

VD_OMNI FI.2004.0032 vom 10. November 2006

VD Tribunal cantonal, 2006-11-10, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2004.0032

FR: VD_OMNI FI.2004.0032 du 10 novembre 2006

IT: VD_OMNI FI.2004.0032 del 10 novembre 2006

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions, Office d'impôt du district de Payerne | Le recourant a cessé son activité professionnelle en 2000 avec une perte commerciale. Il a déposé tardivement une réclamation contre la taxation 2001-2002 qui n'a pas pris en compte cette perte. Confirmation du caractère tardif de la réclamation. La demande de révision n'est également pas recevable, car le recourant aurait pu invoquer ses arguments par la voie du recours. Le recourant n'invoque également aucun élément qui justifierait qu'il puisse faire l'objet d'une nouvelle taxation intermédiaire. Recours rejeté.

Erwägungen

E. 1

Le litige a trait à l'impôt cantonal et communal et à l'impôt fédéral direct de la période 2001-2002. Le recourant, qui a mis un terme à son activité indépendante de notaire en février 2000, soutient en substance avoir subi des pertes avant la cessation d'activité et après celle-ci durant la liquidation de ses affaires. Il estime avoir droit à une taxation intermédiaire au moment de la cessation définitive de celles-ci et à ce que ses pertes commerciales soient reportées d'une année sur l'autre entre-temps. L'autorité fiscale indique avoir effectué à la demande du contribuable une taxation intermédiaire au moment où celui-ci a indiqué avoir cessé son activité de notaire, c'est-à-dire à fin février 2000, raison pour laquelle elle ne pouvait tenir compte des pertes commerciales subies en 1999 et 2000 dans la fixation des impôts 2001-2002. Elle estime au demeurant que les taxations relatives à ces impôts sont entrées en force faute de contestation en temps utile. I. Impôt cantonal et communal

E. 2

a) En premier lieu, l'autorité intimée soutient que la taxation relative à cet impôt est entrée en force, faute de réclamation déposée en temps utile. Le recourant fait valoir pour sa part en substance que cette taxation n'a pas pu prendre effet dans la mesure où elle est entachée d'erreurs et ne contient pas d'explications quant au refus de prendre en compte les pertes commerciales subies en 1999 et 2000 dont il a fait état dans sa déclaration 2001-2002. b) La décision arrêtant de façon définitive les éléments imposables s'agissant de l'impôt cantonal et communal pour la période 2001-2002 a été établie et notifiée au contribuable le 19 septembre 2001 conformément à l'art. 181 al. 1 er de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux, entrée en vigueur le 1 er janvier 2001 (ci-après : LI) dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2002. A cette époque, la loi cantonale n'imposait pas comme l'art. 131 al. 1 er LIFD la notification d'une décision unique renfermant à la fois la fixation des éléments imposables et le calcul de l'impôt. Jusqu'à l'entrée en vigueur le 1 er janvier 2003 de l'art. 181 al. 1 er LI modifié, la taxation se faisait en deux étapes

