnaire compétent de la Commission d'impôt de Nyon; étant donné l'absence à la fois des contribuables, du mandataire et du taxateur durant les jours prochains, il aurait été convenu, à l'issue de cet entretien, de prolonger au 30 septembre 1996 le délai légal de réclamation afin, notamment, de permettre aux contribuables de produire les comptes 1995 de l'activité accessoire de A. _____. Ainsi, les recourants expliquent s'être fiés à cette assurance et avoir, pour cette raison, déposé une réclamation écrite fin septembre 1996, alors que le délai légal de trente jours consacré par l'art. 101 al. 1 aLI était échu. L'autorité intimée objecte à ce raisonnement la mention écrite, sur les deux décisions litigieuses, du délai et de la forme de la voie de réclamation. aa) Les recourants invoquent à leur profit le respect du principe de la bonne foi de l'administration. Le principe de la légalité l'emporte en règle générale et la lettre des articles 83 al. 1 et 101 al. 1 aLI exclut une prolongation du délai pour interjeter réclamation contre une décision de taxation. Toutefois, le principe de la bonne foi peut être invoqué en présence de circonstances exceptionnelles (cf. sur ce point, Moor, op. cit., volume I, 2ème éd., Berne 1994, n° 5.3.1); il en est ainsi lorsque ce principe, déduit directement de l'art. 4 al. 1 ancienne Constitution fédérale (cf. RDAF 1987 p. 408), qui interdit aux autorités un comportement contradictoire et garantit au citoyen la protection de la confiance accordée de bonne foi, est violé. Parmi les conditions qui doivent être réalisées pour invoquer à bon droit le respect de ce principe à l'encontre d'une décision, il importe tout d'abord que l'autorité compétente ait fourni à l'administré des renseignements inexacts, dont celui-ci n'a pas été en mesure de reconnaître le caractère erroné, ce qui l'a contraint à un acte préjudiciable (cf. Moor, op. cit., n° 5.3.2.1). Le renseignement fourni par l'autorité doit avoir pour objet une situation concrète, déterminée, et doit porter exactement sur la question litigieuse (v. ZBI 1993, 172). D'autres conditions ont par ailleurs trait à l'administré lui-même; ni celui-ci, ni son représentant ne doivent avoir été en mesure de reconnaître l'erreur. Les juristes, en particulier, sont censés ne pas ignorer le droit, à tout le moins lorsque les dispositions légales sont claires (Moor, ibid.). En outre, l'administré a pris sur la base de l'information inexacte des dispositions irréversibles (sur ces différentes conditions, voir, outre Moor, ibid., André Grisel, Traité de droit administratif, Neuchâtel 1984, p. 390 ss, not. 392; références citées; v. encore Katharina Sameli, Treu und Glauben im

öffentlichen Recht, in ZSR/RDS 1977 II 289 ss). bb) En premier lieu, on doit objecter aux recourants que le délai légal de réclamation, prévu par la loi et qui figurait expressis verbis dans chacune des deux décisions du 3 juin 1996, ne pouvait pas être prolongé (art. 83 al. 1 aLI); Ernest Riesen, en sa qualité de mandataire professionnellement qualifié, ne pouvait sans doute ignorer ce principe. Le taxateur Placide Buttacavoli dénie du reste, dans ses déterminations, l'existence d'une pratique en ce sens de la commission d'impôt. On relève que, contrairement à ce que l'on pourrait retenir des explications des recourants, plus particulièrement celles consistant à soutenir que la taxation définitive des périodes fiscales en question dépendait en quelque sorte de la nouvelle estimation fiscale de leur villa, il ne leur a pas échappé que ces décisions, vu leur contenu, seraient considérées comme définitives, faute pour eux de les contester en temps utile. Ce n'est du reste pas un hasard si leur mandataire a pris contact avec le taxateur le 2 juillet 1996; à cette date en effet le délai légal de trente jours était proche de son terme. Cela étant, il appartenait de toute façon aux recourants d'établir le fait que