

VD_OMNI FI.2004.0017 vom 18. Juni 2004

VD Tribunal cantonal, 2004-06-18, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2004.0017

FR: VD_OMNI FI.2004.0017 du 18 juin 2004

IT: VD_OMNI FI.2004.0017 del 18 giugno 2004

Regeste

c/ACI | Le report de pertes de la période n à la période n+1 n'est possible que si la taxation de la première (cas échéant après révision) aboutit à un chiffre égal à 0, peu importe que la taxation de la période n+1 soit ou non entrée en force (c. III).

Erwägungen

E. 31

janvier 1990, la fiduciaire du recourant avait estimé les gains afférents aux années de calcul 1985 à 1988, déterminants pour les périodes fiscales 1987-1988 et 1989-1990; l'ACI avait admis les montants en question en qualifiant ceux-ci de "gains provisoires" . En d'autres termes, les parties n'ignoraient pas que les gains réalisés dans le cadre de la promotion ici en cause n'avaient pas été calculés de manière précise, mais résultaient au contraire d'une appréciation du contribuable. Cette solution, incorporée tout d'abord dans la décision du 5 juillet 1990, n'a pas fait l'objet d'une contestation (alors même que la voie du recours était indiquée). En outre, ces gains provisoires ont été intégrés dans les déclarations d'impôt ordinaires du recourant pour les périodes concernées. Celle de la période 1987-1988 a fait l'objet d'une procédure de contestation qui s'est prolongée et à laquelle l'arrêt du Tribunal administratif du 23 décembre 1999 a mis un terme; dans le cadre de cette dernière, le contribuable n'a pas fait valoir de fait nouveau. Quoiqu'il en soit, il est de toute manière douteux que l'on soit en présence, s'agissant du résultat de cette promotion pour les années de calcul 1985-1986, en présence de véritables faits nouveaux; il n'est d'ailleurs pas exclu qu'on ait plutôt affaire ici à un problème de preuves nouvelles. On peut se demander en outre s'il s'agit d'éléments nouveaux dont le contribuable n'aurait pas été en mesure de faire état précédemment, soit dans la procédure de taxation, de réclamation ou de recours. Il apparaît bien plutôt qu'il lui incombait d'arrêter avec toute la diligence requise les bases comptables nécessaires au calcul du résultat de cette promotion. En d'autres termes, indépendamment encore de la question des délais (régie à l'art. 107 aLI pour le dépôt de la demande de révision, soit trois mois dès la découverte du motif de révision et quatre ans dès la communication de la décision en cause, il est douteux qu'il soit respecté), il apparaît que les conditions légales d'une révision de la taxation 1987-1988 ne sont pas remplies. cc) Il reste à examiner - c'est apparemment sur ce terrain là exclusivement que se place le recourant - si la décision du 5 juillet 1990 comporte, de la part de l'autorité fiscale, l'assurance que celle-ci procédera à la révision des décisions de taxation prenant en considération les "gains provisoires" résultant de cette promotion. Le principe de la protection de la bonne foi, en droit public, trouve à s'appliquer notamment dans l'hypothèse d'assurances erronées données par l'administration aux administrés; on admet, pour autant qu'un certain nombre de conditions soient remplies, que l'administration se trouve alors liée par la promesse donnée, malgré un texte légal contraire (sur cette problématique, v. Pierre

