

VD_OMNI FI.2002.0049 vom 9. Januar 2003

VD Tribunal cantonal, 2003-01-09, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2002.0049

FR: VD_OMNI FI.2002.0049 du 9 janvier 2003

IT: VD_OMNI FI.2002.0049 del 9 gennaio 2003

Regeste

c/ACI | Contribuable qui, après avoir perdu son emploi de représentant dans l'alimentaire à l'âge de 45 ans, exerce pour son propre compte une activité visant à commercialiser des inventions, notamment dans le secteur alimentaire. Hobby nié en l'espèce malgré la comptabilisation de pertes régulières durant 6 ans et demi.

Erwägungen

E. 8

al. 1 LHID, 20 aLI (on entend par cette abréviation la loi cantonale du 26 novembre 1956 sur les impôts directs, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000 et applicable à la période de taxation 1999-2000) et 21 LI (il s'agit de la loi du 4 juillet 2000, en vigueur depuis le 1er janvier 2001, applicable à la période de taxation 2001-2002), tout revenu du contribuable, même accessoire, provenant de l'exercice d'une activité 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) 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 (cf., notamment, Francis Cagianut/ Ernst Höhn, *Unternehmenssteuerrecht*, 3ème éd., Berne, 1993, § 1, n. 17; Xavier Oberson, *Droit fiscal suisse, Bâle et Francfort s/Main* 1998, § 7 n° 24, 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. Selon certains auteurs, il y a lieu d'opérer deux distinctions entre, d'une part, les éléments fondamentaux de l'exercice d'une activité indépendante et les simples indices, d'autre part, l'activité n'ayant pas un caractère

occasionnel et celle présentant au contraire ce caractère. Les éléments fondamentaux sont au nombre de quatre : une organisation librement choisie, des risques et des bénéfices revenant à l'entrepreneur, la participation à la vie économique et l'intention de réaliser un profit. Lorsqu'il s'agit d'une activité qui n'a pas un caractère occasionnel et que ces quatre éléments fondamentaux sont réunis, on admettra toujours en règle générale l'activité lucrative indépendante. A l'inverse, pour qualifier d'indépendante une activité qui s'exercerait de façon occasionnelle, les circonstances du cas d'espèce, en plus de ces quatre éléments, doivent inclure des indices particuliers d'activité lucrative (v. Ernst Höhn/ Robert Waldburger, *Steuernrecht*, Band II, 8 Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 1999, § 34 nos 15 et ss, not. 20 et 21).

bb) 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).

b) Les pertes commerciales réalisées par le contribuable sont déductibles, à condition toutefois 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 (articles 10 al. 2 LHID, 23 lit. c aLI et 35 LI; 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, mais cela demeure controversé, 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; contra en revanche Markus Reich, *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht II/1*, Basel/Genève/München 2000, ad art. 16 LIFD, n° 27).

aa) Lorsqu'une activité ne produit pas de revenu, et ce de façon constante, 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 indépendante. Dans le cas où cette activité dégagerait des revenus plus ou moins réguliers, on peut admettre néanmoins, selon certains auteurs, 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, références jurisprudentielles citées). Pour distinguer l'activité lucrative indépendante du hobby, il importe avant tout de déterminer l'intention du contribuable; ainsi, lorsque le but d'une activité, même exercée sous une forme indépendante, n'est pas de réaliser un profit, on doit normalement conclure à l'existence d'un hobby (v. Xavier Oberson, § 7 n° 48, p. 85; Locher, *op. cit.*, nos 14 et 22 ad 18 LIFD). Or, l'activité exercée sous la forme d'un hobby est en règle générale exempte d'impôt, sauf, selon certains auteurs, si elle dégage des revenus (cf. Cagianut/Höhn, *ibid.*; Reich, *ibid.*; Xavier Oberson, § 7 n° 48, p. 85; contra