successives, procédure admissible au regard de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (ci-après : LHID ; arrêt TA du 3 décembre 2003 FI 2003/0099, cons. 2b). En outre, contrairement à ce que soutient le recourant, la décision du 19 septembre 2001 contient une motivation concernant les points sur lesquels elle s'écarte de la déclaration d'impôt, en particulier sur le fait qu'elle ne prend pas en compte la déduction de la perte professionnelle invoquée par A. _____, indiquant que celle-ci n'est pas déductible en raison de la cessation d'activité lucrative indépendante en février 2000. Ce faisant, cette décision satisfait à l'exigence d'une brève motivation prévue l'art. 181 al. 2 LI. L'argumentation du recourant, qui entend déduire d'un défaut de motivation ou d'un manque d'explications le droit de remettre en cause cette décision après le délai fixé par la loi pour recourir, doit donc être écartée. c) La réclamation, prévue à l'art. 185 LI, doit s'exercer par écrit dans un délai de 30 jours dès la notification de la décision et ce délai n'est pas prolongeable (art. 166 LI). La décision de taxation qui n'a pas fait l'objet d'une réclamation dans ce délai entre en force, sous réserve de la restitution du délai accordé au recourant qui a été empêché, sans sa faute, d'agir dans le délai fixé et qui dépose une demande dans ce sens dans les dix jours à compter de celui où l'empêchement a cessé (art. 168 LI). En l'espèce, le recourant ne prétend pas qu'il a déposé une réclamation dans le délai de trente jours dès la notification de la décision de taxation du 19 septembre 2001. C'est dans ses correspondances des 14 et 22 octobre 2002 qu'il a pour la première fois remis en cause les éléments de taxation retenus pour la période 2001-2002, juste après l'envoi du calcul de l'impôt 2002 établi sur la base de la taxation du 19 septembre 2001. A ce stade toutefois, selon le régime légal en vigueur jusqu'au 31 décembre 2002, le contribuable ne pouvait plus remettre en question la détermination des éléments imposables telle qu'elle résultait de la taxation sur laquelle se fondait le calcul de l'impôt. Un tel décompte était régi par l'art. 216 al. 1 er LI avant sa modification le 1 er janvier 2003. Il était susceptible de recours, auprès du Département des finances, pour faire valoir des griefs portant sur des questions relatives au calcul et à la perception de l'impôt cantonal et communal, à l'exclusion de celles relatives à l'assiette de l'impôt (art. 239 LI ; arrêts TA FI 2003/0099, cité plus haut, cons. 2b, et voir aussi Lydia Masméjan-Fey et Lucien Masméjan, « Commentaire de la loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux », Berne, 2005, ad. art. 216 notes 8 et 9). La situation n'était pas différente sous l'empire de la loi vaudoise du 26 novembre 1956 sur les impôts cantonaux en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000 ; le Tribunal administratif a constamment jugé que la fixation des éléments imposables, arrêtés par un avis de taxation correctement établi, ne pouvait pas être attaqué lors d'un recours contre le bordereau d'impôt fondé sur cet avis (voir arrêt du TA du 4 décembre 2001 FI.2001/0035, cons. 1bcc). Or la contestation du recourant relative à la non prise en compte de la perte commerciale subie en 1999 et 2000 et mentionnée dans sa déclaration l'impôt 2001-2002 a précisément trait à la détermination des éléments imposables tels que fixés dans la décision de taxation du 19 septembre 2001. Le recourant n'ayant fait valoir aucun motif de restitution du délai fixé par la loi pour déposer une réclamation à l'encontre de cette décision, c'est à juste titre que sa réclamation interjetée le 14/22 octobre 2002 a été considérée comme tardive en tant qu'elle remet en cause le bien-fondé de la taxation de la période fiscale 2001-2002 en matière d'impôt cantonal et communal ; cette dernière est ainsi entrée en force, quand bien même elle serait entachée d'erreurs comme le prétend le recourant.

E. 3

a) Le recourant sollicite la révision de cette décision pour le cas où elle serait entrée en force. Il fonde cette demande en premier lieu sur le fait que la taxation contient des erreurs.

b) La procédure de révision est une voie de droit extraordinaire qui permet exceptionnellement de remettre en cause une décision entrée en force, ce qui est le cas des taxations fiscales n'ayant pas fait l'objet d'un recours (v. arrêt du TA du 3 septembre 2004 FI 2004/0041 et les références citées). En droit vaudois, elle est réglée aux art. 203 ss LI (v. également 51 LHID). Aux termes de l'art. 203 LI : "1 Une décision ou un prononcé entré en force peut être révisé en faveur du contribuable, sur sa demande ou d'office: a) lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts; b) lorsque l'autorité qui a statué n'a pas tenu compte de faits importants ou de preuves concluantes qu'elle connaissait ou devait connaître ou qu'elle a violé de quelque autre manière l'une des règles essentielles de la procédure; c) lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision ou le prononcé. 2 La révision est exclue lorsque le requérant invoque des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui." In casu, il n'est pas douteux que le recourant aurait pu contester dans le cadre de la procédure de réclamation ouverte contre la décision notifiée le 19 septembre 2001 la non prise en compte des pertes commerciales annoncées pour les années 1999 et 2000 selon sa déclaration d'impôt 2001-2002 déposée le 12 juin 2001. Une révision de cette décision n'entre donc pas en ligne de compte à cet égard.

