

VD_OMNI FI.2002.0045 vom 10. März 2003

VD Tribunal cantonal, 2003-03-10, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2002.0045

FR: VD_OMNI FI.2002.0045 du 10 mars 2003

IT: VD_OMNI FI.2002.0045 del 10 marzo 2003

Regeste

c/ACI | S'agissant d'une activité indépendante exercée à titre accessoire, c'est le critère de l'encaissement qui est déterminant pour fixer la réalisation du revenu et partant la période de l'imposition.

Erwägungen

E. 29

juin au plus tôt; s'agissant toutefois d'un samedi, l'échéance du délai de recours a été reportée de plein droit au lundi 1er juillet. Confié à la poste à cette dernière date, le pourvoi a donc été formé en temps utile. 2. Le litige concerne au premier chef l'existence ou non d'une commission d'intermédiaire - le recourant, pour sa part, parle d'une participation au bénéfice - reçue de Y. _____ en relation avec la vente de la participation de ce dernier dans la banque précitée, ainsi que, dans l'affirmative, la mesure de cette rémunération. On relève tout d'abord que le recourant, ancien employé de banque, a été en mesure d'introduire Y. _____ dans la banque E. _____, Y. _____ & Cie, servant d'intermédiaire à cette occasion. En rétribution de cette intervention, Y. _____ s'était engagé à verser au recourant une participation au bénéfice éventuel obtenu à l'occasion de la revente de sa participation dans cette banque. L'ACI qualifie cette commission de revenu imposable; le recourant ne conteste pas sérieusement cette analyse. A juste titre; il apparaît en effet que celui-ci a mis à profit les connaissances qu'il avait acquises dans le secteur financier pour mener à bien l'entrée de Y. _____ dans la banque précitée. Cela étant, la rémunération qu'il était susceptible d'obtenir par la suite doit être considérée comme le revenu de cette activité d'intermédiaire, soit comme le revenu d'une activité indépendante exercée à titre accessoire. Une autre analyse - subsidiaire - conduit au même résultat; elle consiste à considérer que le recourant a été intéressé par Y. _____ au résultat de l'activité indépendante de ce dernier; on peut admettre que le contribuable est ici intervenu à titre d'associé tacite de la société en commandite qui exploitait la banque. Or, l'on considère que les participants tacites à une activité indépendante exercée sous la forme d'une société de personnes réalisent dans leur chef un revenu d'indépendant également (Markus Reich, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, no 13 ad art. 18 AIFD; v. également ATF du 1er octobre 1965 en la cause V. G. c/Commission de recours en matière de contributions fédérales du canton de Bâle-Ville). Cette solution doit valoir non seulement pour le revenu courant, mais également pour le bénéfice de liquidation d'une société de ce type. Dans le souci d'être complet, on relèvera que tant l'art. 20 al. 1 aLI que l'art. 16 al. 1 LIFD + Weinlagerfall posent le principe de l'imposition de l'ensemble des revenus du contribuable; en conséquence, tous les revenus sont soumis à l'impôt, sauf ceux pour lesquels la loi précise le contraire, ainsi pour les gains en capital réalisés lors de l'aliénation d'éléments de la fortune privée (art. 16 al. 3 LIFD). Le

