

VD_OMNI FI.2003.0052 vom 18. Mai 2004

VD Tribunal cantonal, 2004-05-18, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2003.0052

FR: VD_OMNI FI.2003.0052 du 18 mai 2004

IT: VD_OMNI FI.2003.0052 del 18 maggio 2004

Regeste

c/ACI | L'opération immobilière réalisée en l'espèce sous la forme d'une SI doit être considérée, au vu de l'ensemble des circonstances, comme relevant du commerce d'immeubles; la provision revendiquée en relation avec celle-ci, comptabilisée de manière suffisante, doit ainsi être admise.

Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 18.05.2004 FI.2003.0052

c/ACI | L'opération immobilière réalisée en l'espèce sous la forme d'une SI doit être considérée, au vu de l'ensemble des circonstances, comme relevant du commerce d'immeubles; la provision revendiquée en relation avec celle-ci, comptabilisée de manière suffisante, doit ainsi être admise.

CANTON DE VAUD TRIBUNAL ADMINISTRATIF Arrêt du 18 mai 2004 sur le recours formé par X. _____, à Y. _____, dont le conseil est l'avocat Yves Noël, avenue du Tribunal-Fédéral 27, à 1005 Lausanne, contre la décision rendue sur réclamation le 15 mai 2003 par l'Administration cantonale des impôts (ci-après: ACI), s'agissant de la taxation, pour impôt cantonal et communal sur le revenu et la fortune, des périodes fiscales 1993-1994 à 1997-1998. * * * * * Composition de la section: M.

Etienne Poltier, président; M. André Donzé et M. Marc-Etienne Pache, assesseurs. Vu les faits suivants: A. X. _____ exploite des salles de cinéma. Il exerce cette activité comme indépendant et gère, parallèlement à cette activité, des sociétés dont certaines ont des activités liées à l'exploitation de salles de cinéma. En tant qu'indépendant, il gère les cinémas F. _____ 1 et M. _____ à 1***** ainsi qu'une boutique et un café-restaurant. La société E. _____ SA, dont X. _____ est actionnaire majoritaire, exploite les cinémas F. _____ 2, 3 et 4 à 1*****, G 1 et 2 à 2*****, H***** à 3*****, I. _____, à 4***** et J. _____ 1 et 2, à 5*****. B.

Le 1^{er} février 1988, il a souscrit 340 actions à 100 fr. de la société B. _____ SA, société immobilière dont l'unique activité consistait à mettre en valeur des appartements dans des chalets à 6*****. Lors de l'audience du Tribunal administratif, dont il sera question plus bas (v. lettre I/b, ci-après), X. _____ a exposé l'historique de cette opération. a) En premier lieu, X. _____ a constaté une baisse du volume des affaires dans son activité de base, celle d'exploitant de salles de cinéma; il a alors conçu le projet de diversifier ses sources de revenus, notamment en se lançant dans la promotion immobilière. b) Z. _____, actif dans l'agencement de salles de spectacles et notamment de salles de cinéma, qu'il avait donc eu l'occasion de côtoyer sur le plan professionnel, disposait (pour des motifs familiaux semble-t-il) d'un terrain à la 7*****, près de 8*****.

X. _____, Z. _____ et A. _____, agent d'assurances, ont dès lors conçu le projet d'y réaliser un projet de cinq chalets, comportant dix-sept appartements au total, de tailles

