

VD_OMNI FI.2008.0130 vom 31. Mai 2010

VD Tribunal cantonal, 2010-05-31, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2008.0130

FR: VD_OMNI FI.2008.0130 du 31 mai 2010

IT: VD_OMNI FI.2008.0130 del 31 maggio 2010

Regeste

A.X. _____ /Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Confirmation d'une reprise portant sur la prestation de la société à son administrateur, contribuable, consistant à racheter à celui-ci des actifs sans valeurs, ceci en remboursement d'une dette comptabilisée dans les livres de la société. Le contribuable soutient qu'il s'agit d'un prêt mais les opérations comptables de remboursement sont en contradiction avec les écritures d'annulation du prêt, passées à l'époque, non rectifiées et qui le lient par conséquent. Au surplus, les opérations en question n'ont pas fait l'objet, dans sa comptabilité personnelle, d'écritures attestant de l'existence d'un prêt remboursable et de son remboursement partiel. Même s'il ne détient qu'une action à titre fiduciaire, ce contribuable entretient avec la société une relation à tout le moins privilégiée, puis qu'il est à la fois administrateur unique, homme de confiance et gérant d'immeuble, le tout avec signature individuelle. A cet égard, il doit être considéré comme un proche de la société, voire même comme son actionnaire. Au surplus, refus d'accepter d'autres déductions revendiquées sous un mode forfaitaire.

Erwägungen

E. 1

Le recourant conclut à l'annulation de la décision attaquée et à la prise en considération des décisions de taxation de la commission d'impôt portant sur les deux périodes de taxation. Or, quatre reprises ont été effectuées dans les déclarations des époux X. _____; elles ont trait aux éléments suivants: remboursement de la dette du compte-courant débiteur de la SI Z. _____ SA (200'000 fr.), part privée sur les frais généraux et limitation des frais d'administration, frais d'entretien d'immeuble et frais forfaitaires non justifiés. Dans ses écritures, le recourant conteste la première d'entre elles et se borne à critiquer, sans développer ses moyens, toutes les reprises opérées dans ses frais généraux. Ses conclusions seront donc interprétées en ce sens que toutes les reprises opérées par l'autorité intimée dans les déclarations des époux X. _____ doivent être annulées.

E. 2

Le litige a trait aussi bien à l'impôt cantonal et communal sur le revenu et la fortune qu'à l'impôt fédéral direct. Il porte sur les périodes 1997-1998 et 1999-2000. S'agissant de l'impôt cantonal et communal, la loi sur les impôts directs cantonaux, du 26 novembre 1956 (aLI), bien qu'abrogée par la loi homonyme (LI; RSV 642.11), dès son entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2001, demeure applicable aux deux périodes ici en cause. S'agissant de l'impôt fédéral direct, la loi fédérale y relative, du 14 décembre 1990 (LIFD; RS 642.11) a abrogé l'arrêté du Conseil fédéral concernant la perception d'un impôt fédéral direct, du 9 décembre 1940 – AIFD (art. 201 LIFD), dès son entrée en vigueur le 1^{er} janvier 1995. Elle est donc également applicable. Compte tenu du fait que les parties sont les mêmes et les

problèmes à résoudre connexes, il se justifie de joindre les procédures et de statuer par un seul arrêt. A l'image de l'autorité intimée et comme la jurisprudence lui permet de le faire, le Tribunal tranchera les recours aussi bien pour ce qui concerne l'impôt cantonal et communal, d'une part, et l'impôt fédéral direct, d'autre part (ATF 131 II 553 consid. 4.2 p. 559; 130 II 509 consid. 8.3 p. 511).