revenu d'une activité indépendante accessoire relève de toute manière soit de l'art. 18 al. 1, soit du champ d'application de la clause générale de l'art. 16 al. 1 LIFD (Reich, op. cit., no 26 ad art. 16 LIFD; Peter Locher, Kommentar zum DBG I, Bâle 2001, no 17 ad art. 18 LIFD et 16 ad art 16 LIFD; v. à ce propos Revue fiscale 2003, 122, consid. 2.1 et ATF 125 II 113 consid. 5f). Par ailleurs, la participation de Y. _____ à la banque susmentionnée relève clairement de la fortune commerciale de ce dernier; le droit du recourant, de nature accessoire, à une part de ce gain ne saurait avoir une autre nature, ni être considéré comme relevant de l'art. 16 al. 3 LIFD; de même, la commission versée au contribuable ne saurait être qualifiée de remboursement de capital, puisque celui-ci n'a opéré aucun apport ou investissement (v. dans le même sens ATF du 1er octobre 1965 précité). 3. Le recourant insiste ensuite surtout sur le fait que la transaction qu'il a conclue avec Y. _____ en 1995 doit faire l'objet d'une analyse globale. Il souligne en effet que, s'il a bien reçu un montant de 750'000 fr. à titre de rémunération pour ses services d'intermédiaire, il a dû également payer dans le même temps une somme de quelque 1'070'000 fr. pour libérer Y. _____ du cautionnement que ce dernier avait souscrit, conjointement avec lui, pour garantir les obligations de B. _____ SA envers le Crédit suisse; il indique d'ailleurs en procédure, de manière plausible, qu'il a utilisé la commission reçue pour payer une partie du montant dû au Crédit suisse. On constate cependant que le recourant ne s'attarde pas sur les chiffres III et VI de la convention (cession par Y. _____ en sa faveur des actions B. _____ SA et A. _____ SA et cession également des créances que détenait ce dernier contre les sociétés). a) Il est nécessaire de procéder à une analyse serrée des éléments de la transaction conclue entre les deux intéressés, de manière à identifier, dans la mesure du possible, les prestations et contre-prestations convenues. Ce ne sera que dans un second temps qu'il sera possible de qualifier ces différents éléments, notamment pour chiffrer le revenu (voire la perte) réalisé(e) par le recourant. Telle est d'ailleurs la démarche suivie en l'espèce par les parties dans leurs écritures. aa) L'ACI s'en tient à une lecture littérale du chiffre IV de la transaction; celle-ci précise que la somme de 750'000 fr. représente "le montant arrêté d'un commun accord de la participation de X. _____ à la plus-value réalisée par Y. _____ lors de la vente de sa participation dans E. _____ & Cie banquiers, selon lettre des 19 et 25 novembre 1990". Au demeurant, le texte de la transaction ne se réfère par ailleurs à la créance y relative de X. _____ que très brièvement, soit dans l'exposé préliminaire de celle-ci (p. 4, chiffre 4, 3e al.). Pour sa part, Y. _____ soutient, on l'a vu, que les prestations qu'il a versées à X. _____, en relation avec la vente de sa participation à la banque, ne se limitaient pas à la somme de 750'000 fr., versée en cash, mais comportaient également la remise des actions des sociétés A. _____ et B. _____, ainsi qu'une cession de créances (art. III et VI de la transaction); en d'autres termes Y. _____ reproche à l'ACI de passer sous silence ces autres points de la transaction, mais il omet lui-même d'évoquer le chiffre V de celle-ci, alors que les chiffres III et VI s'y réfèrent expressément. X. _____, au contraire, invoque exclusivement le chiffre V de ce document, à savoir le versement de quelque 1'070'000 fr. qu'il a effectué afin que Y. _____ et lui-même soient libérés du cautionnement qu'ils avaient consenti pour garantir les obligations de B. _____ SA auprès du Crédit suisse. bb) A titre préliminaire, on formulera ici quelques brefs rappels relatifs au fardeau de la preuve en matière fiscale. Dans ce domaine, il appartient à l'autorité d'apporter la preuve des éléments imposables, alors qu'il incombe au contribuable d'établir les faits permettant de diminuer ou de supprimer sa dette fiscale. Si des indices précis rendent vraisemblable l'existence des conditions fondant l'obligation fiscale, l'autorité peut sans arbitraire exiger