Peter Locher, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel 2001, n° 15 ad 18 LIFD; Rysler/Rolli, op. cit., p. 166). En effet, les articles 24 aLI et 38 lit. a LI excluent 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 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; v., dans le même sens, arrêt FI 99/043 du 1er juillet 1999: entrepreneur en construction, passionné d'automobile, ayant pris part aux 24 Heures du Mans avec sa propre écurie). Aussi, lorsqu'il exerce, de façon ou non occasionnelle, une activité générant des pertes régulières, le contribuable sera tenté de soutenir qu'il s'agit là d'une activité lucrative indépendante, afin de revendiquer avec succès la déductibilité desdites pertes (v. Henri Torrione, L'activité lucrative indépendante, in Séminaire fiscal IFF/OREF sur la fiscalité des indépendants, Martigny, 7/8 octobre 2002, p. 6). bb)

L'intention réelle du contribuable doit être appréciée en fonction des éléments extérieurs; l'autorité fiscale devra examiner l'activité à la lumière des éléments fondamentaux et des indices de l'activité lucrative indépendante (Torrione, ibid.). Dans la mesure où la jurisprudence cantonale en la matière est essentiellement affaire de cas d'espèce, tirer des lignes directrices s'avère chose délicate. On relève cependant que, 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; 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 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). Enfin, plus récemment, a également été considérée comme un hobby,

quand bien même le contribuable avait prélevé une somme importante de son capital de prévoyance, l'activité indépendante d'un pilote d'avion à la retraite, consistant à commercialiser en Suisse et en France voisine un type de planeur, mais ne générant aucun bénéfice, celui-ci n'ayant jamais vendu le moindre appareil en quatre ans; rappelant que la rente de la caisse de pensions de son ex-employeur permettait d'assurer le train de vie du contribuable, le tribunal a considéré à cet effet qu'aucun entrepreneur raisonnable ne prenait le risque de poursuivre l'exercice d'une activité constamment déficitaire, s'il compte véritablement en retirer un revenu (v. FI 00/101 du 13 mars 2001). L'existence d'une longue phase de pertes ne constitue en revanche qu'un indice allant dans le sens d'un hobby; elle ne saurait en revanche instituer une présomption irréfragable dont il ressort que le contribuable a définitivement renoncé à réaliser un profit et poursuit l'exploitation pour satisfaire une envie propre (v. Torrione, p. 7). Il y a lieu en effet de tenir compte de la phase plus ou moins longue nécessaire au (re)démarrage d'un projet. Est bien plutôt décisif à cet égard le fait que l'activité du contribuable, ainsi que la manière dont elle est exercée, apparaissent comme commerciales (v. Locher, n° 22 ad 18 LIFD; réf. citée). Ainsi, dans deux arrêts, le Tribunal administratif et la Commission cantonale de recours en matière d'impôt du canton de Zurich, ont nié l'existence d'un hobby quand bien même le contribuable avait, dans les deux cas, réalisé des pertes durant une longue période. Dans le premier cas, des pertes avaient été réalisées de 1993 à 1998, mais l'activité sous la forme commerciale était apparue de façon visible et reconnaissable pour les tiers sur le marché (activité de représentation de marques exercée à titre accessoire par deux époux, par ailleurs salariés; v. StE 2001 B 23.1, n° 48; dans le même sens, RF 1996, p. 296). Dans le second cas, après six ans de pertes, un redimensionnement de l'exploitation déficitaire, débouchant sur un faible gain, avait été mis sur pied par le contribuable (activité accessoire de production et vente de supports de son sur la base d'une franchise par un employé de commerce; v. StE 1999 B 23.1 n° 42). Pour le Tribunal fédéral cependant, l'absence de volonté du contribuable de réaliser un bénéfice peut cependant être discernée de manière concrète lorsqu'aucun résultat positif n'est obtenu sur la durée; l'exercice d'une activité qui se traduit, à long terme, par un résultat nul, voire même des pertes régulières, est susceptible de démontrer que l'objectif du contribuable ne réside pas dans l'obtention d'un gain, mais au contraire relève du passe temps (cf. ATF du 11 juillet 2001, 2A.68/2001, X. c/ Intendance des impôts du Canton de Berne et Commission cantonale de recours, cons. 4b/cc, réf. citée, publié in NStP 2001, p. 247). On relève que, dans le cas soumis au Tribunal fédéral, le contribuable, électro-ingénieur ETH, inscrit au registre du commerce, vouait depuis douze ans son temps à tenter de commercialiser une invention de son cru; il y avait du reste consacré l'essentiel de sa fortune. cc) Même s'il s'agit avant tout d'apprécier les circonstances de chaque cas d'espèce, on peut cependant, à la lumière de la jurisprudence précitée, opérer une distinction entre, d'une part, les activités de nature commerciale et qui, en tant que telles, semblent peu propices à satisfaire des envies personnelles, d'autre part, celles qui par nature présentent le caractère d'un hobby ou s'y apparentent (par exemple les activités artistiques). En règle générale, on admettra beaucoup plus aisément que, dans les premières (activités ayant trait à un "hobby commercial"), le contribuable puisse réaliser des pertes durant une période de plus ou moins dix ans selon les circonstances; ce n'est qu'au terme de cette période que l'activité, si le contribuable persiste, en dépit des pertes, à l'exercer, sera alors qualifiée de passe-temps destiné à satisfaire des motifs personnels (dans ce sens, ATF du 11 juillet 2001, déjà cité, cons. 4c, références citées). Dans le second type d'activité en revanche, le risque est que celle-ci soit considérée comme un hobby immédiatement ou après une courte