E. 3

De façon générale, les questions qui sont soulevées dans le cadre du présent litige ont toutes trait au déroulement de la procédure de taxation en impôt direct. a) Le contribuable a l'obligation de déposer une déclaration complète et exacte au début de chaque période fiscale ou au début de l'assujettissement (art. 124 al. 2 LIFD, 85 et 87 al. 1 aLI). Cette obligation présente à la fois un côté formel et un côté matériel. D'un point de vue formel, la déclaration, faite sur un formulaire officiel, doit être complète et signée par le contribuable et déposée dans le délai imparti par la loi; en outre, elle doit être accompagnée des annexes (état des dettes, titres, certificat de salaire, etc.). D'un point de vue matériel, le contribuable est tenu d'indiquer tous les éléments constitutifs de l'obligation fiscale (v. Denis Berdoz/Marc Bugnon, in: Les procédures en droit fiscal, 2^{ème} édition OREF, Berne/Stuttgart/Vienne 2005, pp. 628-629). Selon la jurisprudence constante, la procédure de taxation est régie par la maxime inquisitoriale (ATF 92 I 253 consid. 2 p. 255), laquelle est également applicable dans le cadre de la procédure de recours (art. 142 al. 4 LIFD; 104 al. 4 aLI). L'invocation de l'art. 6 CEDH, disposition dont la jurisprudence a, notamment, tiré le droit de tout prévenu de se taire durant son procès, est dénué de pertinence, car cette disposition ne s'applique qu'aux procédures de droit pénal fiscal et non aux procédures purement fiscales, telles la procédure de taxation et le rappel d'impôt (ATF 2A.67/2004 & 2P.34/2004 du 17 février 2005, consid. 4.2, et les références citées). De façon générale, le contribuable a une obligation de collaboration; il doit renseigner l'autorité fiscale sur tous les faits pertinents; il doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte. Conformément aux articles 126 al. 2 LIFD et 90 al. 2 aLI, il doit en particulier produire, à la demande de l'autorité de taxation, les livres comptables, les documents et pièces justificatives en sa possession (ATF 133 II 114 consid. 3.2 et 3.3 p. 116/117; arrêt FI.2004.0038 du 18 avril 2006, consid. 4a). b) L'autorité de taxation vérifie d'office le contenu de la déclaration; elle est tenue à cet égard par la maxime inquisitoire; il lui appartient d'établir tous les faits pertinents pour trancher la question qui lui est soumise pour aboutir à une taxation complète et exacte (v. Martin Zweifel, in *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, I/2b, 2^{ème} édition, Bâle 2008, n° 2 ad 130 LIFD; Isabelle Althaus-Houriet, in *Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct*, Bâle 2008, nos 2 et 3 ad 130 LIFD, réf. citées). Lorsque la déclaration remise est dûment remplie et accompagnée des annexes requises, les éléments imposables peuvent en théorie être déterminés, sans qu'il soit nécessaire de procéder à d'autres recherches. L'autorité de taxation peut ainsi se fier aux indications figurant dans la déclaration ou aux renseignements fournis par le contribuable s'ils sont crédibles et complets et ne sont pas affectés de contradictions (Walter Ryser/Bernard Rolli, *Précis de droit fiscal suisse*, 4^{ème} éd., Berne 2002, p. 397). Celui-ci est en effet censé connaître sa propre situation et la présenter de manière correcte; sa déclaration bénéficie en conséquence à cet égard d'une présomption naturelle d'exactitude (Berdoz/Bugnon, *ibid.*). Lorsqu'en revanche, l'autorité a des doutes quant à l'exactitude de la déclaration d'impôt, elle doit entreprendre des investigations; en vertu des articles 130 al. 1 LIFD et 90 al. 1 aLI, elle peut élucider les faits et recueillir les preuves nécessaires (Heinz Masshardt, *Kommentar zur direkte*