diverses. Par le biais d'une convention du même jour, les associés se sont répartis les tâches en vue de la réalisation de cette promotion (ouverture d'un bureau à Y. _____, établissement du papier à lettres, notamment). X. _____, pour sa part, avait la charge d'assurer les relations bancaires; c'est à lui qu'il incombait de faire ouvrir un compte-courant en faveur de B. _____, notamment dans le but d'assurer le financement de l'opération de 8*****. Z. _____, de par ses connaissances, était chargé pour sa part du volet technique des opérations. c) La construction s'est révélée plus délicate que prévu, celle-ci devant respecter une servitude de hauteur; or, en enterrant les constructions, il s'est avéré que le sous-sol était peu favorable. Quoiqu'il en soit, la construction s'est achevée, pour l'essentiel en tout cas, fin 1990. d) La mise en vente a dès lors pu débiter courant 1991, soit à un moment où la conjoncture était la plus défavorable. La commercialisation des appartements a été confiée à la gérance D. _____ à 6*****; le dossier révèle également que d'autres courtiers ont été mis en œuvre. Des efforts considérables ont été consentis pour assurer la publicité de l'opération; ainsi quelque 400'000 prospectus publicitaires ont été diffusés, notamment dans le sud de l'Allemagne, pour promouvoir la vente de ces appartements en propriété par étage, puis en « time-sharing ». Ces efforts se sont révélés vains en définitive, puisque ces campagnes n'ont pas débouché sur des ventes (concrètement, X. _____ a évoqué trois ventes l'une à M. K. _____, les autres à X. _____ personnellement et la société L. _____, propriété de Z. _____). e) X. _____ a indiqué qu'il s'était beaucoup investi dans cette promotion. Ainsi, durant la phase de construction, il se rendait à peu près chaque semaine sur le chantier pour assurer le suivi des opérations. Par la suite, il était présent la plupart du temps pour assister aux visites de clients potentiels, susceptibles d'acquérir des appartements. Il a également supervisé la mise en location de ces logements de vacances au moment où il est apparu que ceux-ci ne trouvaient pas preneur. Entendu également lors de l'audience, le témoin C. _____ a confirmé que l'activité immobilière d'X. _____ était importante et qu'elle avait même « fait de l'ombre » à son activité principale d'exploitant de salles de cinéma. Concrètement, l'opération de 8***** impliquait l'absence fréquente d'X. _____, des appels téléphoniques presque quotidiens et enfin une charge psychologique certaine. Quant au témoin D. _____, de la gérance du même nom de 6*****, il a lui aussi confirmé la présence extrêmement fréquente d'X. _____ à la 7***** pour le suivi de cette promotion. f) La faillite de B. _____ a été prononcée courant 1994 ou 1995. C. _____ a) Très rapidement, X. _____ a été amené à avancer des fonds à B. _____, pour lui assurer les liquidités nécessaires. Ainsi, ce dernier annonçait, à l'état des titres joints à la déclaration 1991-1992, une créance à l'encontre de cette société au 1^{er} janvier 1991 de 327'500 fr. Ce montant n'apparaît en revanche pas dans les comptes de la raison individuelle d'X. _____, pas plus d'ailleurs que les actions de cette société. Lors de l'audience dont il sera question plus loin, l'intéressé a expliqué dans les grandes lignes comment il avait financé son prêt à B. _____; il a effectué des mises de fonds privées (par exemple augmentation de l'hypothèque grevant sa villa), d'une part, et il a utilisé, d'autre part, des liquidités provenant de sa raison individuelle. Le tribunal l'a invité ensuite à documenter ses diverses indications, ce qu'il a fait, par l'intermédiaire de son conseil, le 31 mars 2004 (v. les pièces jointes à cet envoi). Les pièces produites confirment les indications fournies en audience; en tout cas, la véracité de celles-ci est établie avec une vraisemblance suffisante, cela déjà pour la période courant de 1989 à 1992 (on note en outre l'augmentation d'une hypothèque sur le F. _____ de 125'000 fr. en décembre 1991, qui a permis à X. _____ de fournir la somme

correspondante à B. _____). Ce financement mixte (privé, raison individuelle) s'est d'ailleurs poursuivi par la suite. On notera encore que les intérêts liés au prêt consenti par X. _____ à B. _____ ont été comptabilisés, pour les années 1989 à 1991 comme recettes du cinéma F. _____. b) Au 31 décembre 1992, X. _____ était créancier de la société précitée pour un montant de 935'209 fr. 16. Il a annoncé ce prêt à cette date dans les actifs de sa raison individuelle et constitué une provision de 300'000 fr., portée à la charge du compte d'exploitation de celle-ci, pour tenir compte du risque de perte sur cette créance, compte tenu de la mauvaise marche des affaires de cette société. Au 31 décembre 1993, la créance d'X. _____ contre la société B. _____ SA s'élevait à 990'083 fr. 76. Celui-ci a comptabilisé une provision supplémentaire de 350'000 fr. pour les mêmes raisons que l'année précédente. La créance précitée s'élevait à 1'027'567 fr. 96 au 31 décembre 1994 ainsi qu'au 31 décembre 1995. X. _____ a créé des provisions supplémentaires, portées à charge du résultat de sa raison individuelle, de 300'000 fr. en 1994 et de 77'567 fr. 96 en 1995, si bien qu'à fin 1995, la créance détenue contre B. _____ SA était entièrement provisionnée. D.

