

VD_OMNI FI.2008.0143 vom 26. Januar 2010

VD Tribunal cantonal, 2010-01-26, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2008.0143

FR: VD_OMNI FI.2008.0143 du 26 janvier 2010

IT: VD_OMNI FI.2008.0143 del 26 gennaio 2010

Regeste

A.X. _____ et B.X. _____ c/ Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Admis qu'un véhicule utilitaire (une fourgonnette) n'est pas un actif fictif pour un commerçant indépendant (dans la vente de produits alimentaires); reprises sur amortissement annulées.

Erwägungen

E. 1

Déposé dans le délai de trente jours imparti par les art. 200 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RS 642.11) et 140 de la loi sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD; RS 642.22), le recours contre la décision sur réclamation rendue par l'ACI le 18 novembre 2008 est intervenu en temps utile. Il est au surplus recevable en la forme. Le présent litige concerne les taxations des périodes 2003 et 2004; il porte sur un amortissement de 4'107 fr. en 2003 et 5'030 fr. en 2004, ainsi que l'adjonction au bénéfice déclaré d'un montant servant à justifier le train de vie des contribuables.

E. 2

a) Le Code des obligations (CO; RS 220) astreint le commerçant indépendant à tenir les livres exigés par la nature et l'étendue de ses affaires (art. 957 CO). A défaut d'une comptabilité complète, le contribuable indépendant doit être en mesure de justifier l'exactitude de sa déclaration et d'apporter toutes les preuves nécessaires à cet effet. Il devra tenir un état de ses actifs et de ses passifs, même sommaire, permettant à l'autorité fiscale d'apprécier l'importance réelle de son revenu (exigence jurisprudentielle consacrée par les art. 125 al. 2 LIFD et 175 al. 2 LI). L'exactitude des états financiers doit être établie par des pièces justificatives que les indépendants, astreints ou non à tenir une comptabilité, doivent conserver pendant dix ans. b) En vertu de l'art. 130 al. 1 LIFD et 180 al. 1 LI, l'autorité de taxation contrôle la déclaration d'impôt et procède aux investigations nécessaires. Elle effectue la taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse si, malgré sommation, le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure ou que les éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue en l'absence de données suffisantes. Elle peut prendre en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable (art. 130 al. 2 LIFD ; art. 180 al. 2 LI). A teneur de l'art. 132 al. 3 LIFD et 186 al. 2 LI, le contribuable qui a été taxé d'office peut déposer une réclamation contre cette taxation uniquement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte. La réclamation doit être motivée et indiquer, le cas échéant, les moyens de preuve. L'obligation de motiver la réclamation contre une taxation d'office est une exigence formelle dont la violation entraîne l'irrecevabilité de la réclamation (ATF 123 II 552 consid. 4c p. 557). Lorsque l'autorité ne peut procéder à une taxation d'office parce qu'elle n'en a pas respecté les conditions, par exemple lorsqu'elle n'a pas procédé à la

sommation du contribuable, elle doit appliquer la procédure de taxation ordinaire. En établissant les faits, elle peut alors également recourir aux méthodes d'estimation prévues pour la taxation d'office, comme le calcul de l'évolution de fortune, l'examen du train de vie ou encore l'usage de coefficient expérimentaux, si la méthode choisie échappe à la critique (ATF 2A. 561/2005 du 22 février 2006; Yersin/Noël, Commentaire romand LIFD, ad art. 130, n. 14). c) En l'espèce, l'Office d'impôt n'a pas effectué de taxations d'office, mais des taxations ordinaires, notifiées correctement, sans la mention des voies de recours particulières aux taxations d'office. Avant de procéder à la taxation 2004, il n'a d'ailleurs pas adressé la sommation préalable prévue aux art. 130 al. 2 LIFD et 180 al. 2 LI. Il s'agit donc de deux taxations ordinaires qui échappent aux spécificités de la taxation d'office. Dans sa décision, l'ACI a ajouté au bénéfice déclaré, en plus des montants admis par les recourants, des reprises d'amortissement sur véhicules pour un montant de 4'107 fr. en 2003 et de 5'030 fr. en 2004, puis un montant de 44'061 fr. en 2003 et de 31'200 fr. en 2004 pour justifier le train de vie des contribuables. Il convient d'examiner successivement le bien-fondé de ces reprises.