Bundessteuer, 2. Auflage, Zurich 1985, ad 88 AIFD n° 1; références citées). Il reste que la taxation doit reposer sur une appréciation consciencieuse et s'approcher le plus possible de la réalité (Berdoz/Bugnon, op. cit., p. 659). c) L'autorité apprécie les preuves librement sur la base des éléments recueillis dans la procédure et selon son intime conviction. L'obligation faite au contribuable de collaborer à l'établissement de la taxation trouve cependant sa contrepartie dans le droit de participer à la procédure; l'occasion doit lui être procurée d'offrir des preuves et de participer à l'administration de celles qui seront ordonnées (Berdoz/Bugnon, pp. 624-625). Quant au fardeau de la preuve, on retire de l'art. 8 CC, applicable par analogie en matière fiscale, qu'il appartient à l'autorité fiscale d'établir les faits qui fondent la créance d'impôt ou qui l'augmentent. Le contribuable doit, quant à lui, démontrer de façon générale que les indications figurant dans sa déclaration sont exactes; de même, il a la charge d'alléguer et prouver les faits qui suppriment ou réduisent la créance fiscale (ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266; 92 I 253; arrêts FI.2005.0206 du 12 juin 2006, consid. 8b; FI.2004.0038, précité, consid. 4d et e; FI.2002.0045 du 10 mars 2003, consid. 3a/bb). Ainsi, la justification commerciale des dépenses revendiquées en déduction d'une recette doit être établie par le contribuable; ce principe est issu de l'art. 8 CC, selon lequel chaque partie doit alléguer et prouver les faits dont elle entend déduire son droit, disposition applicable par analogie en matière fiscale (v. Xavier Oberson, in: Les procédures en droit fiscal, 2^{ème} éd. OREF, 2005, p. 723). L'autorité doit déterminer d'office tous les éléments pertinents en vue de la taxation et ceci, même en cas de violation de son obligation de coopérer par le contribuable (Ryser/Rolli, op. cit., p. 461-462; arrêt FI.2004.0038, précité, consid. 4b). Dès lors, si des indices précis rendent vraisemblable l'existence des conditions fondant l'obligation fiscale, l'autorité peut sans arbitraire exiger du contribuable qu'il apporte la preuve du contraire (cf. ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266; 92 I 253; Archives 64 493 consid. 3c; v. en outre Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 3^{ème} éd., Bâle/Genève/Munich 2007, § 22/n° 9, pp. 442-443). d) Le fisc et le contribuable sont donc tenus de collaborer dans l'administration des preuves, soit en précisant les allégations qu'il appartient à la partie chargée de la preuve de détruire, soit en apportant des preuves ou indices positifs contraires; l'omission ou l'échec de ces preuves contraires peut être considéré comme un indice suffisant de la véracité des allégations de la partie adverse si celles-ci sont vraisemblables. Le Tribunal cantonal a sur ce point les mêmes compétences que l'autorité de taxation (articles 142 al. 4 LIFD et 104 al. 4 aLI). Il peut demander un complément d'instruction et apprécie librement les preuves apportées par les parties (ATF 120 Ia 31 consid. 4b p. 40 et les arrêts cités). Confronté à des actes émanant du contribuable, le juge peut s'en tenir à la formulation utilisée par l'intéressé, celui-ci ayant toutefois la faculté de rapporter la preuve du contraire; par exemple, les rapports de droit et les actes juridiques doivent être attribués (sous réserve de preuve contraire) à celui au nom duquel ils sont établis, tels des versements effectués sur le compte d'une société, qui sont présumés constituer des recettes de celle-ci (cf. Archives de droit fiscal 58, 516; 47, 536; TA, arrêts FI.2005.0003 du 21 juin 2005; FI.1991.0036, du 6 octobre 1993).

E. 4

En premier lieu, l'autorité intimée a confirmé, s'agissant de la période de taxation 1997-1998, la reprise portant sur la prestation de la SI Z. _____ SA consistant à racheter à son actionnaire des actifs sans valeurs, ceci en remboursement d'une dette de 198'000 fr. comptabilisées dans ses livres. Elle se fonde ainsi sur les considérants de l'arrêt FI.2003.0100, précité. Le recourant conteste cette reprise. Il indique qu'il n'est ni actionnaire de la société, ni un proche de celui-ci; dans ses dernières écritures, il reconnaît