période de pertes (v. Torriane, op. cit., p. 7). Ainsi, pour le Tribunal administratif de Bâle-Ville, l'exploitation d'une galerie d'art moderne - qui en soi peut avoir le caractère de hobby - par un contribuable ayant réalisé des pertes durant les cinq premiers exercices a été considérée comme telle à compter de la sixième année (v. StE 2001 B 23.1 n° 47, déjà cité; dans le même sens, RF 1999 p. 254, exercice de longue date d'une activité d'artiste peintre n'ayant engendré que des pertes; cf. au surplus, la jurisprudence citée par Locher, ibid.). Il est intéressant de noter que la Commission de recours en matière d'impôt du canton de Soleure a nié l'existence d'un hobby et admis la déductibilité des pertes réalisées par le contribuable (dont le conjoint exploitait alors une galerie de peinture), celui-ci ayant finalement abandonné l'exploitation, réalisant par là qu'elle n'était pas susceptible de générer des bénéfices (v. RF 1995, p. 142, déjà cité). dd) Il appartient toutefois au contribuable, dans la mesure où il revendique la prise en compte du résultat de son activité dans la détermination de son revenu imposable, d'apporter la preuve, conformément à l'art. 8 CC, de ce que les conditions sont réunies pour que celle-ci puisse être qualifiée d'activité lucrative indépendante (v. StE 1999 B 32.1, n° 42, déjà cité). 2. A la lumière de ce qui précède, le tribunal fait, dans le cas d'espèce, plusieurs constatations. a) M.