Par décision de taxation définitive prise le 4 octobre 1994, l'Office d'impôt (ex-commission d'impôt et recette) de 1***** (ci-après: l'Office d'impôt; l'autorité de taxation) a fixé le revenu imposable à 171'300 fr. (et le revenu déterminant pour le taux à 74'400 fr.) pour la période fiscale 1993-1994. Il a notamment refusé la déduction de la provision pour perte sur la créance envers B. _____ SA de 300'000 fr. E.

Le 24 octobre 1994, le contribuable, représenté par son mandataire, a élevé réclamation contre la décision de taxation précitée. Il explique que l'unique activité de la société B. _____ SA, dont il détenait le tiers des actions, était une opération immobilière représentée par la mise en vente de plusieurs appartements répartis dans cinq chalets à 6*****. Il estime qu'en participant à cette opération immobilière, il serait devenu « professionnel immobilier, au sens fiscal du terme ». C'était la raison pour laquelle la créance contre B. _____ SA aurait été introduite dans les comptes de son activité indépendante d'exploitation de salles de cinémas. Par ailleurs, la société serait en surendettement et la provision de 300'000 fr. ainsi entièrement justifiée. F.

Par décisions de taxation définitive prises le 15 juin 1999, l'office d'impôt a fixé le revenu imposable à 248'700 fr. (108'100 fr. pour le taux) et à 201'300 fr. (87'500 fr. pour le taux) pour les périodes fiscales 1995-1996 et 1997-1998. Elle a refusé de déduire les provisions pour perte sur la créance envers B. _____ SA (de 350'000 et 300'000 fr. durant les années de calcul 1993 et 1994 et de 77'567 fr. durant l'année de calcul 1995). Elle n'a pas non plus admis la provision pour perte sur le prêt à L. _____ SA, en liquidation de 50'000 fr. et celle sur la participation ICI TV de 10'000 fr., comptabilisées en 1996.

G. Le 8 juillet 1999, le contribuable a élevé réclamation contre les décisions de taxation précitées, contestant le refus des provisions susmentionnées. S'agissant de la provision pour perte sur le prêt L. _____ SA, en liquidation ainsi que celle sur la participation ICI TV, il estime qu'elles sont justifiées compte tenu des difficultés financières de ces deux sociétés. H.

Le 15 mai 2003, l'ACI a statué sur les réclamations précitées; elle a admis partiellement la seconde, s'agissant des périodes 1995-1996 et 1997-1998, en retenant la déductibilité des provisions pour perte sur le prêt à L. _____ SA de 50'000 fr., ainsi que celle sur la participation ICI TV de 10'000 fr., toutes deux comptabilisées en 1996. Elle a donc confirmé en conséquence les taxations des périodes fiscales 1993-1994 et 1995-1996, mais modifié celle de la période suivante, le revenu imposable de cette dernière étant fixé désormais à 171'300 fr. (74'400 fr. pour le taux). I.

