

# VD\_OMNI FI.2009.0045 vom 30. September 2010

VD Tribunal cantonal, 2010-09-30, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2009.0045](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2009.0045)

FR: VD\_OMNI FI.2009.0045 du 30 septembre 2010

IT: VD\_OMNI FI.2009.0045 del 30 settembre 2010

## Regeste

A.X.\_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Les frais qu'un contribuable engage pour la défense de sa situation fiscale constituent une dépense privée, dès lors que les honoraires payés ne se rapportent pas à une activité entrant dans le but de l'activité indépendante.

## Erwägungen

### E. 1

Déposé dans le délai de trente jours prévu par les art. 200 de la loi cantonale du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RSV 642.11) et 140 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), le recours est intervenu en temps utile. Il est au surplus recevable en la forme.

### E. 2

Le recourant expose que les frais d'avocat concernent deux objets distincts: pour une part, il s'agit d'un litige qui a trait aux assurances-maladie; ces frais-là qui s'élèvent à 13'723 fr., relèvent de la sphère privée: "ils ont été transférés de l'ancienne raison individuelle à la sphère privée selon accord entre parties" (lettre du 24 septembre 2008, citée dans la correspondance du 30 décembre 2008 du recourant à l'ACI, ch. 4). Le recourant ne conteste pas cette qualification pour cette partie des frais. Pour une autre part, il s'agit des honoraires de l'étude des avocats Y.\_\_\_\_ et associés, ainsi que de Me Z.\_\_\_\_, portant sur un total de 58'440 fr. 70; ils concernent le différend avec l'administration fiscale sur la taxation du revenu de l'activité indépendante du contribuable au cours des périodes 1993-1994, 1995-1996, 1997-1998. Le recourant soutient que ces honoraires, qui sont liés à son activité d'indépendant, doivent être déduits, conformément à l'art. 27 LIFD (avec référence à la doctrine, notamment: Yves Noël, in Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct [CR LIFD], Bâle 2008, ad art. 34, n. 19; ad art. 27, n. 17; Peter Locher, Kommentar zum DGB, 1. Teil, 1. Aufl., Therwil/Bâle 2001, ad art. 27, n. 41).

### E. 3

a) Le bénéfice net imposable de la personne morale comprend le solde du compte de résultats, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent (art. 58 al. 1 let. a LIFD; 94 al. 1 let. a LI), de même que tous les prélèvements opérés avant le calcul du solde du compte de profits et pertes, qui ne servent pas à couvrir des frais généraux autorisés par l'usage commercial, tels que les amortissements et les provisions qui ne sont pas justifiés par l'usage commercial (art. 58 al. 1 let. b, 2<sup>ème</sup> tiret, LIFD; 94 al. 1 let. b, 2<sup>ème</sup> tiret, LI; cf. ATF 136 II 88 consid. 3.1 p. 92 et ATF 135 II 86 consid. 3.1 p. 88). Une dépense dûment comptabilisée est justifiée par l'usage commercial lorsqu'il existe entre celle-ci et l'activité commerciale exercée par l'entreprise une connexité objective (Robert Danon, in

CR LIFD, ad art. 57-58 LIFD n. 65). Cette connexité existe lorsque la dépense aurait été consentie par un gestionnaire ordinaire faisant preuve de la diligence objective requise par le droit commercial (ATF 2A.473/2005 du 16 février 2006, consid. 3.2; FI.2006.0068 du 29 mai 2009, consid. 4a). b) Parmi les prélèvements opérés avant le calcul du solde du compte de profits et pertes figurent les "libéralités en faveur de tiers" ou "les avantages procurés à des tiers", selon les termes des art. 58 al. 1 let. b, 5<sup>ème</sup> tiret, LIFD, 94 al. 1 let. b, 5<sup>ème</sup> tiret, LI. D'après la doctrine et la jurisprudence, la notion de "libéralités en faveur de tiers" comprend notamment les prestations appréciables en argent faites par la société, sans contre-prestation, à ses actionnaires, aux membres de l'administration ou à d'autres organes, ou encore à toute personne la touchant de près et qu'elle n'aurait pas faites dans les mêmes circonstances à des tiers non participants. De telles prestations ne sont pas justifiées par l'usage commercial et doivent être réintégrées au bénéfice imposable de la société, car elles n'ont pas le caractère de frais généraux (ATF 119 Ib 116 consid. 2; 115 Ib 111 consid. 5a et les références citées). Selon le Tribunal fédéral, l'existence d'une prestation appréciable en argent suppose la réalisation de quatre conditions cumulatives: la société fait une prestation sans obtenir de contre-prestation correspondante; cette prestation est accordée à un actionnaire ou à une personne le touchant de près; elle n'aurait pas été accordée dans de telles conditions à un tiers; la disproportion entre la prestation et la contre-prestation est manifeste, de telle sorte que les organes de la société auraient pu se rendre compte de l'avantage qu'ils accordaient (en particulier, ATF 2C\_895/2008 du 9 juin 2009; ATF 131 II 593 consid. 5; ATF 115 Ib 238; 113 Ib 25; cf. Peter Brülisauer/Flurin Poltera, in *Kommentar zum schweizerischen Steurrecht, I/2a: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, 2. Aufl., Bâle 2008, ad art. 58, n. 91 - 95). c) Les prestations appréciables en argent faites aux actionnaires doivent 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 (arrêt FI.2006.0010 du 24 novembre 2006 consid. 4, ainsi que les références citées). Il s'agit là d'une conséquence de la distinction, sur le plan fiscal comme sur le plan civil, entre la société et ses actionnaires, qui conduit à une double imposition économique (RDAF 1996 p. 172; FI.2008.0013 du 23 juillet 2009, consid. 4a).