E. 3

Faute de justificatifs concernant l'achat et la vente de véhicules en 2003 et en 2004, l'ACI a refusé l'amortissement comptabilisé sur le poste véhicules par le contribuable au cours de ces deux exercices. a) La recourante se prévaut de sa comptabilité (principe de déterminance) pour justifier ces amortissements. On rappelle sur ce point qu'en l'absence de lacune matérielle ou d'irrégularité formelle propre à mettre en doute la force probante d'une comptabilité, celle-ci bénéficie, en principe, d'une présomption d'exactitude à l'égard du fisc (ATF 134 II 207 consid. 3.3 p. 211; 106 Ib 311 consid. 3c/d p. 315 ss). Cette exigence de conformité aux règles comptables présuppose toutefois que la loi fiscale y renvoie expressément, comme c'est en principe le cas pour l'estimation du bénéfice comptable des personnes morales (ATF 134 II 207 consid. 3.3 p. 211 s., et les arrêts cités). En droit commercial, les amortissements sont la constatation comptable de la perte subie par la valeur d'actifs immobilisés qui se déprécient avec le temps. Le poste d'actif concerné est diminué pour tenir compte de sa dépréciation. Des amortissements, corrections de valeur et provisions pour risques et charges sont effectués dans la mesure où ils sont nécessaires selon les principes généralement admis dans le commerce (art. 669 al. 1, 1^{ère} phrase, CO). Selon les art. 28 et 62 LIFD, 32 et 99 LI, les amortissements des actifs, justifiés par l'usage commercial, sont autorisés, à condition que ceux-ci soient comptabilisés ou, à défaut de comptabilité tenue selon l'usage commercial, qu'ils apparaissent dans un plan spécial d'amortissements. En général, les amortissements sont calculés sur la base de la valeur effective des différents éléments de fortune ou doivent être répartis en fonction de la durée probable d'utilisation de chacun de ces éléments (art. 28 al. 2, 62 al. 2 LIFD, 32 al. 2, 99 al. 2 LI). Cette dernière règle constitue une exception limitée au principe de périodicité selon lequel l'amortissement doit porter sur la diminution de valeur ayant lieu durant la période de calcul (Markus Reich/Marina Züger, in *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a*, n° 14 ad art. 28 LIFD et les références de jurisprudence citées). Contrairement aux art. 665 et 667 al. 2 CO, le droit fiscal n'opère aucune distinction entre amortissement d'un actif immobilisé et correction de valeur d'un actif circulant; cette dernière qualification sera toutefois retenue lorsque la perte de valeur est temporaire, de sorte que les corrections de valeur effectuées sur des actifs circulants sont assimilées à des provisions (Robert Danon, in *Commentaire romand de la LIFD*, Bâle 2008, ad art. 62 LIFD, n° 7). Le principe de l'évaluation individuelle de chaque poste du bilan a pour conséquence qu'un amortissement

excessif doit être réintégré dans le bénéfice imposable (Danon, op. cit., ad art. 57-58 LIFD, n° 49). Selon la jurisprudence, il est interdit de procéder à l'amortissement d'actifs fictifs, c'est-à-dire d'actifs qui dès l'origine n'ont aucune valeur ou une valeur surfaite (Peter Locher, Kommentar zum DBG, Therwil/Bâle 2001, n° 17 ad art. 28 LIFD et les nombreux arrêts cités; en outre, FI 2008.0144 du 23 avril 2009).

b) Les comptes véhicules des exercices 2003 et 2004 des recourants se présentent comme il suit:

2003: Compte 1120 Véhicule solde: 25'000.- fr. Date C/P Pièce Libellé Débit Crédit Solde 01.01.2003 8100 Solde à nouveau SFr. 9'000.00 SFr. 9'000.00 13.01.2003 1000 999 Achat camionnette SFr. 5'000.00 SFr. 14'000.00 01.08.2003 6900 999 fourgon SFr. 11'000.00 SFr. 25'000.00 Solde pour balance SFr. 25'000.00 SFr. - Mouvement SFr. 25'000.00 SFr. -

2004: Date C/P Pièce Libellé Débit Crédit Solde 01.01.2004 8100 Solde à nouveau SFr. 25'000.00 SFr. 25'000.00 Solde pour balance SFr. 25'000.00 SFr. - Mouvement SFr. 25'000.00 SFr. -

Dans sa réponse, l'ACI énonce deux griefs à l'attention des recourants: d'une part, les factures des véhicules achetés au cours des périodes fiscales 2003 et 2004 (figurant à l'actif du bilan au 31 décembre 2003 et 2004) n'ont pas été fournies; d'autre part, les contribuables n'ont pas démontré l'utilité des véhicules dans le cadre de l'activité indépendante du recourant. Ces griefs ont conduit l'autorité intimée à refuser les amortissements sur véhicules comptabilisés en 2003 et 2004 (alors que l'Office d'impôt avait admis valeurs d'actifs et amortissements). Par ailleurs, le fisc a procédé à une reprise en 2003 sur la part privée aux frais de véhicules; cette reprise n'est pas contestée. Contrairement à ce que soutient l'ACI, les contribuables ont produit une facture pour l'achat de la fourgonnette (11'000 fr.) acquise par compensation lors de la vente de leur commerce. Au surplus, il n'y a pas de raison de refuser à un commerçant indépendant l'acquisition de véhicules utilitaires (tels une fourgonnette ou une camionnette). Comme l'Office d'impôt, le tribunal ne retient pas la qualification d'actif fictif pour ces véhicules. Il y a par ailleurs une contradiction à procéder à une reprise sur une part privée pour un actif tenu pour fictif. Dès lors, il n'y a pas lieu non plus de refuser les amortissements comptabilisés sur ces véhicules, respectivement pour 4'107 fr. en 2003 et 5'030 fr. en 2004 (d'autant plus qu'ils avaient préalablement été admis par l'Office d'impôt).

E. 3.04

50'836.14 16.78 59'927.07 21.08 Autres produits 18'391.00 66'661.30 (1) 22'537.35
 13'603.41 FG -72'388.80 -53'564.16 -50'544.75 -89'238.25 Résultat net 17'025.30 20'977.37
 22'828.74 -15'707.77 (1) Produit de la vente du magasin inclus Comme l'a exposé en outre l'intimée, l'examen de l'évolution de fortune des recourants démontre que le revenu déclaré ne suffisait pas à justifier l'augmentation de la fortune, le loyer du couple et le train de vie des contribuables. L'autorité fiscale était par conséquent autorisée dans ses taxations ordinaires à recourir aux méthodes d'estimation prévues pour la taxation d'office, comme le calcul de l'évolution de fortune, l'examen du train de vie ou encore l'usage de coefficients expérimentaux, si la méthode choisie échappe à la critique (ATF 2A.561/2005 du 22 février 2006; Yersin/Noël, Commentaire romand LIFD, ad art. 130, n. 14). En l'occurrence, l'administration fiscale a établi un tableau "évolution de fortune – train de vie" pour justifier l'adjonction des montants de 44'061 fr. en 2003 et de 31'200 fr. en 2004 destinées à couvrir le train de vie des contribuables. Il convient de se reporter à ces tableaux pour s'assurer que ces corrections sont bien fondées.

b) Période fiscale 2003. Un tableau "évolution de fortune – train de vie" établi le 23 juillet 2008 expose pour l'exercice 2003 une fortune des contribuables arrêtée à moins 15'812 fr. au 1^{er} janvier 2003 et portée à 25'852 fr. au 31 décembre 2003. Après vérification, le calcul de la fortune peut se présenter comme il suit:

Au 1^{er} janvier 2003: fortune brute (selon déclaration 2001-2002bis):

56'447 fr. + sous-estimation du stock: 23'624 fr. +
amortissements excessifs (reprise sur 2002): 4'278 fr. ./ passifs au
bilan: - 49'231 fr. ./ dette GE Money Bank

(non déclarée): - 27'306 fr. 7'812 fr. On a reporté le compte
Provision/Pertes/Stock de 23'624 fr. porté au bilan 2002 (poste 1079) pour comparer le
stock à sa valeur réelle (il est à noter que le recourant n'a pas procédé à une sous-estimation
du stock au cours des exercices suivants; le poste 1079 a disparu des bilans 2003 et 2004).

Au 31 décembre 2003: actifs au bilan:

116'926 fr. ./ passifs au bilan: - 49'070 fr. ./
dette GE Money Bank (non déclarée): - 14'401 fr. 53'455 fr. Les

comptes BCV non déclarés n'auraient pas été pris en considération par l'ACI dans l'examen
de l'évolution de fortune. Ils sont toutefois restés stables en 2003 et 2004 et sans
conséquence sur cette évolution. Passant de 7'812 fr. à 53'455 fr., la fortune des
contribuables a augmenté de 45'643 fr. en 2003. Il apparaît alors que le revenu déclaré de
20'977 fr. est incontestablement insuffisant. Il ne peut pas couvrir cette augmentation de
fortune, le loyer privé de 12'100 fr., les intérêts du compte GE Money Bank (non déclarés)
et le minimum vital nécessaire à la vie courante, soit 24'600 fr. selon la Conférence suisse
des préposés aux poursuites et faillites. Il faut toutefois tenir compte du fait que les
contribuables prélevaient leur alimentation dans le commerce, ce qui diminuait
substantiellement leur coût de vie, par rapport à d'autres personnes ne bénéficiant pas de cet
avantage; aussi convient-il de l'avis du tribunal, de fixer aux trois quarts de 24'600 fr., soit à
18'450 fr. environ le minimum vital des recourants. Pour calculer la part de revenu qui
manque, il faut retrancher du revenu de 24'556 fr. (sous-total 1, constitué du bénéfice
déclaré de 20'977 fr. et des deux reprises admises, par 1'500 fr. et 2'079 fr.) le montant de
78'511 fr. (sous-total 2, qui comprend: 45'643 fr. pour l'augmentation de fortune, 12'100 fr.
pour le loyer, 2'318 fr. pour les intérêts débiteurs du compte GE Money Bank, non déclarés,
ainsi que le minimum vital de 18'450 fr.), ce qui porte la différence à 53'955 francs. Le
revenu corrigé s'établit dès lors comme il suit: Bénéfice déclaré 20'977 + Complément de
part privée aux frais des véhicules 2'079 + Compléments de salaire par prélèvements de
marchandises 1'500 Sous-total 1 24'556 Augmentation de la fortune 45'643 Loyer 12'100
Intérêts débiteurs compte GE Money Bank 2'318 Minimum vital (corrigé) 18'450 Sous-total
2 78'511 (78'511) Différence 53'955 En conclusion, il faudrait ajouter au revenu déclaré (en
plus du montant des compléments admis par les contribuables par 3'579 fr.), un montant de
53'955 fr. ce qui porterait le bénéfice à 78'511 francs. Le montant du bénéfice déterminé
après correction par l'ACI dans ses déterminations du 10 septembre 2008 et sa décision sur
réclamation s'élève à 72'724 fr. (voir tableau récapitulatif de la page 6, qui prend en compte
une reprise sur amortissement sur véhicules de 4'107 fr. abandonnée par le tribunal). Cette
légère différence de résultat ne justifie pas une reformatio in pejus. Le tribunal confirmera
donc le bénéfice déterminé par l'ACI pour la période 2003, qui n'apparaît pas excessif. c)
Période fiscale 2004. Au 31 décembre 2003, la fortune était de 53'455 fr. (cf. calcul
ci-dessus). Au 31 décembre 2004, elle s'est élevée à 54'087 fr. selon le calcul suivant: actifs
au bilan: 104'805 fr. ./ fonds étrangers
au bilan: - 48'491 fr. ./ dette GE Money Bank (non
déclarée): - 2'227 fr. 54'087 fr. La fortune globale des
contribuables est donc restée relativement stable en 2004, avec une augmentation de 632 fr.
(arrondi à 600 francs). Il apparaît cette année encore que le revenu de l'activité