a) Agissant par acte de l'avocat Yves Noël du 16 juin 2003, le

contribuable a recouru au Tribunal administratif contre la décision précitée; il conclut avec dépens à l'annulation de la décision attaquée et à son renvoi à l'autorité intimée pour nouvelle décision prenant en considération, en substance, à titre de montant déductible, les provisions B. _____. La conclusion III de l'acte de recours invitait au surplus le tribunal à renvoyer la cause à l'ACI pour nouvelle décision s'agissant des périodes fiscales 1993-1994 et 1995-1996; par lettre du 4 février 2004, le recourant a précisé que le renvoi demandé à l'autorité intimée concernait également la période fiscale 1997-1998, conformément à la page de garde de l'acte de recours, qui indiquait expressément que ce dernier avait pour objet les trois périodes fiscales précitées (v. également procès-verbal de l'audience du 10 septembre 2003, qui comporte la même précision). L'ACI, dans sa réponse du 10 septembre 2003, conclut au rejet du recours. Les parties ont pour le surplus complété leurs moyens dans des écritures du 15 décembre 2003 (le recourant) et du 6 janvier 2004 (l'ACI). b) Le tribunal a tenu audience le 17 février 2004; au cours de celle-ci, il a entendu les parties dans leurs explications, ainsi que divers témoins. Tel a été le cas de C. _____, actif aux côtés d'X. _____ au sein de E. _____ s SA, ainsi que de D. _____, agent immobilier à 6*****. Les éléments essentiels de leurs témoignages ont d'ailleurs déjà été évoqués ci-dessus (let. B). Lors de l'audience, l'instruction a également porté sur la SI rue de Lausanne 17, dès lors que, selon le recourant en tout cas, la situation de cette société était comparable à celle de B. _____. Cette société a en effet été fondée dans les années 60 par le père d'X. _____, associé au notaire (par ailleurs gérant d'immeubles) Destraz, ainsi qu'à un architecte. Après achèvement de la construction, la SI était propriétaire de deux bâtiments, comportant un certain nombre de bureaux, quarante appartements, ainsi qu'une salle de cinéma (le cinéma M. _____); la partie affectée à cette salle de cinéma est au demeurant loin d'être prépondérante. En outre, les actions de cette société immobilière n'apparaissent pas dans les comptes de la raison individuelle d'X. _____ (il n'y a pas de mention non plus dans les états des titres versés au dossier que ces actions relèveraient du domaine de l'exploitation et partant de sa fortune commerciale). Il reste que, lors de la liquidation de cette société immobilière, ces titres ont été considérés comme relevant de sa fortune commerciale. J. A la suite de l'audience, le tribunal a encore invité le recourant à produire diverses pièces, relatives à l'historique du prêt consenti par lui à B. _____ SA et à son financement (v. courrier du recourant du 31 mars 2004 et les prises de position des parties à ce sujet). Considérant en droit: 1. Selon l'art. 23 let. b de la loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (ci-après: aLI; applicable à l'ensemble des périodes ici en cause, car elles sont antérieures à la loi sur le même objet du 4 juillet 2000), les amortissements et provisions justifiés par l'usage commercial sont déduits du revenu. Cette disposition renvoie en outre à l'art. 55b aLI, relatif aux provisions déductibles du bénéfice imposable des sociétés commerciales. On déduit du texte même de ces dispositions que le contribuable qui exerce une activité indépendante - à l'instar du recourant - a la faculté de déduire des provisions, pour autant que celles-ci portent sur des éléments de sa fortune commerciale. Par fortune commerciale, on entend tous les éléments de fortune qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'activité indépendante (art. 20 al. 2 aLI, dans sa teneur en vigueur dès le 1^{er} janvier 1995: elle est donc valable directement pour les deux dernières périodes ici en cause; cette définition correspond à celle qu'en donnait auparavant la jurisprudence, de sorte qu'elle peut être reprise également pour la période 1993-1994). Dans le cas d'espèce, les parties divergent essentiellement sur la qualification à donner aux actions B. _____; alors que l'ACI considère qu'elles relèvent de la fortune privée de l'intéressé, ce dernier

