

VD_OMNI FI.2004.0116 vom 16. Januar 2006

VD Tribunal cantonal, 2006-01-16, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2004.0116

FR: VD_OMNI FI.2004.0116 du 16 janvier 2006

IT: VD_OMNI FI.2004.0116 del 16 gennaio 2006

Regeste

X/ Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Exposé des conditions auxquelles une activité indépendante ne dégageant aucun bénéfice peut être considérée par l'autorité fiscale comme un hobby. Confirmation de jurisprudence. La poursuite sur une longue durée (environ dix ans) d'une activité déficitaire démontre en principe l'absence de but lucratif. En l'espèce, l'exploitation du manège de chevaux doit être tenue pour un hobby (pertes continues pendant près de vingt ans).

Erwägungen

E. 1

Le litige porte sur le refus par l'autorité intimée d'admettre en déduction des revenus du couple les pertes liées à l'exploitation d'un manège, au motif qu'il s'agirait d'un hobby et non d'une activité lucrative indépendante.

E. 2

lit. a); à l'al. 4, il était précisé que la prescription était acquise, dans tous les cas, douze ans après la fin de la période de taxation. Pour la période fiscale 1993-1994, la décision de taxation définitive a été rendue le 12 juin 1995 et contestée par une réclamation; la prescription est suspendue et elle ne sera acquise qu'au 31 décembre 2006. Pour les périodes fiscales 1995-1996, 1997-1998 et 1999-2000, les décisions de taxation ont été rendues respectivement les 27 mai 1997, 5 septembre 2002 et 15 octobre 2002, soit dans le délai légal, qui a ensuite été suspendu par le dépôt des réclamations. c) En résumé, le litige porte sur la période fiscale 1993-1994, uniquement pour l'impôt cantonal et communal, ainsi que sur les périodes fiscales 1995-1996, 1997-1998 et 1999-2000 pour l'impôt fédéral direct, cantonal et communal.

E. 3

En droit fédéral, l'art. 18 al. 1 LIFD prévoit que sont imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante. A l'art. 27 al. 1, il est précisé que les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel. Font notamment partie de ces frais les pertes effectives sur des éléments de la fortune commerciale, à condition qu'elles aient été comptabilisées (art. 27 al. 2 lit. b LIFD). En droit cantonal, l'art. 20 al. 1 aLI prévoit que l'impôt sur le revenu a pour objet le revenu net global du contribuable provenant d'une activité lucrative, de la fortune immobilière et mobilière et de toutes autres sources de gains et avantages, appréciables en argent. Au deuxième alinéa, sous lettre b, il est précisé que le revenu des activités indépendantes (commerce, industrie, métiers, exploitation du sol et des forêts, professions libérales ou

autres) est considéré comme un revenu imposable. L'art. 23 lit. c aLI précise que sont déduites du revenu les pertes d'exploitation conformément à l'art. 72 aLI.

E. 4

La loi fiscale ne définit pas l'activité lucrative indépendante. Ce sont la doctrine et la jurisprudence qui ont dégagé les critères qui permettent de la distinguer de l'activité lucrative dépendante, de l'administration de la fortune privée et enfin des activités exercées comme violon d'Ingres sans caractère lucratif véritable. a) L'activité lucrative indépendante se caractérise : - par la mise en œuvre de capital (le patrimoine professionnel) et de travail (même si le rôle du capital est parfois minime), - par le fait que l'activité déployée vise à obtenir un profit et - qu'elle a une certaine continuité, ce qui exclut des activités occasionnelles, - par la liberté dont jouit l'indépendant dans l'organisation de son activité, - en enfin par la participation à la vie économique, l'indépendant offrant ses services ou ses produits, sous son nom, pour son compte et à ses risques et périls. (Jean-Marc Rivier, *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, 2^{ème} éd., Lausanne 1998, p. 340; v. également Francis Cagianut/Ernst Höhn, *Unternehmens-steuerrecht*, 3^{ème} éd., Berne 1993, § 1 n. 17; Xavier Oberson, *Droit fiscal suisse, Bâle et Francfort s/Main*, § 7 n° 24, p. 85). 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. Dans les deux cas toutefois, le critère principal consiste dans l'intention de réaliser un profit matériel (arrêt TA FI.2004.0045 du 11 mars 2005, consid. 3a et les références citées). b) Lorsqu'une activité ne produit pas de revenu, et ce de façon constante, l'autorité fiscale considère en règle générale qu'il s'agit d'un simple hobby, défini comme une activité non dirigée vers l'obtention d'un profit matériel. 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 (v. arrêts TA FI.2003.0091 du 26 janvier 2004, consid. 2a et les références citées; FI.2004.0045 cité, consid. 3b; FI.2002.0049 du 9 janvier 2003 et les références citées). Le Tribunal administratif a précisé qu'en règle générale, on admettra beaucoup plus aisément que, dans les activités ayant trait à un hobby dit "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, sera alors qualifiée de passe-temps destiné à satisfaire des motifs personnels (arrêt précité TA FI.2002.0049 du 9 janvier 2003). Le Tribunal fédéral a jugé que l'intention de réaliser un gain fait défaut lorsque l'activité est exercée à titre de hobby, ce qui n'est pas rare dans le cas de la détention d'animaux (ATF 2A.68/2004 du 4 juin 2004, consid. 1.2). Il est vrai que le contribuable qui s'adonne à une passion - par exemple les compétitions nautiques ou la course automobile - peut être tenté, lorsqu'il exerce cette activité de façon régulière ou occasionnelle et qu'elle génère des pertes régulières, de soutenir qu'il s'agit d'une activité lucrative indépendante, afin de revendiquer avec succès la déductibilité desdites pertes (v. arrêt TA FI.2002.0049 consid. 1baa, qui cite Henri Torrione, *L'activité lucrative indépendante*, in *Séminaire fiscal IFF/OREF sur la fiscalité des indépendants*, Martigny, 7/8 octobre 2002, p. 6). Pour distinguer l'activité lucrative indépendante du hobby dit