du contribuable qu'il apporte la preuve du contraire (cf. ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266; 92 I 253; Archives 64 493 consid. 3c; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, Bâle 1998, no 8 p. 393; Walter Ryser/Bernard Rolli, Précis de droit fiscal suisse 3ème éd., Berne 1994, p. 58/59). La jurisprudence du Tribunal administratif, s'agissant notamment de la preuve de déductions ou de charges invoquées par le contribuable, retient la même solution (voir à titre d'exemple TA arrêt FI 00/0003, du 29 juin 2000, où est analysée en outre la portée de la maxime d'office et sa relation avec le problème du fardeau de la preuve; voir également arrêts FI 97/0049 du 15 avril 1999 et FI 92/0082 du 12 février 1993). On relèvera au surplus que la jurisprudence considère, lorsqu'elle est confrontée à des actes émanants du contribuable, que le juge peut s'en tenir à la formulation qu'a utilisée l'intéressé, celui-ci ayant toutefois la faculté de rapporter la preuve du contraire; par exemple, les rapports de droit et les actes juridiques doivent être attribués (sous réserve de preuve contraire) à celui au nom duquel ils sont établis, tels des versements effectués sur le compte d'une société, qui sont présumés constituer des recettes de celle-ci (Archives 47, 536, = RDAF 1979, 35; Archives 58, 516; TA FI 91/0036, du 6 octobre 1993, consid. 3). cc) Il convient ainsi d'examiner maintenant les arguments invoqués par les deux intéressés au sujet de l'interprétation et de la portée de la transaction précitée. On se souvient que, outre la somme de 750'000 fr. versée en cash par Y. _____ à X. _____, ce dernier a reçu de son cocontractant des actions A. _____ SA et B. _____ SA pour 1 fr. (chiffre III de la transaction); il a bénéficié également d'un abandon "à titre gratuit" des créances détenues par Y. _____ à l'encontre de ces deux sociétés (chiffre VI de la transaction). Ce dernier soutient à cet égard qu'il convient d'aller au-delà de la formulation de la transaction, dans la mesure où tant les actions qu'il a cédées que les créances abandonnées présentaient une valeur économique substantielle, valeur qu'il chiffre au total à 1'000'000 fr. environ. Au demeurant, X. _____, au cours des discussions précédant cette transaction, aurait émis des prétentions élevées au sujet de sa part au bénéfice lié à la vente de la participation dans la banque, de l'ordre de 3'000'000 fr., soit des montants bien supérieurs à la somme de 750'000 fr. versée en cash; Y. _____ y voit un indice que la prestation finale servie à X. _____ comprenait non seulement le montant précité, mais aussi des prestations en nature d'une valeur de 1'000'000 fr. environ. Il fait valoir au surplus que la libération du cautionnement, dont il a bénéficié par le jeu du remboursement du crédit accordé par le Crédit Suisse à B. _____ SA, constituait une prestation sans réelle valeur économique. Sur l'ensemble de ces différents points, on notera que X. _____ adopte la position inverse (les actions des sociétés A. _____ SA et B. _____ SA seraient des non-valeurs, de même que les abandons de créance envers ces sociétés; la libération du cautionnement devant au contraire être évaluée au montant total du crédit remboursé). Ce sont ces différents points qu'il convient d'analyser maintenant l'un après l'autre. aaa) S'agissant tout d'abord des actions A. _____ SA, l'expertise établie le 9 août 1994 par André Saugy constate que les deux intéressés, qui étaient alors administrateurs de la société, ont reçu en 1992 des honoraires d'administrateur, afférant aux années 1989 à 1991, s'élevant à un total de 290'000 fr. (voir les réponses de l'expert à la question 4, p. 10). Par ailleurs, cette société a dégagé entre janvier et fin novembre 1992 un cash flow de 420'000 fr. environ (ce montant s'entendant avant honoraires aux administrateurs; voir à ce propos réponse à la question 3, p. 8). De surcroît, cette société exploitait alors le "C" , à 1*****. Au demeurant, une offre d'achat de cet établissement avait été présentée à Y. _____ le 27 septembre 1991, pour une somme de 2'200'000 francs. Par ailleurs, X. _____ avait lui-même souscrit à une convention de vente à terme portant sur 50% du capital-actions de