X._____ s'est retrouvé sans emploi fin décembre 1992; on peut sans hésiter affirmer qu'en raison de la morosité de la conjoncture économique à cette époque, ses perspectives de retrouver rapidement un nouvel emploi correspondant à ses qualifications, alors qu'il avait atteint l'âge de quarante-cinq ans, étaient effectivement aléatoires. On peut, dans ces conditions, comprendre qu'il ait décidé à l'époque d'embrasser une activité sous la forme indépendante. La législation en matière d'assurances sociales prend du reste en considération cette situation particulière, puisque depuis l'entrée en vigueur, le 1er janvier 1996, de l'article 71a de la loi fédérale du 25 juin 1982 sur l'assurance-chômage obligatoire et l'indemnité en cas d'insolvabilité (ci-après: LACI), l'assuré au chômage qui projette d'entreprendre une activité indépendante durable peut se voir allouer soixante indemnités journalières spécifiques durant la phase d'élaboration du projet. En outre, l'art. 46 al. 1 de la loi vaudoise du 25 septembre 1996 sur l'emploi et l'aide aux chômeurs (ci-après: LEAC) prévoit l'octroi, au bénéficiaire du revenu minimum de réinsertion souhaitant créer une entreprise ou qui présente un projet professionnel économiquement viable. Sans doute, ces deux textes sont postérieurs à la décision de M. X._____ de créer sa propre entreprise, de sorte que celui-ci n'aurait de toute façon pas pu bénéficier de ces prestations; du reste, il n'a touché aucune indemnité de chômage à compter de septembre 1994. L'ACI a tenu toutefois compte de cette circonstance particulière lorsqu'elle a initialement préavisé en faveur de la déductibilité des pertes que M. X._____ a effectuées durant les trois premiers exercices; la correspondance du 19 juin 1997 démontre en effet que l'inspectorat a considéré que le contribuable débutait alors une activité indépendante afin de mettre un terme à son chômage, ce quand bien même il n'avait retiré aucun bénéfice de cette activité (elle écartait alors sans ambiguïté la qualification de hobby). C'est la raison pour laquelle la déductibilité des pertes comptabilisées lors de ces trois premiers exercices avait été admise; cette phase initiale avait alors été considérée comme nécessaire au démarrage de son activité. Le problème réside ici en ce que, durant les quatre exercices ultérieurs, M. X._____ n'a pas amélioré ses résultats comptables, puisqu'il a continué, chaque année, à comptabiliser des pertes et a poursuivi, ce nonobstant, dans cette voie. Ainsi, le report cumulé des pertes comptabilisées sur sept exercices atteint aujourd'hui, selon la propre comptabilité du contribuable, 300'389 fr. 36. Même s'il explique avoir réalisé, durant les exercices 1997 à 2000, un certain chiffre d'affaires, ce qu'il a annoncé dans le questionnaire