détenir, comme administrateur unique, une action à titre fiduciaire. Il présente cette opération comme un prêt de la société, qu'il demeurerait tenu de rembourser à celle-ci. Pour l'autorité intimée, le recourant devrait, ce nonobstant, être considéré comme actionnaire minoritaire, dès lors qu'il détient une action à titre fiduciaire. Une reprise doit donc être effectuée dans son revenu à titre de distribution de dividende. A titre subsidiaire, l'ACI constate que le recourant apparaît de toute façon comme étant le bénéficiaire de l'opération qui, dès lors, équivaut chez lui à un revenu, puisqu'il s'agit d'une prestation appréciable en argent que la société lui a faite. Par substitution de motifs en quelque sorte, la décision devrait ainsi être confirmée. a) Le bénéfice net imposable comprend notamment tous les prélèvements opérés avant le calcul du solde du compte de pertes et profits, qui ne servent pas à couvrir des frais généraux autorisés par l'usage commercial, tels que des prestations et avantages accordés aux actionnaires, la distribution de bénéfice et l'octroi de libéralités à des tiers (art. 54 let. b aLI; art. 58 al. 1 let. b, 5^{ème} tiret, LIFD ; cf. également, pour l'ancien droit, la norme équivalente de l'art. 49 al. 1 let. b AIFD). Cette dernière notion comprend notamment les prestations appréciables en argent faites par la société, sans contreprestation, à ses actionnaires, aux membres de l'administration ou à d'autres organes, ou encore à toute personne la ou les touchant de près et qu'elle n'aurait pas faites dans les mêmes circonstances à des tiers; entrent également en considération à ce titre les prestations faites par une société non seulement à une personne physique mais aussi à une personne morale qui lui est proche; de telles prestations ne sont pas justifiées par l'usage commercial et doivent être ajoutées au rendement de la société, car elles ne présentent pas le caractère de frais généraux (v. ATF 119 Ib 116 consid. 2 p. 119; 115 Ib 111 consid. 5a p. 116/117 ; 113 Ib 23 consid. 2c p. 25, et les références citées; arrêt FI.1995.0017 du 23 juin 2000; Peter Brülisauer/Stephan Kuhn, in Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a, N. 104 ad art. 58 LIFD, Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann, Handkommentar zum DBG N. 91-95 ad art. 58 LIFD). Parmi les prélèvements opérés avant le calcul du solde du compte de pertes et profits et entrant en considération pour le calcul du rendement net imposable (art. 49 al. 1 lit. b AIFD et 58 al. 1 LIFD) figurent les libéralités en faveur de tiers; par cette notion, il faut entendre toutes les libéralités spéciales faites aux actionnaires, aux membres de l'administration et aux organes de la direction, ainsi qu'à des tiers, si ces libéralités ont le caractère de distribution de bénéfice. La répartition de bénéfice dissimulée sera ainsi présumée lorsqu'aucune contre-prestation ne correspond à la prestation de la société, que cette disproportion était manifeste tant pour les organes de la société prestataire que pour le bénéficiaire, et lorsqu'enfin cette dernière favorise un membre de la société ou une personne touchant celui-ci de près. Il y a répartition de bénéfice dissimulée en particulier lorsque la société grève indûment son compte de profits et pertes en octroyant à ses actionnaires des salaires excessifs ou en leur remboursant des frais injustifiés (v. Heinz Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, Zurich 1985, p. 289 et ss., not. 291; v. aussi, Ernst Käzigi, Die direkte Bundessteuer, Bâle 1992, 2^{ème} éd., tome II, ad art. 49 al. 1 lit. b AIFD, notes 73 à 75, 82 et 83; v. également, Rivier, op. cit., p. 265 et ss not. 269; nombreuses références citées). Il y a en règle générale distribution dissimulée de bénéfices lorsqu'une personne morale s'appauvrit en accordant consciemment à ses membres, ou à des personnes proches, des avantages qu'elle n'aurait pas accordés à des tiers et qu'elle fait figurer cette dépense comme charge dans sa comptabilité (v. à cet égard, par exemple Archives 32, 477; 31, 117; TA, arrêts FI.2001.0087 du 8 mars 2002 et FI.1995.0016 du 15 janvier 1996, publié in RDAF 1997 II 510; RFJ 1995, 180 et les réf. citées). La comparaison avec les tiers est à cet égard déterminante ; il y a prestation en argent lorsque et dans la mesure où