Moor, Droit administratif I, 2 e éd. Berne 1994, p. 430 ss). Cependant, il faut bien évidemment que soit établie l'existence des renseignements erronés, invoqués par l'intéressé. Il doit s'agir de renseignements fournis sans réserve et clairement, à propos d'une situation concrète (Moor, ibidem et les exemples cités). Dans le cas d'espèce, l'assurance prétendument donnée découle de la correspondance du 5 juillet 1990, laquelle a d'ailleurs la forme d'une décision sujette à recours. En réalité, elle ne contient pas de promesse claire selon laquelle l'autorité de taxation réouvrirait les taxations, devenues par hypothèse définitives dans l'intervalle, des périodes concernées par les années de calcul 1985 à 1988. Seuls les mots "gains provisoires" peuvent donner à penser que tel serait le cas à l'avenir; mais ceux-ci peuvent être compris également en ce sens que ces gains, estimés, fonderont des taxations définitives, dans un premier temps, puis seront prises en compte, dans un deuxième temps, pour l'imposition du résultat final, positif ou négatif. Cette seconde interprétation apparaît au surplus conforme à la pratique; elle a sans doute été évoquée dans un arrêt du Tribunal administratif de 1995 seulement, mais celle-ci prévalait déjà durant les années de calcul en question (l'arrêt précité concernait d'ailleurs une promotion contemporaine de celle ici en cause). Il est d'ailleurs possible que la fiduciaire du recourant en ait eu connaissance et s'y soit ralliée (elle aurait enfin pu connaître cet arrêt dès 1995, soit à un moment où la taxation de la période 1987-1988 était encore ouverte, comme d'ailleurs la taxation de la période suivante). En d'autres termes, le tribunal retient que la lettre-décision du 5 juillet 1990 ne contient pas de promesse tendant à assurer au contribuable que les taxations définitives fondées sur les gains provisoires précités seraient révisées indépendamment du respect ou non des conditions légales posées par l'art. 107 aLI, mais traduit uniquement la pratique usuelle des autorités fiscales en matière de promotions immobilières. Force est dès lors d'écarter la demande de révision pour ce qui concerne l'impôt cantonal et communal de la période 1987-1988. II. Période 1989-1990, impôt cantonal et communal 4. On rappelle que, s'agissant de cette deuxième période, l'office d'impôt a notifié dans un premier temps une taxation provisoire en date du 23 février 1990; cette taxation a été rendue définitive ensuite par avis des 4 et 26 mars 1997, respectivement pour les années 1990 et 1989 (ces taxations tenaient compte de gains provisoires de 800'000 fr. pour chacune des années de calcul 1987 et 1988). Ces décisions sont entrées en force sans contestation. Le recourant demande la révision de la taxation 1989-1990 pour les mêmes motifs que celle de la période précédente. En l'état, il n'y a guère de différence entre les deux situations, sinon que la décision relative à la période 1989-1990 est entrée en force sans faire l'objet de contestation, soit à une date antérieure. Cependant, l'argumentation développée ci-dessus (en relation avec l'art. 107 aLI et le principe de la protection de la bonne foi; I/3) est transposable sans réserve ici, ce qui conduit à confirmer le refus de la demande de révision. III. Période 1991-1992, impôt cantonal et communal a) Là aussi, le recourant fait valoir, au titre d'un fait nouveau, le résultat de la promotion "A. _____" ; il estime que cet élément doit être pris en compte indépendamment des restrictions posées à l'art. 107 aLI en matière de révision; en effet, dans la mesure où le Tribunal administratif a annulé la décision rendue sur réclamation le 26 mars 1998 s'agissant de la période en question, la taxation y relative est encore ouverte. Ce n'est dès lors qu'à titre subsidiaire qu'il invoque la règle de l'art. 107 aLI. b) La décision du 5 juillet 1990 ne concernait pas les années de calcul 1989 et 1990; la taxation 1991-1992 ne reposait dès lors pas sur l'annonce de gains provisoires pour ces deux années de calcul. Cependant, dans l'hypothèse où les chiffres des années de calcul 1987-1988 se trouveraient corrigés, ensuite de révision, le contribuable réaliserait alors des pertes pour la période

1989-1990, susceptibles d'être reportées sur la période 1991-1992. Cependant, le report de pertes d'une période fiscale donnée n'est possible que si cette dernière a fait l'objet d'un résultat imposable égal à zéro; si la taxation de la période en question débouche sur un résultat imposable positif et qu'elle entre en force, elle lie l'autorité fiscale pour la période suivante, en ce sens que le contribuable n'a plus la faculté d'invoquer une perte reportée afférente à cette période (v. à ce sujet ATF publié in Revue fiscale 2003, 365 et, a contrario, RDAF 2001 II 261). Cela étant, le rejet de la demande de révision relative à la période 1989-1990, qui a débouché sur un revenu imposable positif de 114'200 fr., exclut la prise en considération d'une perte reportée sur la période 1991-1992 (le débat sur la portée de l'arrêt de renvoi rendu par le Tribunal administratif pour la période 1991-1992 apparaît ainsi sans objet). IV.