l'autorité de taxation ait exceptionnellement accepté de prolonger de trois mois le délai de réclamation. Or, à lire les déterminations du taxateur Placide Buttacavoli, on retient que cette preuve n'a pas été rapportée dans le cas d'espèce. Cette question a dû, certes, être abordée et le taxateur n'exclut pas qu'une telle prolongation ait été, à tort, accordée aux recourants, ce qui démontre pour le moins son embarras; se fiant dès lors à cette promesse, les recourants pourraient à bon droit se plaindre du comportement contradictoire de l'administration, dans la mesure où leur réclamation, déposée dans le délai prolongé, est ultérieurement déclarée irrecevable. Il n'est toutefois pas démontré que Ernest Riesen ait pu retirer de cet échange téléphonique, même si ses notes personnelles vont dans ce sens, l'impression que ses clients disposaient effectivement de trois mois supplémentaires pour contester formellement les décisions de taxation. Dans le doute, on aurait pu attendre de la part d'un mandataire avisé, confronté à une situation aussi exceptionnelle où l'autorité aurait accepté de prolonger un délai légal, qu'il confirme à tout le moins par écrit à l'autorité de taxation la portée de cet échange oral. A l'opposé, on peut déplorer - avec les recourants - que les autorités compétentes n'aient pas tenté rapidement de vérifier ou d'infirmer l'allégation relative à l'octroi d'une prolongation de délai, figurant en tête de la réclamation du 27 septembre 1996. Quoi qu'il en soit, on peut très sérieusement se demander si, à la rigueur, cette question doit véritablement être tranchée. 2. S'agissant du fond, il apparaît en effet extrêmement douteux que les recourants puissent revendiquer à bon droit la déductibilité des pertes réalisées par A. _____ depuis 1992 de leur revenu imposable durant les périodes fiscales 1993-1994 à 1997-1998. Dans ces conditions, supposée recevable la réclamation dirigée contre les décisions de taxation du 3 juin 1996, les conditions de la bonne foi étant réunies, le recours devrait de toute façon être rejeté quant au fond, s'agissant des deux premières périodes également. a) Selon l'article 20 aLI, tout revenu du contribuable, même accessoire, provenant de l'exercice d'une activité dépendante ou indépendante, est imposable. On admet cependant que le contribuable doit pouvoir disposer effectivement de ce revenu pour que ce dernier puisse refléter sa capacité contributive réelle; seul l'afflux de biens net correspondant à l'enrichissement est dès lors imposable (v., parmi de nombreux auteurs, Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2ème éd., Lausanne 1998, p. 303). C'est donc à partir du revenu net que sera calculé l'impôt et on tiendra compte, notamment, dans l'appréciation de ce revenu net, des dépenses nécessaires à son acquisition par le contribuable et des charges d'exploitation auxquelles les entreprises sont exposées (cf., outre Rivier, *ibid.*; Ernst Känzig, Wehrsteuer, 2. Auflage, Basel 1982, I. Teil, ad art. 22 al. 1

lit. a AIFD, n° 23, p. 511). aa) Une première distinction doit être effectuée selon que le contribuable exerce son activité lucrative de façon dépendante ou indépendante; la détermination du revenu net diffère selon que l'on est confronté à la première situation ou au contraire à la seconde. En effet, le produit de l'activité indépendante résulte de l'évolution du patrimoine professionnel entre le début et la fin de l'exercice, alors que le revenu de l'activité dépendante comprend l'ensemble des prestations qu'un employé reçoit de son employeur en raison des rapports de service (v. Rivier, op. cit., p. 344 et 374). Apparaît comme décisive pour déterminer si une activité est exercée sous une forme dépendante ou, au contraire, indépendante, la mesure de l'indépendance personnelle et économique de l'intéressé dans l'accomplissement de sa tâche (cf. Rivier, op. cit., p. 373, références citées).