pareilles prestations n'auraient pas été effectuées - ou dans une mesure sensiblement moindre - à un tiers ne détenant aucune participation dans la société (v. Archives 64, 644, cons. 2b et 3; ATF 119 Ib 116, cons. 2). Les dépenses fictives, comptabilisées comme telles, doivent donc être reprises aussi bien dans la société que chez l'actionnaire bénéficiaire, car celui-ci est présumé avoir perçu ces montants, à titre de dividende dissimulé (cf. arrêt FI.1994.0106 du 5 octobre 1995; v. aussi Archives 30, p. 101 et ss notamment 104). Il s'agit là d'une conséquence de la distinction, sur le plan fiscal comme sur le plan civil, entre la société et son actionnaire unique, qui conduit à une double imposition économique (cf. ATF 2A.248/1994, 2P.228/1994 du 4 avril 1995, publié in RDAF 1996, 172). b) Dans l'arrêt FI.2003.0100, déjà cité, aujourd'hui définitif, le Tribunal administratif est parvenu, s'agissant du poste contesté, à la conclusion suivante (consid. 8b, in fine): «(...)Au vu des éléments qui précèdent, c'est à juste titre que, considérant comme actifs fictifs l'intégralité du poste « Actif mobilisé », l'autorité fiscale a porté en réserve négative sur fonds propres la somme de 200'000 francs (chiffre 38.4 de la déclaration fiscale postnumerando 1995), réduisant du même coup le capital imposable de la société, et proscrit parallèlement tout amortissement futur sur le poste « Actif mobilisé ». Dans ce même ordre d'idée, il y a également lieu de qualifier de prestation appréciable en argent l'abandon par la recourante de sa créance de 198'000 francs contre A.X._____, la société ayant renoncé à un actif réel par « compensation » avec des actifs fictifs.» Il n'y a pas lieu de revenir sur cette qualification; ceci d'autant moins que le recourant n'apporte aucun élément sérieux qui eût éventuellement permis au Tribunal d'apprécier ce poste d'actifs de façon différente. Au contraire, par contrat du 3 juin 1994, la Z._____ a prêté 200'000 fr. au recourant. Cette écriture a effectivement été passée à l'actif du bilan de la société au 31 décembre 2004 pour un montant de 198'000 fr. Or, le 2 juin 1995, le recourant a vendu à la Z._____ la moitié de sa raison individuelle, un portefeuille de titres portant sur un hôtel, un droit de boucle au Port de la Pichette et un bateau Coronet Cabine 24 Cruiser, le tout pour la somme de 200'000 fr. Le compte actif débiteur au bilan de la société est du reste passé de 198'000 fr. en 2004, à zéro franc en 2005; un compte actifs mobilisés a été ouvert cette année-là au bilan pour un montant de 200'000 fr. Ces écritures constituent à l'évidence la suite comptable des contrats du 2 juin 1995 produits par le recourant. Dès lors, celui-ci ne peut sérieusement soutenir que les parties sont toujours liées par un contrat de prêt, ce d'autant qu'un an après, il a lui-même vendu à la Z._____ pour 200'000 fr. d'actifs surévalués. Le contrat du 3 juin 1994 revêt un caractère plutôt insolite, puisqu'il ne prévoit aucun amortissement. Au 31 décembre 1995, la dette contractée par Y._____ Business a du reste été remplacée au bilan de la Z._____ par un compte d'actifs mobilisés. Cela démontre que ceux-ci, contrairement à ce que soutient le recourant, n'ont pas été remis à la société en nantissement en garantie du remboursement d'un prêt concédé, mais bien comptabilisés à hauteur de 200'000 fr. comme valeur d'actifs au 31 décembre 1995. Par ailleurs, le bilan de l'entreprise individuelle du recourant au 31 décembre 1995 ne fait aucune mention, ni du prêt prétendument concédé, ni des actifs cédés en remboursement de celui-ci. Le détail du compte d'actifs n'a pas été produit. Force est donc de retenir, avec l'autorité intimée, que la société a abandonné un actif ayant une véritable valeur pour le compenser avec des actifs surévalués, sinon même sans valeur aucune, appartenant au recourant et aliénés par celui-ci, en contrepartie de l'extinction de sa dette. Ainsi, le recourant a bénéficié d'une prestation appréciable en argent de la part de la société dont il est administrateur unique. Le recourant maintient que les écritures auraient été passées de manière incorrecte dans les comptes de la société et qu'en réalité, il demeurerait débiteur de