estime au contraire qu'elles appartiennent à son patrimoine commercial. A cet égard, il conviendra d'examiner ci-après deux grandes lignes d'argumentation; selon la première, il s'agit de déterminer si la participation B._____ peut ou non être considérée comme servant à l'activité indépendante du recourant dans le domaine de l'exploitation de cinémas; selon la seconde, le contribuable, par le biais de sa participation à cette dernière société, a déployé une activité de commerçant en immeubles, de sorte que les bénéfices réalisés dans ce cadre sont imposables, respectivement les provisions ou les pertes liées à cette activité doivent être considérées comme déductibles (consid. 2 et 3 ci-après). 2. a) On reproduit ci-dessous un considérant tiré d'un arrêt récent du Tribunal fédéral, rendu en matière d'impôt fédéral direct à propos d'un associé d'une société en nom collectif; les développements qu'il contient sont en effet transposables à l'hypothèse du détenteur d'une raison individuelle lequel serait propriétaire en parallèle d'une participation à une société anonyme (en outre, le droit cantonal ne diffère sur ce point pas de manière significative du droit fédéral; ATF du 9 avril 2001, RDAF 2001 II 16): « 4.- a) L'attribution d'un bien à la fortune privée ou commerciale d'un contribuable se décide dans chaque cas particulier selon l'ensemble des circonstances. A cet égard, les critères développés par la doctrine et la jurisprudence sous l'empire de l'arrêt du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt fédéral direct (ci-après: l'arrêt du Conseil fédéral) conservent leur validité pour l'application du nouveau droit. En particulier, un bien dit « alternatif », soit susceptible d'être à la fois en rapport avec l'activité commerciale de l'intéressé et propre à un usage exclusivement privé, fait partie de sa fortune commerciale si, compte tenu de sa fonction technique et économique, il sert effectivement à l'exploitation de son entreprise (cf. Markus Reich, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, vol. I/2a, Bâle 2000, n. 48 ad art. 18 LIFD et les références citées). b) Un bien peut faire partie de la fortune commerciale d'un associé d'une société de personnes - telle une société en nom collectif - sans forcément appartenir au patrimoine de celle-ci (cf. sur cette question, Madeleine Simonek, Steuerliche Probleme der Geschäftsnachfolge, bi Ableben eines Personenunternehmers, thèse Berne 1994, p. 38-43). Il en va notamment ainsi, selon la jurisprudence, d'un immeuble que cet associé met gratuitement à disposition de la société (cf. les références citées in Simonek, op. cit., note 169 p. 40). Tel est également le cas, comme l'a jugé l'autorité de céans dans un arrêt du 24 novembre 1978 (cf. Archives 49 p. 72 consid. 1 p. 74-75 = RDAF 1981 p. 175 consid. 1 p. 176-177), des actions d'une société anonyme que possède le titulaire d'une raison individuelle si les deux entreprises sont en étroite relation économique, les titres ayant été acquis dans des buts commerciaux ou lui conférant une influence déterminante sur une société exerçant une activité semblable à la sienne ou la complétant judicieusement - par exemple en tant que fournisseur ou client -, ce qui lui permet d'élargir le champ d'activité de son entreprise originale. c) Dans des arrêts postérieurs - toutefois non publiés -, le Tribunal fédéral a précisé qu'une étroite relation économique entre l'entreprise du contribuable et la société anonyme dont il détient des actions n'est encore pas suffisante pour admettre que ces dernières font partie de sa fortune commerciale. L'élément déterminant est la volonté de l'intéressé de mettre concrètement à profit ses droits de participation pour améliorer le résultat commercial de sa propre entreprise (cf. arrêts non publiés du 17 novembre 1989 en la cause AFC c. R. consid. 2c et du 28 juin 1989 en la cause B. c. SZ, Kantonale Steuerverwaltung consid. 4a). Tel peut notamment être le cas s'il se sert de sa participation dans une société anonyme active dans un secteur économique différent de celui de son entreprise pour s'en rapprocher et favoriser ainsi une diversification commercialement profitable de ses propres activités. d) Quelques

auteurs ont critiqué la jurisprudence publiée mentionnée ci-dessus (cf. lettre b in fine). Selon certains, qui se réfèrent à l'art. 18 al. 2 LIFD, pour que la participation à une société de capitaux acquise par un entrepreneur individuel fasse partie de sa fortune commerciale, il ne suffit pas que les deux entreprises soient en étroite relation économique, il faut encore que cette participation serve à l'exercice de l'activité économique de l'intéressé. Ils citent à titre d'exemples le cas de l'exploitant d'un hôtel de montagne actionnaire d'une société ferroviaire desservant la région ou celui d'un entrepreneur individuel actionnaire d'un sous-traitant (cf. Fabian Amschwand, *Geschäftsvermögen oder Privatvermögen? Eine Übersicht*, in RF 55/2000 p. 480 ss, p. 487; Ernst Höhn/Robert Waldburger, *Steuernrecht*, vol. II, 8^{ème} éd. Berne 1999, par. 38 n. 51-52 p. 348-349). D'autres auteurs (cf. Walter Ryser/Bernard Rolli, *Précis de droit fiscal suisse [impôts directs]*, Berne 1994, p. 167-168) soutiennent que seuls les droits de participation constituant des actifs d'exploitation de l'entreprise individuelle (en tant que garantie pour ses engagements ou actifs de réserve) sont des biens commerciaux. L'avis des premiers auteurs mentionnés ci-dessus rejoint largement la précision apportée par la jurisprudence non publiée de l'autorité de céans (cf. lettre c ci-dessus). Il n'y a ainsi aucune raison de la modifier, d'autant plus que les critères permettant de déterminer l'appartenance d'un bien à la fortune privée ou à la fortune commerciale d'un contribuable sont les mêmes sous l'empire de l'arrêté du Conseil fédéral et sous celui de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (cf. Reich, op. cit., n. 48 ad art. 18 LIFD). par ailleurs, la position défendue par Walter Ryser et Bernard Rolli est trop restrictive car elle nie tout intérêt économique à une participation dans une société de capitaux dont l'activité complète ou favorise celle d'un commerçant individuel. » b) Dans le cas particulier, le recourant paraît admettre l'absence de relation économique étroite entre son activité indépendante d'exploitant de cinéma et la promotion immobilière qui devait être réalisée par l'intermédiaire de B._____. Il fait cependant valoir qu'il s'agit là pour lui d'une diversification de son activité de base. Le tribunal relève ici que la portée de l'arrêt du Tribunal fédéral précité n'est pas absolument claire. On peut imaginer, dans une première approche, que les titres acquis dans une société par un contribuable qui déploie une activité indépendante doivent être attribués à sa fortune commerciale dès l'instant que cette opération répond à une volonté de diversification de ses activités antérieures. On peut aussi l'interpréter en ce sens qu'il n'est pas suffisant que le contribuable souhaite donner une nouvelle impulsion à ses activités, mais qu'il doit subsister un lien - qui ne doit pas nécessairement être étroit - entre son activité de base et celle que déploierait la société anonyme. Dans la première approche, les actions B._____ feraient alors partie de la fortune commerciale du recourant, mais non dans la seconde. Le tribunal estime que ces questions, au demeurant délicates, peuvent rester ouvertes en l'espèce (sur la problématique soulevée par cet arrêt, v. la note Yves Noël in RDAF 2001 II, 30); le présent recours trouve en effet de toute manière une solution sur une autre base. 3. Le contribuable se prévaut également d'un statut de commerçant en immeubles, en relation avec cette participation. a) Dans le domaine immobilier et plus précisément en matière de gains en capital réalisés sur des biens immobiliers, le Tribunal fédéral a développé une abondante jurisprudence afin de distinguer l'activité indépendante et la simple gestion de la fortune privée (Danielle Yersin, *La distinction entre l'activité indépendante et la gestion de la fortune privée*, Arch. 67, p. 97 ss; du même auteur, *Les gains en capital considérés comme le revenu d'une activité lucrative*, Arch. 59, p. 137 ss). En substance, selon une définition qui résume cette jurisprudence et reprise par Danielle Yersin (Archives 59, 137), il y a activité à but lucratif, donc « commerce d'immeubles lorsque le contribuable procède à des