bb) 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 (Francis Cagianut, Ernst Höhn, *Unternehmenssteuerrecht*, 3ème éd., Berne, 1993, § 1, n. 17; Xavier Oberson, *Droit fiscal suisse*, Bâle et Francfort s/Main 1998, p. 77). Exercent dès lors 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 (v. art. 52 al. 3 ORC; cf. Archives de droit fiscal 53, 640; 52, 366; ATF 104 Ib 261; v. en outre, Walter Ryser/ Bernard Rolli, *Précis de droit fiscal suisse, impôts directs*, Berne 1994, p. 162; Cagianut/Höhn, op. cit., §1, n. 12; Rivier, op. cit., p. 161). Dans les deux cas, toutefois, le critère principal consiste dans l'intention de réaliser un profit matériel. Les règles relatives à l'imposition du produit de l'activité lucrative indépendante s'étendent à la fois aux entreprises de personnes et aux revenus provenant de l'exercice d'une profession libérale; le bénéfice imposable est, dans les deux cas, déterminé à partir du résultat comptable (v., notamment, Ryser/Rolli, op. cit., p. 173 et 178; Känzig, op. cit. ad 21 AIFD, nos 33-34, p. 250 à 252). Le bénéfice net imposable est obtenu après déduction d'un certain nombre de charges passées conformément aux règles de la comptabilité commerciale; le bénéfice brut peut donc faire l'objet d'ajustements, à condition qu'ils soient justifiés par l'usage commercial (Ryser/Rolli, op. cit., p. 185 et ss). Parmi les déductions autorisées, l'article 23 al. 1 comprend les frais généraux nécessaires à l'acquisition du revenu (litt. a), les amortissements et provisions (litt. b), les pertes d'exploitation conformément à l'article 73 aLI (litt. c). Les pertes commerciales sont déductibles à condition qu'elles aient été comptabilisées et qu'elles résultent de l'exercice d'une activité indépendante; peu importe qu'elle soit exercée à titre principal ou accessoire (sur ce point, v. Raoul Oberson, *Les pertes commerciales fiscalement déductibles*, in Archives de droit fiscal 48, p. 97; Xavier Oberson, op. cit., pp. 85 et 123; Rivier, op. cit., p. 361). Par conséquent, 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, y compris lorsque l'autorité impose, comme on le verra ci-dessous, au titre de l'exercice d'une telle activité, les produits d'un hobby (v. Ryser/Rolli, op. cit., p. 193). cc) Lorsque le but d'une activité, même exercée sous une forme indépendante, n'est cependant pas d'obtenir un revenu ou si celle-ci ne produit en général pas de revenu, l'autorité fiscale considérera en règle générale qu'il s'agit d'un simple hobby, soit une activité non dirigée vers l'obtention d'un profit matériel, et non d'une activité lucrative. Dans le cas où cette

activité dégagerait des revenus plus ou moins réguliers, on peut admettre néanmoins l'existence d'une activité lucrative indépendante. En revanche, selon une jurisprudence bien établie, lorsqu'une personne exerce une activité durablement sans bénéfice, il faut normalement conclure à l'existence d'un hobby ou, à tout le moins, exclure celle d'une entreprise en raison du manque de succès financier de cette activité (cf. Cagianut/Höhn, op. cit. § 1, n. 38; Ryser/Rolli, op. cit., p. 165; Xavier Oberson, op. cit., p. 85). La jurisprudence en la matière est constante. Ainsi, dans un arrêt rendu le 6 août 1991, publié in StE 1992 B 23.1 n° 26, le Tribunal administratif du canton d'Argovie a jugé que l'exploitation d'un élevage de chevaux ne constituait pas une activité lucrative indépendante, mais un hobby, en raison des pertes répétées de cette exploitation pendant plus de dix ans. Comme aucune perspective de rentabilité durable n'était prévisible pour les années à venir, l'autorité fiscale est revenue sur la qualification de cette exploitation, tenue d'abord pour une activité économique, considérant que l'on ne pouvait plus prétendre, après dix ans, que l'exploitation était encore en voie d'organisation (v. dans le même sens, arrêts du 26 mars 1999 du Tribunal administratif de Bâle-Ville, in StE 2001 B. 23.1 n° 47, exploitation en parallèle d'une galerie d'art contemporain par un employé de commerce salarié, et du 8 avril 1998 de la Commission de recours en matière d'impôt du canton de Zurich, in StE 