celle-ci. Il est vrai que le compte d'actifs mobilisés présentait un solde ouvert de 175'000 fr. à fin 2007, solde ramené à 150'000 fr. à fin 2008. Depuis le début de la présente procédure, le recourant aurait donc remboursé 50'000 fr. à la Z._____. Ces opérations comptables de remboursement sont néanmoins en contradiction avec les écritures d'annulation du prêt passées en 1995 et qui n'ont pas été rectifiées et lient par conséquent le recourant. Au surplus, les opérations en question n'ont pas fait l'objet, dans la comptabilité personnelle du recourant, d'écritures attestant de l'existence d'un prêt remboursable et de son remboursement partiel. Pour s'opposer à cette reprise, le recourant s'est du reste placé sur un autre terrain; il fait valoir que sa position dans la société se limiterait à celle d'un administrateur ne détenant qu'une action à titre fiduciaire. A contrario, cela signifierait qu'il n'occupe pas une position dominante dans la société et n'a pas le pouvoir d'influer sur les rênes de celle-ci. Or, pour la doctrine, un administrateur qui détient une action pour satisfaire à l'art. 707 al. 1 CO n'est pas assimilé à un actionnaire lorsqu'il s'agit de prestations appréciables en argent (v. Pierre-Marie Glauser, Apports et impôt sur le bénéfice, thèse, Genève/Zurich/Bâle 2005, p. 110; Reto Heuberger, Die verdeckte Gewinnausschüttung aus Sicht des Aktienrechts und des Gewinnsteuerrechts, thèse Zurich 2001, p. 209; Robert Danon, in Commentaire romand, ad art. 57-58 LIFD n° 132). Le recourant ne peut cependant pas davantage être suivi sur ce terrain. Sans doute, il n'est pas actionnaire majoritaire de la SI Z._____ et ne détient une action qu'à titre fiduciaire. Il reste que le recourant tient les rênes de la société et influe de manière déterminante sur ses décisions. En outre, on doit admettre qu'il entretient avec la société une relation à tout le moins privilégiée, puis qu'il est à la fois administrateur unique, homme de confiance et gérant d'immeuble, le tout avec signature individuelle. A cet égard, il doit être considéré comme un proche de la société, voire de son actionnaire. L'illustration de l'opération consistant à amortir une dette contractée envers de la société avec la remise d'actifs surévalués en contrepartie offre un exemple particulièrement parlant de l'étroitesse de ces liens. Une telle opération n'aurait pas été conclue dans les mêmes circonstances avec des tiers. Aussi, le recourant doit de toute façon être imposé sur une prestation qui lui a été accordée en raison du caractère privilégié des liens qu'il entretient avec la société, respectivement avec l'actionnaire de celle-ci. En cette qualité, il est parfaitement susceptible d'avoir bénéficié d'une prestation appréciable en argent au sens où l'entend le droit fiscal. Dès lors, le montant de 198'000 fr. dont le recourant a bénéficié à cet égard durant les années de calcul 1995-1996 est par conséquent imposable au titre de revenu. c) De même, c'est à juste titre que l'autorité intimée a confirmé la reprise, durant les années 1997-1998, d'un montant de 2'500 fr. que la SI Z._____ a versée chaque année au recourant à titre d'indemnité forfaitaire de déplacement. Dans l'arrêt FI.2003.0100 précité, consid. 7, le Tribunal administratif avait relevé que la société n'avait pas démontré l'existence et l'ampleur approximative de frais de déplacement en faveur du recourant. Il a donc estimé que l'autorité fiscale avait à juste titre refusé les déductions de frais de déplacement (« frais de représentation », « frais forfaitaires ») à raison de 2'500 francs par exercice comptable pour la période fiscale 1995 *praenumerando* (ICC/IFD) et de 2'500 francs pour la période fiscale 1995 *postnumerando* (ICC/IFD). Par conséquent, cette reprise doit également être confirmée chez le recourant, celui-ci ayant bénéficié de prestations de la part de la société dont il est l'administrateur.

E. 5

Le recourant conteste à l'autorité intimée le droit de procéder aux autres reprises, ce aussi bien dans ses comptes que dans la déclaration d'impôt des époux X._____. a) Le

recourant exerce une activité lucrative de courtier en immobilier pour son propre compte. 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 (v. ATF 125 II 113 consid. 5b p. 120/121 et les nombreuses références citées, cf. en outre, notamment, Francis Cagianut/Ernst Höhn, *Unternehmenssteuerrecht*, 3^{ème} éd., Berne, 1993, § 1, n. 17; Oberson, op. cit., § 7 n° 24, p. 77). Le produit de l'activité indépendante est imposable tant selon la législation cantonale (art. 20 al. 2 let. b aLI) que selon la législation fédérale (art. 18 LIFD). Il se définit comme tout avantage matériel obtenu en relation avec une activité exercée par le contribuable sous la forme indépendante, de telle sorte que l'un n'aurait pas été acquis sans l'autre (v. au surplus, arrêt FI 2005.0003 du 21 juin 2005, références citées). Tous les revenus des personnes physiques provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale ou industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante sont soumis à l'impôt (art. 18 al. 1 LIFD). A cet effet, le contribuable doit remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 et 126 al. 1 LIFD). L'art. 125 al. 2 LIFD ne précise pas ce qu'il faut entendre par "état des actifs et des passifs, relevé des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et apports privés". Les exigences auxquelles doivent répondre ces états dépendent des circonstances du cas d'espèce, en particulier du type d'activité et de l'ampleur de cette dernière. Dans tous les cas, ils doivent être propres à garantir une saisie complète et fiable du revenu et de la fortune liés à l'activité lucrative indépendante et pouvoir être contrôlés dans des conditions raisonnables par les autorités fiscales (Archives 73 p. 656, 2A.272/2003; Martin Zweifel, in *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht*, I/2b, n° 30 ss ad art. 125 LIFD p. 260; cf. circulaire n° 2 de l'Administration fédérale des contributions publiée en janvier 1980 sur l'obligation de conserver les documents et pièces justificatives et d'établir des relevés et des états faite aux contribuables exerçant une activité lucrative indépendante, in Archives 48, p. 412). Les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante et les personnes morales doivent joindre à leur déclaration les extraits de comptes signés (bilan, compte de résultats) de la période fiscale ou, à défaut d'une comptabilité tenue conformément à l'usage commercial, un état des actifs et des passifs, un relevé des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et apports privés. Le compte de profits et pertes et le bilan annuel de l'entreprise sont dressés conformément aux principes généralement admis dans le commerce et doivent être complets, clairs et faciles à consulter (art. 959 CO). Dans la mesure où ces dispositions sont respectées, le compte de profits et pertes lie à la fois le contribuable et les autorités fiscales (Jean-Marc Rivier, *La fiscalité de l'entreprise, société anonyme*, Lausanne 1994, p. 237). En outre, le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte et, sur demande de l'autorité de taxation, il doit notamment fournir des renseignements oraux ou écrits, présenter ses livres comptables, les pièces justificatives et autres attestations ainsi que les pièces concernant ses relations d'affaires (art. 126 al. 2 LIFD, 90 al. 2 aLI). Il n'appartient pas aux autorités fiscales de rétablir la comptabilité défectueuse du contribuable. Elles peuvent ordonner des expertises aux frais du contribuable lorsqu'elles ont été rendues nécessaires par un manquement coupable à ses obligations de procédure (art. 123 al. 2 LIFD). D'après les articles 27 al. 1 LIFD et 23 let. a à c et f aLI, les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel. La justification commerciale d'une