E. 4

a) Le recourant tente également de remettre en question la taxation 2001-2002 en faisant appel aux dispositions permettant le report des pertes commerciales (soit les 10 al. 2 à 3 LHID et 35 al. 1 et 2 LI pour les personnes exerçant une activité indépendante) et à la réglementation transitoire aménagée par le canton de Vaud lors de l'adoption en 2003 du système d'imposition postnumerando annuel pour les personnes physiques. Ce faisant, il a déposé, avec sa déclaration 2001-2002 bis (remplie comme le veut l'art. 277 LI conformément à l'ancien système d'imposition bisannuel praenumerando), des comptes de liquidation mentionnant des pertes en 2001 et 2002 (en partie reportées de 1999 et 2000) résultant de la liquidation de ses affaires. b) Le passage au nouveau système d'imposition a induit une brèche dans l'imposition dans la mesure où les revenus et déductions des années 2001 et 2002 ne sont pas pris en considération. Un régime transitoire a été prévu afin d'éviter que des revenus extraordinaires échappent à l'impôt et que des charges extraordinaires ne soient jamais déductibles en raison du changement de système (Exposé des motifs et projet de loi modifiant la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux et la loi du 5 décembre 1956 sur les impôts communaux, BGC 5 A novembre 2001 p. 4868 ss, en particulier p. 4889 à 4892). L'art. 275 LI entré en vigueur le 1^{er} janvier 2003 prévoit ce qui suit : «1 Les charges extraordinaires supportées pendant les années 2001 et 2002 sont déduites du revenu imposable afférent à la période fiscale 2001/2002 à condition que le contribuable soit assujéti à l'impôt dans le canton au 1^{er} janvier 2003; les taxations déjà entrées en force sont révisées en faveur du contribuable conformément aux articles 203 et suivants. Le dépôt de la déclaration d'impôt vaut demande de révision. 2 Sont considérées comme des charges extraordinaires : a. les frais d'entretien d'immeubles, dans la mesure où ils excèdent chaque année le montant de la déduction forfaitaire; b. les cotisations de l'assuré versées à des institutions de prévoyance professionnelle pour le rachat d'années de cotisations; c. les frais de maladie, d'accident, d'invalidité, de perfectionnement et de reconversion professionnels, dans la mesure où ils dépassent les frais déjà pris en compte. 3 Les déductions sont accordées sur la base de la date du paiement. » La liste des charges

énumérées dans cette disposition est exhaustive. Les pertes commerciales n'y sont pas mentionnées, de sorte que cette disposition n'est pas applicable in casu. c) L'exposé des motifs cité plus haut prévoit par ailleurs l'établissement par le Conseil d'Etat de directives permettant le report de pertes subies en 2001 et 2002 sur les exercices 2003 et suivants (p. 4876 et 4923). L'application des principes décrits dans cet exposé n'a cependant d'effet que sur les taxations 2003 et suivantes ; elle ne permet pas de modifier la taxation 2001 et 2002, seule litigieuse en l'espèce.

E. 5

Enfin, le recourant, dans sa contestation et dans ses écritures ultérieures, a plusieurs fois sollicité une taxation intermédiaire. Un des buts de l'obligation de déposer en 2003 une déclaration 2001-2002 bis remplie conformément à l'ancien système d'imposition paenumerando bisannuel prescrite à l'art. 277 LI était de déceler les cas de taxation intermédiaire pouvant intervenir jusqu'à la fin de l'année 2002 selon l'ancien art. 80 en vigueur jusque-là. Cette disposition prévoit une taxation intermédiaire en cas de divorce ou de séparation durable, de modification durable et essentielle des bases de l'activité lucrative ensuite du début ou de la cessation de celle-ci ou d'un changement de profession, de dévolution pour cause de mort, et de modification des bases de répartition intercantonale ou internationale des éléments imposables. Dans une directive émise en octobre 2002, le Conseil d'Etat a au demeurant élargi les motifs de taxation intermédiaire pour la période de taxation 2001-2002 afin de diminuer les effets négatifs de la brèche créée par le passage à la taxation annuelle dès 2003, système qui ne connaît pas la taxation intermédiaire (cf. sur internet : www.dfin.vd.ch/actualites/pdf/impots/Taxationinter.pdf). Pour les années 2001 et 2002, s'ajoutent ainsi aux motifs prévus par l'ancien art. 80 LI, la réduction du taux d'activité de 25 % au moins sur deux ans, la cessation temporaire d'activité de 6 mois au moins (au lieu de 12 mois), le chômage durant 6 mois au moins (au lieu de 12 mois). Comme la révision, la taxation intermédiaire permet de revenir sur une décision qui a acquis autorité de force jugée (Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2^{ème} éd., Lausanne 1998, p. 470). Plus concrètement certains faits intervenus en 2001 ou 2002, tels qu'un divorce, la cessation de l'activité lucrative, la dévolution pour cause de mort, justifient de revoir ex nunc de la taxation ordinaire par hypothèse déjà entrée en force afin d'augmenter ou diminuer les éléments de revenu et de la fortune qui ont été modifiés. En l'espèce, toutefois, le recourant ne fait valoir aucun fait donnant droit à une nouvelle taxation intermédiaire en 2001 ou 2002 selon l'ancien art. 81 LI et la directive émise par le Conseil d'Etat en octobre 2002, sachant qu'une taxation intermédiaire a été effectuée en 2000 au moment de l'arrêt définitif de son activité lucrative. Son argumentation ne tend au fond pas à une nouvelle taxation intermédiaire mais à ce que la taxation intermédiaire intervenue en 2000 soit revue pour prendre effet au terme de la liquidation de ses affaires. Celle-ci aurait dû être développée, on l'a vu plus haut, dans les délais impartis par la loi pour contester selon le mode ordinaire les décisions de taxations prises par l'autorité intimée. II Impôt fédéral direct