cette société pour 550'000 fr. (contrat de vente à terme du 4 février 1992; celui-ci prévoyait l'acquisition par Y. _____ de ces titres pour le cas où X. _____ ne serait pas en mesure de restituer une avance de 550'000 fr. au terme du 30 juin 1993; or ce remboursement a eu lieu, de sorte que la vente n'est pas venue à chef). X. _____ conteste toutefois la portée de ce dernier document, qu'il a souscrit, selon lui, sous la pression des événements; il fait valoir également l'évolution ultérieure de la santé financière d'A. _____ SA. Appréciant l'ensemble de ces éléments, le tribunal retient - notamment sur la base de l'avis de son assesseur spécialisé - que les titres de la société A. _____ SA, au moment de la transaction passée en 1995, présentaient une valeur économique réelle, le montant de 550'000 fr. retenu par Y. _____ dans ses écritures apparaissant comme plausible. X. _____ fait valoir qu'il était aux abois lorsqu'il a souscrit à la vente à terme de 1992; cela paraît plausible, mais on devrait alors plutôt en conclure que le prix qu'il a consenti alors pour se dessaisir de ses titres A. _____ SA était inférieur à leur valeur réelle. Il soutient pourtant la thèse inverse dans la présente procédure, mais, pour les motifs qui précèdent, sans emporter la conviction de l'autorité de céans. Par ailleurs A. _____ SA apparaissait en 1995 comme une entreprise solvable, de sorte que la créance détenue par Y. _____ à l'encontre d'A. _____ SA et abandonnée par lui dans le cadre de la transaction pouvait être évaluée à sa valeur nominale de 426'232 francs. Certes, X. _____ conteste l'existence de cette créance, sans convaincre toutefois. L'expertise Saugy déjà citée atteste au contraire de l'existence de cette créance (réponse à la question 12, p. 18s). X. _____ fait valoir, il est vrai, les comptes d'A. _____ SA clos au 31 décembre 1993, aux termes desquels cette créance a été passée par pertes et profits au titre d'un abandon de créance; toutefois aucune pièce ne démontre l'existence d'un abandon de créance à cette date de la part de Y. _____. En réalité A. _____ SA sous la gestion de X. _____, s'est bornée à contester cette créance, sur la base d'éléments qui apparaissent en l'état peu clairs. Enfin, la transaction, sous chiffre VI, fait état de cette créance, ce qui signifie à tout le moins que l'inexistence de celle-ci n'était pas démontrée. En d'autres termes, le tribunal retient à cet égard que tant les actions d'A. _____ SA que la créance contre cette société présentaient une valeur réelle de 976'232 fr. au total (cela malgré les termes de la convention). bbb) La valeur de B. _____ SA, en revanche, paraît moins aisée à cerner. L'expert Saugy a tout d'abord mis en évidence divers transferts d'A. _____ SA au bénéfice de la société B. _____ SA ou des créanciers de cette dernière société durant la période courant du 1er janvier 1992 au 8 décembre suivant (réponse à la question 5, p. 12); en outre, sans ces transferts à hauteur de 292'764 fr. 95, B. _____ SA aurait été exposée à un risque concret de faillite (réponse à la question 6, p. 12). Y. _____ tente de réfuter cette appréciation négative de B. _____ SA en faisant valoir divers éléments. Il produit ainsi une note de sa main du 22 octobre 1994, selon laquelle il aurait reçu une offre pour B. _____ SA (établissement public) pour un montant de l'ordre de 1,2 million (annexe B/1 à sa correspondance du 2 octobre 2002). Par ailleurs, l'établissement public précité avait été remis à bail dès 1992 pour un montant de 108'000 fr. par an, qui paraît avoir été régulièrement versé (annexe B/2 et 3 à ce même courrier). Aux yeux de Y. _____ ces documents attestent de la rentabilité de B. _____ SA. La situation de B. _____ SA ne s'est toutefois pas réellement modifiée en 1993 et 1994, malgré ce changement de mode d'exploitation. Les comptes des deux années en question, ainsi que le rapport de l'organe de révision pour l'année 1993 sont à cet égard éloquentes. En substance, le solde laissé par le loyer encaissé dans le cadre de la sous-location de l'établissement ne permettait pas de couvrir à la fois les charges annuelles d'intérêts et l'amortissement