1999 B 23.1 n° 42, commercialisation sous licence, par un ingénieur du son salarié, d'enregistrements audiophoniques; v. en outre un autre arrêt zurichois in StE 1995 B. 23.1 n° 30). Dans un arrêt du 28 octobre 1983, publié in StE 1984 B 23.1 n° 1, le Tribunal administratif du canton de Schwytz a jugé qu'un éleveur de moutons qui réalise des pertes sans perspective de dégager des bénéfices dans un avenir proche, n'exerce pas une activité lucrative, mais une activité de pure convenance. Le Tribunal administratif du canton de Neuchâtel en a fait de même, s'agissant d'un salarié exploitant à titre accessoire en raison individuelle une activité de représentant de composants et de systèmes électroniques impliquant, trois ans durant, des charges disproportionnées au regard des revenus réalisés (arrêt du 7 février 2000; références in StR/RF 2000, 755). De même, dans un arrêt FI 29/87 du 7 août 1992, le Tribunal administratif du canton de Vaud a jugé qu'un élevage de chevaux de course qui n'avait engendré que des pertes durant six années consécutives, pour un montant global de plus de 400'000 francs, ne pouvait pas être considéré comme une entreprise ou une activité lucrative indépendante. En effet, l'importance des pertes répétées et l'absence de bénéfices prévisibles auraient contraint toute entreprise, dans les mêmes conditions, à mettre un terme à ses activités (v. en outre la jurisprudence citée; dans le même sens, arrêt FI 96/118 du 23 décembre 1998). Or, l'activité exercée sous la forme d'un hobby est en règle générale exempte d'impôt, sauf si elle dégagne des revenus (Cagianut/Höhn, *ibid.*); dès lors, dans les arrêts précités, le refus de l'autorité fiscale d'entrer en matière sur la déductibilité des pertes engendrées par l'exercice d'une telle activité a été confirmé (cf., outre les références jurisprudentielles précitées, Ryser/Rolli, op. cit., p. 166). En effet, l'article 24 aLI exclut expressément la déduction des dépenses que le contribuable consent pour son entretien et celui de sa famille; partant, les dépenses d'agrément ne sauraient être déduites du revenu brut. Du reste, dans une optique voisine, on relève que, dans un arrêt FI 94/013 du 23 mars 2000, le Tribunal administratif a en outre jugé que l'entrepreneur qui exerce une activité en principe non lucrative mais contribuant tant à sa notoriété personnelle qu'à celle de son entreprise ne pouvait pas en déduire les frais, que ce soit comme frais d'acquisition du revenu ou frais justifiés par l'usage commercial, lorsque le motif principal de l'activité résidait dans la passion personnelle du contribuable (in casu, SA d'architectes dont l'administrateur participait à des compétitions nautiques). b) Il s'agit dès

lors de déterminer si, dans le cas d'espèce, l'activité exercée par A. _____ sous la raison D. _____ constitue une entreprise ou toute autre activité lucrative indépendante; dans la négative, les pertes comptabilisées dès le début de cette activité ne seront pas déductibles du revenu imposable brut des recourants. Plusieurs constatations peuvent être faites à cet égard. aa) Sous l'angle formel tout d'abord, il n'est pas contestable, ni du reste contesté, que A. _____ exerce son activité sous une forme indépendante; d'une part, il est inscrit en cette qualité au registre du commerce, d'autre part, il tient une comptabilité qui répond au demeurant aux règles fixées par le titre trente-deuxième du Code des obligations. Quant à la convention de représentation liant A. _____ à C. _____ GmbH & Co KG et ses avenants, on en retire qu'ils engendrent des rapports contractuels exclusivement horizontaux, sans aucun lien de subordination; A. _____, qui perçoit une commission lors de chaque vente et est défrayé, demeure libre en effet de s'organiser comme il l'entend pour diffuser et promouvoir les produits dont il a la représentation à l'intérieur de l'espace géographique prédéfini. On peut admettre, au vu notamment de la documentation publicitaire figurant au dossier, que son activité indépendante est reconnaissable par les tiers et qu'il disposait à cet égard de sa propre organisation. Du reste, on gardera à l'esprit qu'il a