E. 6

S'agissant de l'impôt fédéral direct, la décision de taxation pour l'année 2001 a été notifiée le 13 février 2002 et la décision de taxation pour l'année 2002 le 17 février 2003. Chacune d'elle peut faire l'objet d'une réclamation (art. 132 al. 1^{er} LIFD) qui remette en cause tant l'assiette de l'impôt que le calcul de celui-ci (arrêt TA du 4 décembre 2001, FI.2001/0035, cons. c). L'entrée en force de la décision du 19 septembre 2001 n'a pas d'effet à cet égard

dès lors qu'elle arrête les éléments imposables en matière d'impôt cantonal et communal exclusivement, quand bien même la détermination de l'assiette de l'impôt est similaire sur un grand nombre de points (arrêt précité, cons. c) aa). En outre, même si les deux décisions rendues successivement en matière d'impôt fédéral direct arrêtent les mêmes éléments imposables et fixent un montant d'impôt identique, rien dans le texte de la première ne permet au contribuable de penser que celle-ci fixe les éléments imposables pour deux ans de sorte que ceux-ci ne pourraient plus être contestés s'agissant de l'année 2002 à réception de la décision du 17 février 2003 (arrêt précité, cons. c) bb). Comme en matière d'impôt cantonal et communal, la réclamation doit être formée dans le délai de trente jours dès la notification de la décision attaquée. Ce délai n'est pas prolongeable (art. 132 al. 1^{er} LIFD ; FI.2001/0035 précité, cons. 1 c). L'art. 133 al. 3 LFID autorise au surplus la restitution du délai si le contribuable établit qu'il a été empêché de présenter sa réclamation en temps utile, "(...)par suite de service militaire, de service civil, de maladie, d'absence du pays ou d'autres motifs sérieux(...)" . Il résulte clairement de ce qui précède que la contestation émise le 14/22 octobre 2002 était tardive concernant l'impôt fédéral direct fixé pour 2001 par décision du 13 février 2002. Par contre, comme dans le cas traité dans l'arrêt rendu par le Tribunal administratif le 4 décembre 2001 (FI.2001/0035, cons. 1 c) bb), cette contestation ne saurait être considérée comme ayant été formée à tard s'agissant de la taxation relative à l'année 2002 notifiée le 17 février 2003 ; elle était tout au plus prématurée (cf. aussi Xavier Oberson, in : Les procédures en droit fiscal, éditions de l'OREF, 2^{ème} édition 2005, p. 729).