complémentaire y relatif, M. X. _____ ne remet pas en cause cette constatation, de sorte qu'il est établi que son activité n'a pas généré, en sept ans et quatre mois, le moindre profit. Durant cette période, le couple a donc vécu du seul revenu de Mme X. _____. On peut dès lors se demander très sérieusement si l'activité de M. X. _____, qui initialement avait sans doute pour objectif de mettre un terme au chômage de celui-ci, n'a, par la suite, pas changé de qualification. b) Le cas d'espèce présente, certes, de nombreuses analogies avec la situation que le tribunal a jugée dans l'arrêt FI 00/101 précité; aucun entrepreneur raisonnable ne prend le risque de poursuivre, plusieurs années durant, l'exercice d'une activité constamment déficitaire s'il compte véritablement en retirer un revenu. Cela étant, on gardera à l'esprit que la situation de M. X. _____ diffère fondamentalement de celle du contribuable dans cette dernière affaire; il s'agissait alors pour le tribunal d'apprécier l'activité accessoire d'un pilote d'avion ayant atteint l'âge normal de la retraite, alors qu'en l'espèce, il s'agit d'un représentant de commerce ayant perdu son emploi et se trouvant au chômage à l'âge de 45 ans. aa) S'agissant des éléments fondamentaux permettant de conclure à l'exercice d'une activité commerciale, on peut avoir quelque hésitation, s'agissant notamment du domaine de l'invention, à qualifier comme telle l'activité de M. X. _____; du reste, il n'est pas exclu que celui-ci, qui s'est dit intéressé depuis toujours à ce domaine, cherche à satisfaire par ce biais une envie personnelle. On gardera cependant à l'esprit que M. X. _____ n'est pas à proprement parler un inventeur; son intervention se situe immédiatement en aval puisqu'il cherche à la fois, après avoir passé un accord financier avec l'inventeur quant aux royautés dues à ce dernier, à faire fabriquer le nouveau produit en série et à trouver des débouchés pour la vente de ce dernier. En outre, M. X. _____ possède une grande expérience de la vente de produits alimentaires et des qualifications en la matière. Ainsi, tant de par sa nature que par le fait qu'elle est exercée par un représentant en produits alimentaires, cette activité se rapproche plutôt du domaine commercial; à tout le moins, il n'est guère possible en l'espèce de constater, d'emblée, que l'on a affaire à un hobby. bb) Sur un plan formel, il appert cependant que la comptabilité tenue par M. X. _____ ne paraît guère empreinte de rigueur. S'agissant en effet des exercices 1997 à 2000, M. X. _____ a encaissé des montants de 10'624, 22'126, 23'000, respectivement 7'399 francs, que l'on ne retrouve pas dans ses recettes. En outre, il aurait dû établir, pour chaque produit commercialisé, un compte des recettes et des charges. M. X. _____ assure détenir de nombreuses pièces propres à démontrer, selon lui, la réalité de ses recettes et la justification commerciale de ses dépenses; cela n'est toutefois pas suffisant pour remplir les exigences de la comptabilité commerciale. cc) On peut aussi sérieusement s'interroger sur la manière dont M. X. _____ exerce son activité, celle-ci pouvant apparaître à cet égard comme la marque d'un certain amateurisme, peu compatible au demeurant avec la recherche d'un profit matériel. Cela pourrait expliquer que le contribuable n'ait enregistré à ce jour que des pertes et on peut se demander si, en faisant preuve d'un certain professionnalisme et avec une organisation plus rigoureuse, il n'aurait pas pu améliorer ses résultats. Cette constatation ne permet pas encore de conclure à l'exercice d'une activité ayant plutôt le caractère de hobby. M. X. _____ est du reste inscrit en raison individuelle au registre du commerce; par ailleurs, il n'est guère contestable que, vis-à-vis des tiers, il exerce son activité sous une forme commerciale. Cela ressort notamment de la correspondance et des contrats d'exclusivité versés au dossier. Peu importe à cet égard qu'il travaille, sans doute pour des raisons d'économie, depuis son domicile où il dispose selon toute vraisemblance d'un bureau; son activité n'implique en effet pas nécessairement qu'il y reçoive ses partenaires, l'essentiel consistant plutôt à prospector et à