dépense dépend toutefois de son contexte. Sa nécessité effective pour l'entreprise n'est pas déterminante. Il suffit qu'il existe un rapport de causalité objectif entre la dépense et le but économique de l'entreprise. Le lien de causalité existe lorsque la dépense aurait été consentie par un gestionnaire ordinaire faisant preuve de la diligence objective requise par le droit commercial. Tel n'est en revanche pas le cas des dépenses encourues pour l'entretien et l'amortissement de biens acquis par l'entrepreneur qui ne servent qu'à son entretien ou à son propre plaisir. Dans ce cas, l'entrepreneur grève indûment le compte de résultats de son activité lucrative par des dépenses privées, sous couvert de frais de représentation (v. ATF 2P.153/2002 du 29 novembre 2002 in StE 2003 B 72.14.2 n° 31 consid. 3.2; ATF 2A.461/2001 du 21 février 2002 in Revue fiscale 57/2002, p. 816, consid. 2; Archives de droit fiscal 63 p. 208 consid. 2a p. 212 s.; cf. en outre Peter Agner/Beat Jung/Gotthard Steinmann, Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer, 2ème édition Zurich 2001, ch. 4 ad art. 26; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 6ème édition Zurich 2002, p. 253-254). Selon un principe généralement admis en matière fiscale, il incombe à celui qui fait valoir l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (arrêt 2A.461/2001 du 21 février 2002 in Revue fiscale 57/2002, p. 816, consid. 2; RF 54 118 consid. 9a p. 126; ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266 et les arrêts cités). Il s'ensuit qu'il incombe à l'entrepreneur de prouver que ses charges sont justifiées par l'usage commercial et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (Archives 68, 746 consid. 2b p. 749/750 et les références citées). b) En l'espèce, durant les exercices comptables 1995 à 1998, le recourant a déduit du revenu de son activité indépendante des frais généraux forfaitaires à hauteur de 20'000 fr.; ceux-ci se décomposent de la façon suivante: frais de représentation (10'000 fr.), frais de véhicule (2'000 fr.), frais d'administration (5'000 fr.), frais de voyage, de cours, de publicité et frais juridiques (3'000 fr.). Constatant que le recourant n'avait pas été autorisé à revendiquer une déduction forfaitaire, l'autorité intimée a repris ces montants. A cela s'ajoute que le recourant a également revendiqué la déductibilité de frais effectifs d'administration et de représentation pour les années 1995 et 1996. Estimant qu'il n'avait pas produit le moindre justificatif en relation avec ces dépenses, l'autorité intimée les a refusées à la déduction. Le recourant conteste ce qui précède, dès lors que ces différents postes n'auraient pas suscité la moindre discussion de la part des autorités fiscales durant les exercices précédents. A titre préliminaire, on rappelle que les décisions de taxation n'ont force de chose décidée qu'à l'égard des périodes qui les concernent. Contrairement à ce que soutient le recourant, l'autorité de taxation n'est donc nullement liée par le contenu des décisions qui concernent une période fiscale antérieure. Le recourant, quoique contribuable de condition indépendante, revendique la déductibilité de frais généraux forfaitaires. Lorsqu'ils sont revendiqués à la déduction par un contribuable de condition dépendante, certains des frais professionnels font l'objet, par mesure de simplification, d'estimations forfaitaires (v., pour l'impôt fédéral direct, l'ordonnance du Département fédéral des finances - ci-après : DFF - du 10 février 1993, in RS 642.118.1; v., s'agissant de l'impôt cantonal et communal, instructions générales, ch. 12a-12c; "Directives concernant les certificats de salaire" valables dès la période fiscale 1987-1988, in Revue fiscale 1986, p. 586 ss). Sont ainsi visées les dépenses liées aux frais de transport, lorsque le contribuable peut justifier de l'utilisation d'un véhicule privé (s'il n'existe pas de transports publics ou si l'on ne peut raisonnablement exiger de sa part qu'il les utilise; v. art. 26 al. 1 lit. a LIFD), les frais de repas pris hors du domicile (si le contribuable ne peut prendre son repas à la maison ou au