achats et à des ventes d'immeubles non pas simplement dans l'administration de sa fortune ou en profitant d'une occasion qui s'est présentée fortuitement à lui, mais systématiquement et avec l'intention d'obtenir un gain. Il n'est pas nécessaire qu'il exerce cette activité à titre principal; il peut aussi la pratiquer accessoirement (ATF 92 I 122). Le caractère professionnel peut résulter, d'une part de la fréquence des achats et des ventes, d'autre part, s'agissant d'opérations isolées, du fait qu'elles étaient en relation avec une autre activité (ATF 104 Ib 166, 97 I 172 cons. 4)... » (Archives 49, 558 = RDAF 1982, 30; v. également E. Känzig, Wehrsteuer, Ergänzungsband, 1972, 2^{ème} éd., p. 40 ss et la jurisprudence citée; Masshardt et Gendre, Commentaire IDN, 1980, p. 96 ss; Cagianut/Höhn, p. 58 ss; J.-M. Rivier, Droit fiscal suisse, 2^e éd. 1998, p. 334; P. Spori, Einkommenssteuerliche Aspekte privater Portfolio-Anlagen, in Archives 59, 346, spéc. 352 ss). Dans la mesure où la preuve de l'intention de réaliser un gain dans le cadre d'opérations immobilières est souvent difficile à établir de manière directe, la jurisprudence recourt fréquemment à la présence d'indices, considérés comme caractéristiques d'une activité de commerçant en immeubles. Tel est le cas de la fréquence des opérations, du rapport de celles-ci avec la profession du contribuable, de la brièveté de la durée de possession ou encore de l'appel important à des fonds étrangers. Il en va de même de la participation de l'intéressé à une société de personnes (sur ces différents points, v. Rivier, op. cit., p. 335 et les réf. citées). On notera également que la jurisprudence, sur cette question, assimile les immeubles proprement dits et les actions de sociétés immobilières (v. des exemples, TA, arrêts FI 1997/0160, du 18 juin 1999, FI 1994/0131, du 16 octobre 1997 ou encore FI 1991/0036, du 6 octobre 1993); dans tous ces précédents, il s'agissait d'opérations relevant du commerce d'immeubles portant sur des sociétés immobilières (SI). Le tribunal a d'ailleurs considéré aussi comme professionnel le revenu dégagé par un commerçant en immeubles lors de la liquidation d'une société immobilière (TA, arrêts FI 2000/0087, du 20 décembre 2000, FI 1993/0119, du 28 avril 1995). On peut relever que la jurisprudence antérieure, rendue sous l'empire de l'arrêté concernant l'impôt fédéral direct a été reprise pour l'essentiel dans le cadre de l'application de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; v. à cet égard Revue fiscale 1999, 327). En substance, il en découle que ne sont pas imposables les opérations immobilières relevant de la simple administration de la fortune privée, alors que les opérations qui, par leur ampleur ou les méthodes utilisées, n'entrent pas dans cette notion doivent être considérées comme professionnelles et, partant, sont imposables dans le cadre de l'impôt sur le revenu (dans le même sens Cagianut/Höhn, op. cit., p. 59; v. également, à titre d'exemple arrêt FI 2003/0001 du 20 juin 2003). Pour l'essentiel, les solutions évoquées ci-dessus ont été reconnues valables également dans le cadre de l'application de l'aLI et l'on peut donc s'y référer ici. b) Il convient de passer maintenant à l'examen du cas d'espèce. aa) Comme on l'a vu ci-dessus dans le cadre du rappel de la jurisprudence, le fait que la promotion dans laquelle le recourant s'est engagé se soit réalisée sous la forme d'une société immobilière - et non pas en nom - n'empêche pas de considérer celle-ci comme étant de nature professionnelle. bb) Il ressort par ailleurs de l'instruction que le recourant a déployé une activité importante, cela dans un but lucratif; la représentante de l'autorité intimée à l'audience a même indiqué que ce point de fait n'était pas contesté. Cela étant, force serait de retenir, en principe, que les conditions pour traiter la promotion précitée comme une activité, certes accessoire, de commerce professionnel d'immeubles sont remplies. cc) L'ACI objecte toutefois à cette conclusion que l'intéressé a exercé cette activité en tant qu'administrateur de la société immobilière. Or, le Tribunal fédéral a jugé, dans un cause récente (ATF 121 I 259), que l'activité d'un membre du