nécessaire du mobilier, ainsi que du goodwill (l'organe de révision parlait à ce propos d'une charge annuelle d'amortissement évaluée à 200'000 fr.). Au vu de l'ensemble des éléments à sa disposition, le tribunal considère en définitive que les titres B. _____ SA, ainsi que la créance que Y. _____ détenait contre cette société doivent être considérées comme des non-valeurs. ccc) L'évaluation de la viabilité de B. _____ SA est décisive, non pas uniquement sur le point précité mais aussi et surtout au regard de l'appréciation à donner de la prestation fournie cette fois par X. _____, relative à la libération du cautionnement solidaire consenti par les deux partenaires à titre de garantie du crédit accordé par le Crédit Suisse à B. _____ SA. Sans doute X. _____ a-t-il versé à cet égard une somme de 1'070'000 fr. au Crédit Suisse en vue de la libération de ce cautionnement. Cela ne signifie pas encore que cette prestation à Y. _____ doive être évaluée au montant du capital précité. Le cautionnement est en effet une obligation conditionnelle; la valeur d'une libération de celle-ci doit donc être appréciée en fonction du risque d'engagement de la caution. On rappelle, dans un domaine voisin, que les cautionnements accordés par la société anonyme doivent figurer dans l'annexe au bilan (art. 663b ch. 1 CO). En outre, dès l'instant où naît un risque que la caution soit recherchée par le créancier, une provision doit être constituée dans les comptes; en règle générale, celle-ci devrait s'élever au montant maximal susceptible d'être versé, en application du principe de prudence (Manuel suisse d'audit 1998 I ch. 2.3423, sp. p. 234; Ernst Käzlig, Wehrsteuer I, 2e éd 1982, n o 39 ad art 22 AIFD, ainsi que les références citées; selon cet auteur, l'ampleur du risque de l'appel à la caution doit être évalué; sur la preuve du besoin de provision, v. Locher op. cit. n o 24 ad 29 LIFD, qui se contente de la plausibilité de ce risque). Cette réglementation-là n'est d'ailleurs pas directement en cause ici, puisque B. _____ SA n'apparaît pas ici comme la caution, mais au contraire comme la bénéficiaire de cette garantie. En l'espèce et selon les indications de Y. _____, le Crédit Suisse a dénoncé le crédit accordé à B. _____ SA, apparemment en raison de mauvaises relations de cet établissement avec X. _____. Dans la mesure où ce crédit n'était pas menacé - mais ce point n'est pas établi -, B. _____ SA aurait pu obtenir un crédit de remplacement auprès d'un autre établissement; certes, les conditions offertes auraient sans doute été différentes, dans la mesure où les garanties fournies auraient été moindres (ici en raison de la disparition de l'une des deux personnes physiques offrant leur caution). Quoi qu'il en soit, même s'il n'est pas aisé de cerner de manière sûre la valeur de la prestation précitée du recourant à Y. _____, le tribunal retient cependant que la situation économique de B. _____ SA était menacée, de sorte que le risque de voir actionner la caution était élevé. En outre, vu la situation financière de chacun des deux partenaires, c'est vraisemblablement Y. _____, en sa qualité de caution solidaire, qui aurait été recherché pour la totalité du crédit accordé à cette société; il n'est dès lors pas déraisonnable d'évaluer la prestation du recourant ici en cause à un montant proche du nominal. En d'autres termes, cette dernière et celle fournie par Y. _____ s'élèvent toutes deux à une valeur de 1 million de francs environ. Au vu du texte de la transaction et des autres éléments du dossier, le tribunal admet ainsi en définitive que les parties sont convenues de donner à ces prestations et contre-prestations (cession d'actions et abandon de créances, s'agissant d'A. _____ SA surtout, d'une part; libération du cautionnement, d'autre part) une valeur sensiblement égale. Il ne voit en outre pas de motif évident qui devrait le conduire à compléter l'instruction sur ce point aux fins d'écarter cette appréciation. dd) Au terme de cet examen, le tribunal parvient ainsi à la conclusion que Y. _____ n'est pas parvenu à établir (alors que le fardeau de la preuve lui incombait sur ce point) que sa prestation est supérieure au montant de 750'000 fr. versé en cash. De même,