#### **E. 4**

En ne contestant pas la reprise portant sur les frais d'avocats, la société a admis que ces frais ne constituaient pas une charge justifiée par l'usage commercial. La comptabilisation de ces dépenses, dès lors qu'elles ne concernent pas l'exercice social, relève forcément de la sphère privée de l'actionnaire et implique une reprise dans le chef de celui-ci: il a bénéficié d'une prestation appréciable en argent de la société dont il a la maîtrise économique. C'est très exactement ce qu'expose l'ACI dans ses écritures et le recourant ne conteste pas ce mécanisme légal. D'une manière quelque peu confuse, le recourant fait valoir en revanche que cette prestation de la société correspond à une dépense, qui doit être portée en déduction de son revenu imposable, parce qu'elle relève de l'activité indépendante qu'il a exercée au cours des années 1993 à 1998. Or, les frais qu'un contribuable engage pour la défense de sa situation fiscale constituent une dépense privée, dès lors que les honoraires payés ne se rapportent pas à une activité entrant dans le but de l'entreprise indépendante (cf. sur ce point l'arrêt FI.2007.0063 du 10 décembre 2007, consid. 2). Une telle dépense devant être qualifiée de privée, il n'y a pas lieu d'examiner si – comme le soutient le recourant – elle pouvait en l'occurrence entrer dans les charges commerciales d'un indépendant. Au demeurant, le recourant a mis fin à son activité indépendante depuis 1999. Il ne peut prétendre déduire au cours des périodes suivantes des frais encourus en 2004 pour le motif

qu'ils seraient en rapport avec une activité indépendante antérieure, qui a cessé.

#### **E. 4.1**

p. 170, 361 consid. 7.1 p. 381; 128 II 112 consid. 10b/aa p. 125/126; 126 II 377 consid. 3a p.387, et les arrêts cités). Un renseignement ou une décision erronée de l'administration peut obliger celle-ci à consentir à un administré un avantage contraire à la loi, à condition que l'autorité soit intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées; qu'elle ait agi ou soit sensée avoir agi dans les limites de sa compétence; que l'administré n'ait pu se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement obtenu; qu'il se soit fondé sur celui-ci pour prendre des dispositions qu'il ne saurait modifier sans subir de préjudice; que la loi n'ait pas changé depuis le moment où le renseignement a été donné (ATF 129 II 361 consid. 7.1 p. 381; 127 I 31 consid. 3a p. 36; 124 V 215 consid. 2b/aa p. 220 et les arrêts cités; FI.2008.0019 du 24 juillet 2008, consid. 4; FI.2004.0082 du 29 avril 2005 consid. 2). b) A supposer qu'ils soient justifiés par l'usage commercial, des frais prévisibles auraient pu faire l'objet de provisions dans les comptes de l'indépendant. A ce propos, pour autant qu'on le comprenne, le recourant invoque un malentendu avec l'administration fiscale: lors d'un entretien, la taxatrice en charge du dossier aurait laissé entendre au comptable du recourant que de telles provisions n'étaient pas admissibles, si bien qu'elles n'ont pas été constituées (lettre du 22 novembre 2004 à l'ACI, pièce 3 du recourant, p. 4). L'argumentation peu précise du recours ne suffit pas à établir que les conditions d'application de la jurisprudence rappelée plus haut soient réunies. Il ne ressort pas du dossier que l'administration fiscale ait pu donner à ce propos d'autres indications que celles qui résultent déjà des art. 34 let. e LIFD, 38 let. e LI, par conséquent rappeler le principe de la non-déductibilité des impôts, applicable aux personnes physiques indépendantes ou salariées, et relever que les dépenses attribuées à la sphère privée de l'indépendant ne peuvent faire l'objet d'une provision..

#### **E. 5**

a) Enfin, le recourant fait valoir que l'autorité fiscale n'aurait pas respecté le principe de la bonne foi en lui donnant de fausses assurances. Ce principe impose à l'Etat et au citoyen de se comporter de manière loyale dans leur relation mutuelle (art. 5 al. 3 et 9 Cst; art. 11 Cst./VD; ATF 131 I 166 consid. 6.1 p. 177; 126 II 97 consid. 4 b. p.104/105). En particulier, l'autorité doit s'abstenir de tout comportement propre à tromper le citoyen et ne saurait tirer aucun avantage des conséquences d'une incorrection ou d'une insuffisance de sa part (ATF 124 II 265 consid. 4a p. 269/270; 121 I 181 consid. 2 a p. 183, et les arrêts cités). Le principe de la bonne foi protège également le citoyen dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités, notamment lorsqu'il a réglé sa conduite d'après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de l'administration (ATF 129 I 161 consid.

#### **E. 6**

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours. Dès lors, le recourant supportera les frais de justice arrêtés à 2'000 fr., soit à 1'000 fr. en matière d'impôt fédéral direct et à 1'000 fr. en matière d'impôt cantonal et communal. Le recourant ne peut par ailleurs obtenir de dépens.