conseil d'administration d'une société, du point de vue fiscal et en particulier des impôts directs, devait être qualifiée de dépendante; il en va ainsi en particulier de celle qu'accomplit un expert-comptable au sein de divers conseils d'administration de sociétés. L'arrêt réserve tout au plus l'hypothèse dans laquelle le contribuable devrait être considéré comme un administrateur professionnel de sociétés, ce qui permettrait de qualifier l'activité d'administrateur, prise globalement, d'indépendante (même arrêt, p. 266; v. également à ce sujet et dans le même sens Reto Böhi, *Der unterschiedliche Einkommensbegriff im Steuerrecht und im Sozialversicherungsrecht und seine Auswirkungen auf die Beitragserhebung*, Berne 2001, p. 212 s et les réf. citées). Cependant, en l'espèce, il apparaît que le contribuable a déployé son activité dans le cadre de cette promotion sans aucune rémunération. Or, celle-ci dépassait très largement, de par son ampleur, les services normalement demandés d'un administrateur. Il s'agissait bien en définitive de réaliser une plus-value soit par le biais de la vente de titres, soit à l'occasion de la liquidation de la société immobilière, par exemple après avoir vendu les appartements en propriété par étage (tel était l'hypothèse visée dans l'arrêt FI 1993/0119 précité). Ainsi, force est de conclure ici que l'activité déployée ne peut pas être rattachée à la simple qualité d'administrateur de la société immobilière, mais doit être considérée en elle-même comme relevant de la promotion immobilière et partant du commerce professionnel d'immeubles. dd) Cette analyse est d'ailleurs confortée par une autre approche, usuelle dans la jurisprudence et fondée sur la présence de divers indices. Sans doute, l'on se trouve en présence d'une opération unique, mais celle-ci est d'importance. Par ailleurs, cette promotion immobilière a accordé une large place à des méthodes de nature professionnelle; on pense ici à la campagne de publicité très large, lancée notamment en Allemagne, en vue de promouvoir les ventes des appartements réalisés. De même, la création d'une société immobilière, puis d'une propriété par étage dénote un certain professionnalisme; il en va de même de l'ouverture d'un bureau au début de l'opération. Au demeurant, la convention arrêtant la répartition des tâches entre les trois associés doit être considérée comme la constitution d'une société simple (existant en parallèle de la société immobilière). On pourrait sans doute objecter que les trois partenaires n'avaient guère d'expérience dans le domaine immobilier à mettre en valeur; il reste que l'un d'entre eux, spécialiste dans l'agencement de salles de spectacles, exerçait une profession relevant du domaine de la construction au sens large. De même, les partenaires ont recouru en l'occurrence à un financement étranger très important; on se réfère ici notamment au crédit ouvert à la Société immobilière le 16 septembre 1988 par la Banque populaire suisse, à hauteur de 4'250'000 fr. (on note que l'essentiel des fonds propres correspond à l'abandon de créances diverses à l'encontre de cette société liées à des honoraires ou à des travaux), sur un coût total estimé à 5'053'000 fr. Les pièces produites par le recourant après l'audience ont permis de constater également que l'intéressé avait financé son prêt à la société immobilière non pas seulement à l'aide de sources privées, mais également en investissant des liquidités de sa raison individuelle. c) Dans l'ensemble, même si l'on ne retrouve pas réalisés dans le cas d'espèce la totalité des indices caractéristiques d'un commerce d'immeubles, bon nombre d'entre eux sont réunis ici, de sorte que l'on peut admettre que la promotion litigieuse relève bien d'une activité lucrative (le constat initial, let. bb ci-dessus, se trouve ainsi confirmé). Les considérations qui précèdent conduisent ainsi à l'admission du recours; la cause sera dès lors renvoyée à l'autorité intimée pour nouvelle décision, prenant en compte les provisions invoquées par le contribuable, pour les périodes de taxation 1993-1994 à 1997-1998. d) L'autorité intimée objecte encore que le recourant n'aurait pas tenu de comptabilité propre en relation avec sa