le recourant n'a pas non plus sérieusement établi l'existence d'une perte, susceptible d'être invoquée en déduction de la commission précitée. On fera cependant quelques observations générales avant d'examiner ce moyen. Le recourant soutient en effet que le versement de quelque 1'070'000 fr. qu'il a opéré en main du Crédit suisse constitue une perte, qu'il doit pouvoir invoquer en déduction de la commission précitée. aaa) L'art. 27 al. 2 let. b LIFD prévoit que les pertes effectives sur des éléments de la fortune commerciale, à condition qu'elles aient été comptabilisées, sont déductibles; l'art. 23 lit. c aLI autorise pour sa part également la déduction des pertes d'exploitation. Quoiqu'il en soit de la formulation exacte de ces différentes dispositions, il est généralement admis que les pertes d'exploitation, pour être déductibles, doivent être réelles ou effectives, liées à l'exploitation commerciale, conformes au principe de périodicité et enfin dûment comptabilisées (v. à ce propos Raoul Oberson, Les pertes commerciales fiscalement déductibles, Archives 48, 97 ss). bbb) Il faut donc en premier lieu que les pertes soient liées à l'exploitation commerciale; en l'occurrence, il est nécessaire que la perte sur le cautionnement accordé en faveur de B. _____ SA puisse être qualifiée de commerciale. Selon un précédent genevois (cité par Oberson, op. cit., p. 110), le cautionnement ne fait en principe pas partie des activités commerciales ou professionnelles (RDAF 1954, 151); exceptionnellement, dans certaines professions, l'intervention comme caution peut se justifier, parce qu'elle est fondée sur des motifs commerciaux bien compris, soit sur un usage commercial de la branche (ZBI 1976, 43). Il s'agit donc de se demander si, en l'espèce, le cautionnement a été consenti dans un but d'expansion d'une activité indépendante exercée à titre individuel (dans le même sens, v. TA, arrêt FI 99/0037, du 17 août 2000). La perte invoquée, on le rappelle, concerne un cautionnement consenti en faveur d'une société anonyme, détenue à raison de 50% environ par l'intéressé et active dans le domaine de la restauration (B. _____ SA). L'intéressé était par ailleurs administrateur et actionnaire de A. _____ SA, laquelle déployait son activité principalement dans l'exploitation d'un restaurant. Il convient ainsi de se demander si le recourant, à côté de son activité dépendante au sein de A. _____ SA, exerçait aussi une activité indépendante en raison individuelle, dont la fortune commerciale comprenait les actions B. _____ SA; dans ce cas, la question se poserait de savoir si le cautionnement précité a été consenti dans le but de favoriser l'activité commerciale de cette raison individuelle. Or, sur ce terrain, force est de constater qu'aucun élément du dossier ne vient confirmer l'existence d'une telle activité indépendante ni d'une fortune commerciale. En réalité, X. _____ consacre l'essentiel de son temps à une activité d'administrateur des sociétés A. _____ SA et B. _____ SA. On ne voit pas qu'il exerce en outre une activité indépendante (de professionnel de l'immobilier, de commerçant en titres ou encore de gérant de sociétés). Il ne détient donc pas de fortune commerciale, susceptible de comprendre notamment les actions A. _____ et B. _____ SA; en tout les cas, il n'a rien démontré en ce sens. C'est là un premier motif conduisant au refus des pertes invoquées par l'intéressé à titre de déduction, car celles-ci - à supposer qu'elles soient suffisamment établies - concernent sa fortune privée. ccc) Dans le cas d'espèce, en remboursant le crédit ouvert par le Crédit Suisse à B. _____ SA, le recourant s'est substitué au Crédit Suisse comme créancier de B. _____ SA. Une telle opération apparaît d'abord pour lui comme un investissement; une perte ne saurait être admise à hauteur du montant correspondant sur la seule base de l'abandon de créance qu'il a souscrit le 1er juin 1995, soit peu après, lequel concernait d'ailleurs une autre créance, née antérieurement. En l'état, force est de relever dès lors que la perte - correspondant au remboursement du crédit précité - ne peut guère être considérée comme suffisamment établie (en l'absence de fortune commerciale, elle ne