"commercial", 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. 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 (FI.2003.0091 consid. 2b et les références citées). 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 (FI.2002.0049 consid. 1bdd; StE 1999 B 32.1, n° 42).

E. 5

Il convient d'examiner le cas d'espèce à la lumière des règles et des principes énumérés ci-dessus. a) Il n'est pas contesté que les recourants ont mis en œuvre des capitaux et du travail qui ont permis l'exploitation du manège, activité qui a eu une certaine continuité et qui était exercée librement s'agissant de l'organisation. Le manège offrait ses services sous forme de cours d'équitation, de camps de vacances, d'organisation de compétitions et de prise en pension de poneys ou de chevaux, participant ainsi à la vie économique. En 1996, il comprenait ainsi 7 chevaux, dont 3 appartenaient à d'autres personnes et étaient en pension complète, ainsi que 17 poneys, dont 9 en demi-pension et 2 à la retraite; la clientèle du manège était constituée d'une cinquantaine d'enfants, ce qui représentait environ 130 heures mensuelles de leçons d'équitation. On ne saurait ainsi dénier que l'activité déployée exigeait un travail considérable. Reste à déterminer si elle visait à "l'obtention d'un profit matériel."

aa) Dès sa création en 1982, c'est surtout « Mme X. _____ » qui a consacré du temps au manège. « M. X. _____ » exerçait en effet la profession d'architecte au sein de l'entreprise familiale jusqu'à ce que celle-ci tombe en faillite en 1997. Depuis, il a reçu les indemnités de l'assurance chômage pendant deux ans, soit du mois de juillet 1997 au mois de juin 1999. Le recourant invoque le fait qu'il aurait su, dès l'année 1991 que son activité principale ne pourrait plus lui garantir des revenus durables, raison pour laquelle il aurait persévéré dans l'exploitation du manège. Hormis quelques honoraires d'architecte ponctuels et insignifiants, le manège aurait été, dès juillet 1999, l'unique source de revenus du couple.

bb) Si l'on examine les comptes du manège produits à l'appui des déclarations d'impôt, il apparaît que les pertes ont oscillé de 1985 à 1998 entre un minimum de 24'583 francs (année 1988) et un maximum de 65'002 francs 70 (année 1991). Certes, les pertes ont diminué dès 1997, mais elles atteignaient toujours 10'768 francs 30 en 1999 et 9'121 francs 30 en 2000. L'exploitation n'a généré de faibles bénéfices qu'en 2001 (6'851 francs 10), en 2002 (8'850 francs 50) et en 2003 selon les déclarations du recourant qui n'a toutefois fourni aucun chiffre. De plus, ce dernier ne peut pas prétendre avoir consacré son temps au manège de juillet 1997 à juin 1999, puisqu'il était, durant cette période, inscrit en tant que demandeur d'emploi à l'assurance chômage, dont il touchait les indemnités. Par la suite, la situation financière du manège ne s'est guère améliorée. Le revenu tiré de sa seule exploitation n'a jamais permis d'assurer le train de vie de la famille X. _____ qui était composée de quatre personnes jusqu'en 1992 (les parents et les enfants Y. _____ et A. _____), puis de trois personnes après le départ de Y. _____. Ce train de vie, calculé pour deux adultes, a d'ailleurs été invoqué par les époux X. _____, à l'appui de leur demande d'assistance judiciaire : l'addition des postes "appartement", "voiture et van", "assurances", "nourriture et habillement", "impôts et frais d'administration" donne un