E. 7

a) Toutefois, avant de conclure que la décision fixant l'impôt fédéral direct 2001 est entrée en force, il convient de se pencher sur le grief du recourant ayant trait à la violation par l'autorité intimée de son obligation de motiver sa décision. Selon l'art. 131 al. 2 LIFD, l'autorité de taxation doit communiquer au contribuable les modifications apportées à sa déclaration au plus tard lors de la notification de la décision de taxation. La simple mention des éléments écartés est considérée comme répondant aux exigences minimales de motivation (Denis Berdoz et Marcel Bugnon, in : Les procédures en droit fiscal, op. cit., p. 616). En l'occurrence, les décisions fixant l'impôt fédéral direct 2001 et 2002 ne comportaient pas une telle indication. On peut se demander en l'espèce si l'autorité fiscale était dispensée de cette mention dans la mesure où elle avait déjà rendu le contribuable attentif aux rectifications faites par rapport à sa déclaration d'impôt dans sa décision du 19 septembre 2001 fixant les éléments imposables pour l'impôt cantonal et communal. On trouve à la fois certains arguments qui plaident en faveur de cette solution et d'autres à l'appui de la thèse contraire. D'une part en effet, les contribuables ne sont tenus de déposer qu'une seule déclaration d'impôt qui vaut à la fois pour l'impôt cantonal et communal ainsi que pour l'impôt fédéral direct ; ils ne sont pas obligés de remplir une formule particulière pour l'impôt fédéral direct (Canton de Vaud, Instructions générales sur la manière de remplir la déclaration d'impôt des personnes physiques, 2001-2002, Impôt cantonal et communal, Impôt fédéral direct, p. 5 et 48). De plus, la LIFD n'oblige pas l'autorité fiscale à communiquer ses motifs avec la décision de taxation, si le contribuable a déjà été informé au cours des opérations de taxation (art. 131 al. 2). Dans la mesure où la fixation des éléments imposables pour l'impôt fédéral direct se fait en reprenant les éléments fixés pour l'impôt cantonal et communal, auxquels on ne fait qu'ajouter et retrancher certains montants concernant les points sur lesquels l'impôt fédéral direct diffère de l'impôt cantonal et communal (voir les Instructions précitées p. 48, et en p. 53 la formule que le

contribuable a la faculté de remplir pour déterminer lui-même les éléments soumis à l'impôt fédéral direct), on pourrait soutenir que la communication de l'autorité fiscale des modifications apportées à la déclaration d'impôt n'a pas à être répétée dans la taxation de l'impôt fédéral direct lorsqu'elle a déjà été faite dans la taxation de l'impôt cantonal et communal. C'est en tous les cas vrai lorsque la décision de taxation fédérale renvoie expressément aux motifs exposés dans la taxation cantonale (Arch. 67 p. 391, cons. 3 c). En sens contraire, il faut relever que l'impôt fédéral direct et l'impôt cantonal et communal sont des impôts distincts qui reviennent à des collectivités différentes et qui font l'objet de taxations et de procédures séparées. Cela a fait dire au Tribunal fédéral à propos de la procédure judiciaire que lorsque ces deux impôts sont en cause, deux décisions différentes sont attaquées de sorte que le Tribunal saisi « doit rendre deux décisions – qui peuvent toutefois figurer dans un seul acte -, une pour l'impôt fédéral direct et une pour les impôts cantonal et communal, avec des motivations séparées – ce qui n'exclut pas des renvois – et des dispositifs distincts ou du moins un dispositif qui distingue expressément les deux impôts. » (StE 2005 B 96.13 n°3). La question de savoir si la décision du 13 février 2002 est affectée d'un vice peut toutefois rester ouverte en l'espèce, compte tenu de ce qui suit. b) La décision de taxation non motivée n'est pas affectée de nullité absolue. Le contribuable doit soulever ce moyen dans le cadre de la voie de recours ordinaire ouverte contre la décision en cause. Dans la mesure où l'autorité saisie a un plein pouvoir d'examen, le défaut de motivation pourra être réparé en cours de procédure. Dans le cas contraire, la décision viciée doit être annulée (Martin Zweifel, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2B, ad art. 116 n° 46). Lorsque la voie du recours ordinaire n'a pas été utilisée, la décision viciée entre en force ; ce n'est que dans des cas exceptionnels et en fonction de circonstances particulières que le contribuable peut prétendre soit à la restitution du délai non observé pour contester la décision, soit à la révision de cette décision (RDAF 1997 II 618 ; ATF 105 Ib 245). La restitution du délai de réclamation ne peut être accordée que si des motifs sérieux ont empêché le contribuable de former la réclamation en temps utile (art. 133 al. 3 LIFD). L'absence de motivation peut amener le contribuable à penser, de manière erronée, que la décision correspond à la déclaration déposée par hypothèse par son mandataire et en conséquence à renoncer à déposer une réclamation. Dans un tel cas, la restitution du délai doit être admise pour autant qu'une réclamation soit déposée dans un délai de trente jours dès la fin de l'empêchement (RDAF 1997 II 618, cons. 5). En l'espèce, le recourant ne pouvait pas ne pas réaliser d'emblée que la décision de taxation du 13 février 2002 fixant le revenu imposable à 51'800.- fr. divergeait de la déclaration qu'il avait déposée lui-même en se prévalant d'un revenu imposable de 9064.- fr. Au demeurant, le recourant avait déjà été averti par la décision du 19 septembre 2001 des points sur lesquels l'administration fiscale entendait se distancer de sa déclaration d'impôt. Dans ces circonstances, on ne saurait considérer que l'absence de motivation dans la décision de taxation du 13 février 2002 ait pu être à l'origine d'un empêchement non fautif de déposer une réclamation dans le délai légal. Une restitution de ce délai n'entre donc pas en ligne de compte. c) L'art. 147 LIFD prévoit qu'une décision entrée en force peut faire l'objet d'une révision, en faveur du contribuable, notamment lorsque l'autorité qui a statué a violé une règle essentielle de la procédure (al. 1 lit. b); toutefois, la révision est exclue lorsque le requérant invoque des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire, s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui (al. 2). La demande de révision doit enfin être déposée dans les nonante jours qui suivent la découverte du motif de révision (art. 148 LIFD; les art. 51 LHID et 203 à 204 LI