pouvait d'ailleurs pas être comptabilisée). C'est là un second motif, retenu ici par surabondance, d'écarter la déduction revendiquée ici. b) L'analyse de la transaction précitée démontre également que le versement opéré en main du Crédit suisse, pour libérer Y. _____ de son cautionnement, ne constitue pas la contrepartie de la somme de 750'000 fr. que ce dernier lui a versée à titre de participation à la plus-value réalisée lors de la vente de la participation dans la banque susmentionnée. Le recourant affirme néanmoins le contraire, pour étayer une autre raisonnement; selon lui, le paiement de quelque 1'070'000 fr., en remboursement du crédit accordé à B. _____ SA, devrait - à titre de contre-prestation - être qualifié de frais d'acquisition du revenu correspondant à la commission. Cette argumentation pêche toutefois sur deux points: comme on l'a vu, le remboursement de ce crédit ne constitue pas une contre-prestation de la commission et, de toute façon, ce paiement ne saurait être considéré comme relevant de la notion de frais d'acquisition du revenu. Il faudrait en effet démontrer l'existence d'un lien de causalité entre les frais consentis et le résultat de l'opération (ainsi, tel serait le cas pour les frais de marketing ou de transport; v. à ce sujet Reich, op. cit. no 755 ad art. 25 LIFD et Locher, op. cit., no 10 ss, spéc. 21 et 22 ad art. 25 LIFD; Rivier, op. cité plus bas, p. 304; v. aussi TA, arrêt du 16 février 2001, FI 00/0077); en l'espèce, il n'y a en effet pas de lien, autre que temporel, entre ces prestations. On aurait ainsi pu imaginer que X. _____ ait dû consentir des dépenses - à l'instar d'un courtier - pour que l'entrée de Y. _____ dans la banque aboutisse; en l'occurrence, il ne s'agit de rien de tel (la souscription du cautionnement n'a aucun rapport avec l'entrée de Y. _____ dans la banque; il n'en va pas autrement du remboursement de l'emprunt par X. _____), mais uniquement de l'une des pièces de l'ensemble que constitue la transaction globale conclue par les intéressés en 1995. d) Il découle des développements qui précèdent que le montant de quelque 1'070'000 fr. ne saurait en l'espèce être admis en déduction. 4. A titre subsidiaire enfin, le recourant invoque le fait que la commission ici litigieuse devrait être attribuée à l'année de calcul 1995 et non à l'année 1994. a) La question soulevée ici s'inscrit dans la problématique de la réalisation du revenu et, plus exactement, du moment de cette réalisation. La doctrine distingue plusieurs modes de réalisation (réalisation effective, comptable ou inhérente au système d'imposition), mais l'on ne s'attachera ici qu'au premier. La réalisation effective dégage un produit à l'occasion d'un échange de prestations, le contribuable acquérant un bien ou un droit en contrepartie de sa propre prestation, notamment de ses services ou de ses marchandises. Selon la jurisprudence, un revenu est réalisé lorsque des prestations sont faites au contribuable et que celui-ci peut effectivement en disposer, c'est-à-dire lorsqu'un bien ou une prestation a passé en sa possession ou lorsqu'il a acquis un droit ferme à un bien ou à une prestation. On ajoutera que seules des prétentions inconditionnelles à des prestations peuvent être considérées comme un revenu réalisé; ainsi, l'acquisition d'une créance est considérée comme une réalisation, à moins que l'exécution par le débiteur apparaisse incertaine (sur ces différents points, v. E. _____ Rivier, Droit fiscal suisse, l'imposition du revenu et de la fortune, 2e éd. 1998 p. 327 et les réf. citées). En principe, le moment de l'acquisition du revenu coïncide avec sa réalisation; c'est celui où le contribuable acquiert le droit à une prestation et non celui où il reçoit effectivement celle-ci. Toutefois, certains revenus sont soumis à des règles particulières; ainsi, le revenu de l'activité salariée est acquis au moment du paiement, du virement au compte de chèques ou en banque. Dans le cas d'une activité commerciale soumise à l'obligation de tenir des livres, au contraire, le revenu est en principe réalisé au moment où la facture est établie (dès ce moment le contribuable acquiert un droit ferme à la contre-prestation). En revanche, pour les

contribuables qui n'ont pas l'obligation d'établir une comptabilité commerciale, mais peuvent se contenter de dresser un état des actifs et passifs de leur patrimoine professionnel, de leurs recettes et dépenses professionnelles, le revenu est censé réalisé au moment de l'encaissement de la contre-prestation et non au moment de la présentation de la facture (sur ces points, v. Rivier p. 329). b) Dans le cas d'espèce, soit celui d'un revenu tiré d'une activité accessoire indépendante, le moment de cette réalisation doit donc être fixé au moment de l'encaissement, soit en 1995. Il résulte que le montant de 750'000 fr. lié à la commission ici litigieuse doit être attribué à la période fiscale 1997-1998, années de calcul 1995-1996. Cela conduit à l'annulation de la décision attaquée et à l'admission partielle du pourvoi, liée au bien-fondé de l'argumentation subsidiaire du recourant. En conséquence, l'autorité intimée devra statuer à nouveau sur la taxation de la période 1995-1996, en renonçant à intégrer aux éléments imposables de cette période la commission précitée. Dans ces conditions et, en équité, il convient de statuer sans frais ni dépens (art. 55 LJPA).

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