montant de 3'950 francs par mois, montant qui dépasse largement les bénéfices annuels du manège. Dans ces conditions, on ne peut objectivement tenir l'exploitation du manège pour suffisamment rentable, même les dernières années. cc) On pourrait certes imaginer que ce sont les salaires versés dans le cadre de l'exploitation du manège qui ont assuré l'entretien des membres de la famille. Il est rappelé que, dans le cadre du recours, il a été allégué que Madame exerçait la profession de "responsable du manège familial de 1*****", de maître d'équitation, de palefrenière de poneys et loueur de ces derniers à ses élèves pour ses leçons", que leur fille A._____ était employée comme "professeur d'équitation" et que des stagiaires occasionnels étaient engagés en raison du succès rencontré par les activités du manège. Or, il apparaît que durant les premières années (comptes 1985 à 1988), les salaires étaient inexistantes. Par la suite, le poste "salaire personnel + assurances", sans précision quant aux bénéficiaires et au montant des charges sociales payées, était fort modeste, compte tenu de l'activité déployée par les époux au manège : 37'811 francs 05 en 1989, 33'807 francs en 1990, 42'128 francs 55 en 1991, 21'728 francs 40 en 1992, 25'032 francs 75 en 1993, 25'228 francs en 1994, 27'224 francs 95 en 1995, 32'578 francs 25 en 1996, 18'793 francs 60 en 1997, 16'354 francs en 1998, 14'734 francs 80 en 1999, 13'616 francs en 2000, 12'796 francs 90 en 2001, 9'360 francs 20 en 2002. On relèvera au demeurant qu'il est douteux que ces salaires fussent destinés aux époux, dès lors qu'ils ne figurent pas à la rubrique "revenu provenant d'une activité lucrative dépendante" de leurs déclarations d'impôt. dd) Une comparaison des salaires et des bénéfices réalisés, notamment en 2000, année au cours de laquelle les époux X._____ ont pu se consacrer pleinement à l'exploitation du manège qui était leur "unique source de revenu", "en dehors de quelques honoraires d'architecte ponctuels et insignifiants", est encore plus éloquente : les salaires, y compris les assurances, se sont élevés à 13'616 francs et les pertes à 9'121 francs 30. Un autre chiffre mérite d'être relevé, celui des dépenses pour les "pensions de poneys à la retraite" et de "frais de poneys à la retraite", qui se montaient à 21'916 francs 65 en 2000, 21'112 francs 50 et 12'456 francs 55 en 2001, 21'301 francs 80 et 16'282 francs 65 en 2002. S'il est certes louable de subvenir à l'entretien de chevaux à la retraite, il apparaît que cette dépense a lourdement grevé le budget de l'exploitation qui avait déjà de la peine à réaliser des bénéfices. b) Au vu de l'ensemble des circonstances évoquées ci-dessus, il est patent que les recourants, ainsi que leur fille, ont développé depuis plus de vingt ans une passion pour les animaux, en l'occurrence les poneys et les chevaux. Malgré une situation financière précaire, et après avoir dû vendre le Manège de 2***** en juin 2004 (la banque ayant dénoncé leur prêt d'exploitation en 2000), ils détenaient en novembre 2004 toujours des poneys, que l'épouse louait à ses élèves pour ses leçons. L'évolution de la situation, depuis la création du manège jusqu'à ce jour, marquée par des pertes continues pendant près de vingt ans, montre que le principal but des recourants était de s'occuper de poneys ou de chevaux, nonobstant les sacrifices financiers nécessaires, qui s'élevaient à plusieurs dizaines de milliers de francs par année et qui étaient possibles grâce aux revenus de l'activité lucrative exercée par «M. X_____» en tant qu'architecte. Or, dans plusieurs arrêts, le Tribunal fédéral a jugé que la poursuite sur une longue durée d'une activité déficitaire démontre l'absence de but lucratif, car, après des échecs répétés, celui qui exerce véritablement une activité lucrative se laissera en principe convaincre de l'inutilité de ses efforts et abandonnera l'activité en question. S'il la poursuit néanmoins, il convient d'admettre qu'il la poursuit dans un autre but que celui de réaliser un gain (ATF 2A.68/2004 consid. 1.2 in fine et les références citées). En l'occurrence, il convient dès lors d'admettre que l'activité du manège n'était pas une activité indépendante, telle que définie par la

doctrine et la jurisprudence, mais l'exercice d'un hobby. Par conséquent, les pertes qui en résultent ne peuvent pas être déduites du revenu des contribuables.

E. 6

Vu ce qui précède, le recours est rejeté et la décision rendue par l'autorité intimée maintenue. Il n'est pas alloué de dépens et les frais de la cause sont laissés à la charge de l'Etat compte tenu de la situation financière des recourants (art. 38 al. 3 LJPA).

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