comportent une réglementation similaire pour le droit cantonal ; Xavier Oberson, op. cit., p. 778 à 780 et les références citées). Pour constituer un motif de révision, il faut que le vice de procédure ait eu comme conséquence, de par sa nature ou par la manière dont la motivation a été faite ou par le contenu de cette motivation, de priver l'intéressé de la possibilité d'utiliser les voies de droit ordinaires ou tout au moins de le dissuader d'en faire usage (ATF 105 Ib 245). En l'espèce, l'argumentation développée par le recourant à la suite de sa contestation du 14/22 octobre 2002 à propos des pertes commerciales subies 1999 et 2000 ne se fonde sur aucun événement survenu après le dépôt de sa déclaration d'impôt 2001-2002 le 12 juin 2001, ni sur un élément dont il n'aurait pas eu connaissance à l'époque, de sorte qu'il aurait pu sans autre s'en prévaloir dans le délai de réclamation courant dès réception de la taxation fédérale notifiée le 13 février 2002. On a en outre déjà vu à propos de la restitution du délai de réclamation que l'absence de motivation dans la décision de taxation fédérale ne pouvait constituer un empêchement non fautif de faire usage de la voie de la réclamation en temps utile. Partant, la voie de la révision fondée sur un vice de procédure n'est pas non plus ouverte contre cette décision. d) Les motifs de révision prévus à l'alinéa 1 lit. a et c de l'art. 147 LIFD n'entrent pas non plus en ligne de compte au vu de l'alinéa 2 de cette disposition.

E. 8

Concernant l'impôt fédéral direct fixé pour l'année 2002 par décision du 17 février 2003, la question de savoir si cette dernière a été attaquée valablement par la contestation émise préalablement le 14 /22 octobre 2001 peut rester ouverte. En effet, cette décision est correcte et la réclamation, si tant est qu'elle était recevable, était infondée. L'activité indépendante du recourant a pris fin le 29 février 2000. Une taxation intermédiaire a été effectuée à cette date conformément aux art. 45 et 46 LIFD. La question de l'imposition d'un bénéficiaire en capital selon l'art. 47 LIFD a été réglée par un accord entre les parties consistant pour l'administration fiscale à renoncer à arrêter et imposer un bénéfice de liquidation, malgré un solde d'honoraires à encaisser de 50'000.- fr, pour tenir compte des pertes réalisées. Cet accord règle de façon définitive la procédure de taxation relative à la cessation de l'activité du recourant. Comme dans la cause qui a fait l'objet d'un arrêt du Tribunal fédéral du 8 mars 2002 (n°2A.441/2001), les frais invoqués par le recourant ont déjà été pris en compte, de façon forfaitaire, dans le cadre de la convention conclue avec le fisc le 12 juin 2001 et ils ne sauraient être déduits une deuxième fois dans le cadre de la déclaration 2001/2002.

E. 9

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision sur réclamation du 15 mars 2004. Vu l'issue du pourvoi, le recourant supportera un émolument d'arrêt (art. 144 al. 1 er LIFD ; 55 LJPA).