Impôt fédéral direct 4. S'agissant de la période fiscale 1989-1990, le recourant fait valoir également ici le moyen tiré de la révision. L'arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt fédéral direct (ci-après: AIFD) ne comportait aucune règle sur la révision en faveur du contribuable; la jurisprudence, qui retenait cependant que la révision, à tout le moins en faveur de l'administré, constituait un principe général du droit, en a déduit l'application par analogie des art. 136 ss de la loi du 16 décembre 1943 d'organisation judiciaire. L'art. 137 lit. b contient ainsi une règle similaire à celle de l'art. 107 lit. c aLI, relative aux faits nouveaux. Les principes qui prévalent dans l'application de cette dernière disposition sont par ailleurs transposables dans le cadre de l'art. 137 lit. b OJF. Cela étant, l'argumentation développée plus haut (chiffre I/3 et chiffre II) est valable également en matière d'impôt fédéral direct. Il n'y a ainsi pas matière à donner suite à la demande de révision de la taxation devenue définitive suite à l'avis du 26 mars 1997. 5.

a) S'agissant de la période fiscale 1991-1992, la réclamation formée contre la décision de taxation du 31 octobre 1996 n'a pas été traitée jusqu'au prononcé du Tribunal administratif du 23 décembre 1999; cette taxation était dès lors encore ouverte à cette date. D'ailleurs, l'autorité de taxation elle-même a adressé au contribuable une notification complémentaire le 14 mars 2000, en incluant dans les éléments imposables la reprise retenue en matière d'impôt cantonal et communal en relation avec l'opération de l'Y._____. Aussi, le recourant, s'agissant de cette dernière période, a-t-il fait valoir successivement, dans la procédure de réclamation, puis de recours, les moyens déjà évoqués à propos des promotions "A._____" et "Y._____". b) S'agissant de la promotion "A._____", on renvoie ici aux développements évoqués à ce propos en matière d'impôt cantonal et communal (chiffre III ci-dessus). En substance, dans la mesure où la taxation de l'impôt fédéral direct de la période 1989-1990, telle qu'entrée en force, retient un résultat imposable positif, cela exclut la prise en compte d'un report de pertes lié à cette période sur la période 1991-1992. c) Il reste ainsi à examiner le sort à donner à l'acompte que le contribuable a reçu en 1988, à titre de paiement anticipé, en relation avec la promesse de vente portant sur l'Y._____. Dans son arrêt du 23 décembre 1999, le Tribunal administratif a retenu que l'acompte en question devait être considéré comme un revenu réalisé en 1990, dès l'instant où la condition à laquelle était subordonnée la promesse de vente, soit l'entrée en force d'un plan de quartier, est intervenue à fin 1990. Le recourant fait valoir à cet égard que, à la date en question, il n'était pas exclu qu'il soit tenu à restitution de ce montant. En l'état, le tribunal estime pouvoir s'en tenir à l'argumentation de l'arrêt précité (consid. 4a, p. 17-19, reproduit ci-dessus, partie Faits A/a). Il relève que le recourant lui-même avait inscrit comme résultat la moitié de l'acompte en question, soit 1'700'000 fr., de sorte qu'il tenait cette somme pour définitivement acquise; on ne voit pas que le solde de l'acompte doive suivre un sort différent. Dans son nouveau

pourvoi, le recourant développe une argumentation fondée sur le risque de restitution de l'acompte précité. S'il avait tenu une comptabilité, un tel risque, pour autant qu'il soit avéré, aurait justifié la constitution d'une provision; dans la mesure où il ne tenait pas de comptes, il aurait sans doute été fondé - face à un risque identique - à considérer que l'acompte en question ne correspondait pas à un revenu réalisé. Dans le cas d'espèce, force est cependant de relever que le recourant ne fournit aucun élément de nature à étayer le risque de remboursement qu'il évoque. En particulier, il n'a jamais produit aucune pièce relative à des prétentions des promettants-acquéreurs au sujet de cette somme ou à une ouverture d'action de ces derniers en restitution (à cet égard, le procès qu'il a lui-même ouvert n'était nullement nécessaire). Tout indique ainsi que le recourant a estimé ce risque négligeable, raison pour laquelle il a mentionné l'acompte précité (pour partie) dans son revenu 1990, considérant qu'il pouvait en disposer librement. S'il s'est contenté d'annoncer un montant de 1'700'000 fr. durant cet exercice, c'est vraisemblablement dans le souci d'étaler ses gains dans le temps plutôt qu'en fonction d'un risque non documenté à l'époque et invoqué après coup seulement. 6. Il découle des considérations qui précèdent que le recours doit être rejeté et la décision rendue sur réclamation maintenue. Les frais de la cause seront ainsi mis à la charge du recourant, qui n'a pas droit à des dépens (art. 55 LJPA).

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