prélevé 300'000 francs de son capital de prévoyance pour mettre sur pied cette activité et acquérir notamment le ***** C. _____ qu'il loue à ses clients. Il reste encore à déterminer le but poursuivi par cette activité, savoir si cette dernière est exercée en vue de l'obtention d'un revenu régulier. bb) Sous un angle matériel, on relève qu'à l'origine et jusqu'en 1996, l'activité de A. _____ a régulièrement enregistré des pertes, soit un total de 251'153 fr. 15. Il a comptabilisé pour 57'107 fr. 20 de produits dus à la facturation d'heures de vol; ses revenus sont du reste exclusivement tirés de la location de ce ***** , l'idée étant selon toute vraisemblance de réduire, voire de répartir sur d'autres, le coût du vol à voile qu'il pratique. En revanche, les recourants concèdent eux-mêmes le fait que A. _____ n'a jamais vendu le moindre appareil, bien qu'il en soit pourtant le représentant exclusif en Suisse et en France voisine. Les recourants expliquent sur ce point que la récession n'était pas envisageable à l'époque où A. _____ a mis sur pied la structure lui permettant d'exercer son activité; il pouvait dès lors envisager le versement de commissions de l'ordre de 15'000 francs pour chaque vente. On observera sur ce point que, depuis 1991 en tous cas, les effets du ralentissement conjoncturel se sont fait sentir sur la Suisse romande et La Côte vaudoise en particulier; A. _____ pouvait dès lors tenir compte de cet élément début 1992, s'il avait réellement eu l'intention de retirer un gain de cette nouvelle activité. On déduit dès lors de cette seule constatation que si les recourants avaient dû vivre du revenu que comptait retirer A. _____ de cette activité, il ne fait guère de doute que celui-ci aurait été contraint, faute de succès, d'y mettre plus ou moins rapidement un terme. Or, depuis sa retraite survenue en juin 1992, A. _____ perçoit une rente de la caisse de pensions de B. _____. Comme les recourants le soulignent eux-mêmes dans leurs dernières écritures, ils disposent ainsi d'un revenu suffisant pour assurer leur train de vie; c'est la raison pour laquelle A. _____ a pu sans trop de risques démarrer une activité de promotion de l'appareil C. _____ 1*****. C'est aussi la raison pour laquelle il poursuit l'exploitation de cette activité, nonobstant quatre années déficitaires. On en déduit qu'a contrario, il n'aurait jamais pu continuer, ni même débiter une telle activité, à tout le moins sous sa propre responsabilité; aucun entrepreneur raisonnable ne prend en effet le risque de poursuivre l'exercice d'une activité constamment déficitaire, s'il compte véritablement en retirer un revenu. Les recourants soutiennent qu'au vu des résultats enregistrés lors des exercices 1997, perte ramenée à environ 11'000 francs, et 1998, perte

d'environ 33'000 francs (période 1999-2000), la situation s'améliorerait, dans la mesure où les pertes revendiquées sont inférieures aux pertes comptabilisées jusqu'alors. Or, on constate que cette amélioration se traduit surtout en 1997 durant laquelle A._____ a facturé plus d'heures de vol; elle apparaît cependant comme exceptionnelle puisque le résultat de l'année 1998 est comparable aux exercices précédents. cc) Dans ces conditions, on retire de ce qui précède que A._____ n'avait pas l'intention réelle, en créant sa propre entreprise en raison individuelle, de réaliser un gain; pis, il ne fait guère de doute que cette activité s'apparente plutôt à un hobby. Il apparaît ainsi que cette dernière ne saurait être considérée comme une entreprise ou une activité lucrative indépendante, dans la mesure où le but lucratif durable fait en l'occurrence défaut. Ainsi, les recourants ne sont pas fondés à revendiquer la déductibilité des pertes d'exploitation comptabilisées par A._____ de leur revenu imposable durant les périodes fiscales 1993-1994 à 1997-1998. 3. Les considérants qui précèdent conduisent par conséquent le tribunal à rejeter les recours et à confirmer les décisions attaquées. Les recourants, qui succombent, supporteront un émolument judiciaire; au surplus, il ne sera pas alloué de dépens.

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