restaurant d'entreprise; *ibid.*, lit. b), les autres frais professionnels et le séjour professionnel hors du domicile (*ibid.*, lit. c). Ces forfaits facilitent la tâche de l'administration mais surtout celle du contribuable. S'agissant toutefois d'un contribuable indépendant, à l'image du recourant, cette déduction forfaitaire n'entre pas en ligne de compte. Par conséquent, le recourant n'est pas autorisé à revendiquer des déductions forfaitaires pour ses frais de transport ou ses frais de représentation. Seuls les frais effectifs entrent en considération, pour autant qu'ils soient documentés par pièces, ce qui n'est pas le cas en l'occurrence. En effet, si des frais, de déplacement notamment, ont été comptabilisés chez Y. _____ Business, le recourant n'a jamais prouvé, ni même offert de prouver, qu'il avait été exposé aux frais généraux revendiqués durant les quatre exercices. Il n'en dit guère davantage dans son recours. C'est par conséquent à juste titre que l'autorité intimée a refusé d'admettre ceux-ci à la déduction.

E. 6

L'autorité intimée a par ailleurs refusé au recourant la déduction de versements au fonds de rénovation de l'immeuble au sein duquel il était copropriétaire, à Corsier-sur-Vevey. a) Les frais d'entretien et d'administration des immeubles sont déductibles (art. 23 al. 1 let. d aLI. Selon la jurisprudence y relative, le montant attribué par les copropriétaires d'un immeuble soumis au régime de la PPE à un fonds de rénovation destiné à couvrir les frais de réparation périodique futurs n'entrait pas dans le champ d'application de cette disposition; partant, il n'était pas déductible (arrêt FI.1996.0099 du 19 juin 1997; décision de la Commission cantonale de recours en matière d'impôt du 11 mars 1983, reproduit in RDAF 1983 p. 285). En effet, les montants alimentant le fonds de rénovation ne sont pas des charges découlant de l'entretien ou de l'administration de l'immeuble, mais des réserves constituées en vue de dépenses futures. Or, même si ces réserves sont destinées à maintenir la valeur du bien, à l'instar des frais d'entretien, leur montant n'est pas effectivement engagé durant la période de calcul de l'impôt. Il convient en outre de ne pas créer des différences de traitement entre les copropriétaires soumis au régime de la PPE (lesquels pourraient, à suivre le recourant, déduire les attributions au fonds de rénovation) et les propriétaires individuels (lesquels ne peuvent déduire que les frais effectifs). Le Tribunal a dès lors confirmé cette non-déductibilité, sous l'angle de l'art. 36 LI également (arrêt FI.2007.0147 du 31 mars 2008). b) C'est par conséquent à juste titre que cette déduction a été refusée au recourant dans le cas d'espèce.

E. 7

Vu ce qui précède, le recours sera rejeté et la décision attaquée, confirmée. Le sort du recours commande qu'un émolument judiciaire soit mis à la charge du recourant (articles 49 al. 1 et 91 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative - LPA-VD; RSV 173.36). En outre, l'allocation de dépens n'entre pas en ligne de compte (articles 55 al. 1, a contrario, 56 al. 3 et 91 LPA-VD).

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