démarcher la clientèle intéressée par de nouveaux produits à l'extérieur, notamment dans les foires (Paris, Strasbourg, Nuremberg, etc.). dd) Du reste, ce n'est pas tant de la forme de l'exercice par le contribuable de son activité que l'autorité intimée déduit qu'il s'agit pour lui de satisfaire une envie propre, mais bien plutôt sur la poursuite d'une activité dont le résultat apparaît constamment déficitaire. L'autorité fiscale admet sans doute qu'une période de 28 mois, qu'elle a considéré comme une phase de démarrage, soit prise en considération; aussi a-t-elle admis que M. X. _____ puisse, durant cette phase, faire valoir les pertes comptabilisées en déduction du revenu de son épouse. En revanche, cette période ne saurait, selon elle, être étendue au delà. Certes, si, d'un point de vue objectif, l'on se place à fin 2000 et que l'on apprécie les résultats d'ensemble de façon rétrospective, la conclusion s'impose sans doute d'elle-même; puisque les sept exercices sont tous déficitaires, on devrait pouvoir conclure à l'exercice d'un hobby par le contribuable, à tout le moins à compter de 1997. Cependant, il convient bien plutôt de s'interroger sur les raisons qui ont conduit, à l'issue de chaque exercice, M. X. _____ à poursuivre nonobstant le résultat déficitaire. Toujours d'un point de vue objectif, il est à peu près certain que M. X. _____ n'aurait tout simplement jamais pu continuer à son propre compte sans le revenu régulier de son épouse; durant cette période, le couple a en effet vécu grâce au seul salaire de Mme X. _____ et a pu rembourser les emprunts contractés auprès de proches. Cette circonstance, qui a indiscutablement favorisé le contribuable au regard d'un autre indépendant en phase de démarrage, ne permet toutefois pas à elle seule de qualifier de hobby l'activité en cause. Il n'est en effet pas démontré pour autant que M. X. _____, en poursuivant l'exploitation au delà des trois premiers exercices, ait cherché à satisfaire une envie propre, comme l'a présumé de façon un peu hâtive l'ACI. Si l'on suit les explications du contribuable, il appert que son résultat final a sans doute été grevé du chef des violations contractuelles réitérées de certains de ses partenaires ou des agissements de tiers. Sans aller jusqu'à soutenir que chaque entrepreneur dont le champ d'activité s'étend à la commercialisation de produits nouveaux doit nécessairement compter sur le risque majeur que représentent la contrefaçon ou le pillage, M. X. _____ devait dans une certaine mesure tenir compte de cette circonstance susceptible de grever le résultat final de son activité. On ne peut cependant passer sous silence les attentes financières qu'il aurait théoriquement pu retirer de la sauvegarde des droits qui lui ont été concédés. Sans doute, un entrepreneur raisonnable aurait tenté d'obtenir réparation d'une partie de son préjudice, en agissant par la voie judiciaire le cas échéant; or, M. X. _____ paraît avoir renoncé à cet égard à agir contre A. _____ ou ses autres partenaires, faute de moyens suffisants. On ne saurait toutefois inférer de cette seule circonstance qu'il a définitivement renoncé à obtenir un gain. Par ailleurs, d'autres éléments doivent être pris en considération. Ainsi, M. X. _____ n'a pas concentré ses efforts sur un seul produit; lorsqu'il s'est rendu compte que les droits sur l'emballage "Glou-Glou" lui échappaient, il s'est tourné vers le poivrier (dont il a lui-même vendu plusieurs centaines d'exemplaires), puis vers d'autres débouchés. Il semblerait du reste que ses tentatives pour commercialiser le saladier-mélangeur, si elles lui ont valu dans un premier temps certains déboires (Coop, Fleury-Michon), sont malgré tout en train de porter leurs fruits (McDonald's). A cela s'ajoute le cercueil en cellulose, pour la commercialisation duquel il recherche d'autres partenaires. Certes, on ignore si toutes ses attentes à cet égard sont véritablement sérieuses; l'essentiel est cependant de constater que M. X. _____ a tenté, durant ces sept années, d'approcher des marchés différents. Peu importe finalement que ses tentatives se soient soldées par un résultat plus que mitigé du point de vue financier; cela confirme en revanche que, suivant en cela ses explications, il n'a

jamais renoncé à réaliser un profit. c) De ce qui précède, on retient en définitive qu'une période de vingt-huit mois apparaît finalement trop courte pour apprécier les chances concrètes de M. X._____ de retirer un profit de l'exercice de son activité commerciale. Au contraire, il ne paraît pas déraisonnable d'y inclure encore les quatre exercices suivants. En revanche, la question de la satisfaction de motifs personnels devrait très sérieusement se poser, supposé qu'au delà de 2000, M. X._____ persiste nonobstant un nouveau résultat déficitaire. Il appert ainsi qu'en raison de la nature de cette activité, c'est à tort que la déductibilité des pertes réalisées durant les exercices 1997 à 2000, revendiquée par les recourants, n'a pas été admise par l'autorité intimée. Les pièces au dossier ne permettent toutefois pas d'établir à satisfaction le montant desdites pertes, l'ACI n'ayant pas instruit sur ce point (un état des recettes et des dépenses devrait à tout le moins être requis du contribuable). 3. Les considérants qui précèdent conduisent ainsi le tribunal à admettre le recours et à annuler la décision attaquée, la cause étant alors renvoyée à l'autorité intimée pour complément d'instruction et nouvelle décision dans le sens des considérants qui précèdent. Les recourants obtenant gain de cause, le présent arrêt est rendu sans frais.

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