indépendante déclaré de 17'025 fr. ne suffisait pour assumer le paiement du loyer privé de 12'100 fr., les intérêts débiteurs du compte GE Money Bank et le minimum vital nécessaire à la vie courante. Pour calculer la part du revenu qui manque, il faut retrancher du bénéfice déclaré de 17'025 fr. le montant de 32'197 fr. (sous-total qui comprend comme dans l'exercice précédent: 600 fr. pour l'augmentation de fortune, 12'100 fr. pour le loyer, 1'047 fr. pour les intérêts débiteurs du compte GE Money Bank, ainsi que le minimum vital de 18'450 fr.), ce qui porte la différence à 15'172 francs. Le bénéfice 2004 après correction s'élève ainsi à 32'197 fr., comme le montre le tableau suivant: Bénéfice déclaré 17'025 Augmentation de la fortune 600 Loyer 12'100 Intérêts débiteurs comptes GE Money Bank 1'047 Minimum vital (corrigé) 18'450 Sous-total 32'197 (32'197) Différence 15'172 Le bénéfice déterminé par l'ACI pour l'année 2004 (porté à 53'255 fr.) doit donc être réduit à 32'197 francs. Sur ce point et dans cette mesure, le recours en tant qu'il porte sur cette période 2004 doit être admis; ce qui conduira le tribunal à annuler la décision attaquée relative à cette période fiscale.

E. 4

a) Les reprises opérées ensuite reposent sur l'idée que les recourants ne sont pas parvenus à justifier leur train de vie. Il est vrai que les recourants ont produit une comptabilité incomplète. Ils n'ont pas fourni toutes les pièces justifiant leurs encaissements, leurs investissements et l'amortissement de leur matériel. Ils ont omis de déclarer plusieurs comptes bancaires auprès de la Banque cantonale vaudoise et de la GE Money Bank. Le caractère lacunaire et même, à vrai dire, peu crédible de la comptabilité présentée apparaît clairement dès que l'on compare la marge brute dégagée par l'activité indépendante du recourant, ainsi que le montre le tableau suivant: 2004 2003 2002 2001 Chiffre d'affaires 348'566.95 259'125.40 302'943.80 284'291.04 Achats -277'543.85 -251'245.17 -252'107.66 -224'363.97 Marge brute 71'023.10 20.38 7'880.23

E. 5

Au vu de ce qui précède, le recours est partiellement admis. La décision rendue par l'ACI le 18 novembre 2008 est annulée en tant qu'elle concerne la seule période 2004. La cause est renvoyée – s'agissant de cette période fiscale - à l'autorité intimée pour nouvelle décision dans le sens des considérants. Vu l'issue du litige, et pour tenir compte des difficultés soulevées par les lacunes du dossier, les recourants supporteront un émolument de justice légèrement réduit, pour partie compensé avec les dépens réduits, auxquels ils pourraient également prétendre de la part de l'Etat (art. 49 et 55 de la loi vaudoise sur la procédure administrative du 28 octobre 2008; RS 173.36; LPA). Les frais seront ainsi fixés à 1'000 fr. (soit 500 fr. pour l'impôt fédéral direct, 500 fr. pour l'impôt cantonal et communal) et l'arrêt sera rendu sans allocation de dépens. .

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