prétendue activité professionnelle dans le domaine immobilier, ce qui l'empêchait dès lors de faire valoir les provisions ici en cause. Elle invoque à ce propos la jurisprudence la plus récente du Tribunal fédéral, rendue à propos d'un commerçant professionnel de titres (St E 2004 B 23.9 no 7; v. aussi la critique de cet arrêt in EC 2004, 330; à titre de comparaison, v. d'ailleurs Archives 58,666 consid. 2 et 38,396 consid. 4). Il est sans doute exact de dire que le contribuable n'a pas toujours adopté une approche d'une rigueur optimale quant à la comptabilisation de l'opération ici en cause. Ainsi, les actions de la société immobilière n'apparaissent pas dans les actifs de la raison individuelle (ou dans le bilan de l'un des cinémas), pas plus que - dans un premier temps en tout cas - les fonds consentis par cette dernière pour la réalisation de cette opération. Une comptabilisation appropriée du prêt et de la provision a cependant été opérée au bilan 1992 et le tribunal retient que cela est suffisant. Dans la règle en effet, les provisions, pour pouvoir être invoquées utilement, doivent figurer dans la comptabilité (cela n'est toutefois pas indispensable, des états pouvant apparaître dans certains cas suffisants, v. TA, arrêt du 9 juin 1995, FI 1994/0117, consid. 3b et réf. citée); or, en l'espèce, tel est bien le cas. Au surplus, il eût sans doute été préférable que le recourant établisse une comptabilité pour son activité proprement immobilière; il reste que les éléments produits à cet égard permettent de suivre de manière suffisante l'évolution de la provision (au demeurant, si la promotion avait dégagé un bénéficiaire, l'absence d'une telle comptabilisation détaillée n'aurait pas fait obstacle à son imposition). Dès lors, l'argumentation de l'ACI sur ce point doit être écartée et elle ne fait pas obstacle à la déductibilité de la provision invoquée durant les diverses périodes ici en cause.

4. Vu l'issue du pourvoi, il ne sera pas prélevé d'émolument; les débours, liés à l'audition de témoins, seront laissés à la charge de l'Etat; l'ACI versera par ailleurs des dépens au recourant, intervenu à la procédure par l'intermédiaire d'un mandataire professionnel (art. 55 LJPA). Par ces motifs le Tribunal administratif arrête: I.

Le recours est admis. II. La décision rendue sur réclamation le 15 mai 2003 par l'Administration cantonale des impôts est annulée; la cause lui est renvoyée pour nouvelle taxation des périodes fiscales 1993-1994 à 1997-1998 dans le sens des considérants.

III. a) Il n'est pas prélevé d'émolument. b) Les frais de témoins, par 198 (cent nonante huit) francs sont laissés à la charge de l'Etat. IV. Le Département des finances (par le compte de l'Administration cantonale des impôts) doit en outre un montant de 3'000 (trois mille) francs à X. _____, à titre de dépens. Lausanne, le 18 mai 2004 Le président: Le présent arrêt est communiqué aux destinataires de l'avis d'envoi ci-joint

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