

VD_OMNI FI.2009.0129 vom 2. Februar 2011

VD Tribunal cantonal, 2011-02-02, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2009.0129

FR: VD_OMNI FI.2009.0129 du 2 février 2011

IT: VD_OMNI FI.2009.0129 del 2 febbraio 2011

Regeste

A.X. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | La décision attaquée a notamment pour objet le traitement de la réclamation des contribuables relative aux périodes fiscales 2003 à 2005, non quant à la forme, mais quant au fond. L'autorité intimée explique certes dans sa décision sur réclamation que, quand bien même les exigences de forme de la réclamation n'étaient pas respectées, elle a décidé d'entrer en matière quant au fond. Il s'ensuit que, alors même que la réclamation relative aux périodes fiscales 2003 à 2005 aurait dû être déclarée irrecevable, le Tribunal cantonal se doit d'entrer en matière sur le fond dans la mesure où l'objet du litige est circonscrit par la décision attaquée (consid. 2).

Erwägungen

E. 1

A l'instar de l'ACI, et comme la jurisprudence lui permet de le faire, le Tribunal statuera en un seul arrêt sur le recours en tant qu'il a traité à l'impôt cantonal et communal, d'une part, et à l'impôt fédéral, d'autre part (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262/263 ; 131 II 553 consid. 4.2 p. 559 ; 130 II 509 consid. 8.3 p. 511/512).

E. 2

a) En procédure administrative, l'objet du litige est défini par les conclusions des parties, lesquelles lient l'autorité de recours (cf. ATF 134 V 418 consid. 5.2.1 p. 426 ; 125 V 413 consid. 1a p. 414 ; ATAF 2010/5 consid. 2 ; RDAF 1998 I 263 consid. 3b p. 265, qui se fonde sur le principe de libre disposition). Le recourant ne peut prendre de conclusions qui sortent du cadre de la décision attaquée ; il peut en revanche présenter des allégués et moyens de preuve qui n'ont pas été invoqués jusque là (art. 79 al. 2 de la loi du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative – LPA-VD; RSV 173.36). Seules les prétentions tranchées par la décision dans son dispositif pourront dès lors être réexaminées (Pierre Moor, Droit administratif, vol. II 2^{ème} éd., Berne 2002, p. 675). L'objet du litige est ainsi circonscrit par la décision attaquée, à quoi s'ajoutent les questions qui ont été soulevées par les parties, mais que la décision aurait omis de trancher; cela s'explique par le fait que l'autorité de recours ne peut contrôler que ce qui a été préalablement décidé ou qui aurait dû l'être. Dès lors, le Tribunal cantonal ne saurait se saisir de conclusions que l'instance précédente n'aurait pas été amenée, préalablement, à trancher (PE.2009.0189 du 24 septembre 2009 consid. 8a; AC.1998.0065 du 10 décembre 1998 consid. 1c). b) En l'occurrence, la décision attaquée a notamment pour objet le traitement de la réclamation des contribuables relative aux périodes fiscales 2003 à 2005, non quant à la forme, mais quant au fond. L'autorité intimée explique certes dans sa décision sur réclamation que, quand bien même les exigences de forme de la réclamation n'étaient pas respectées, elle a décidé d'entrer en matière quand au fond. Il s'ensuit que, alors même que la réclamation des

contribuables relative aux périodes fiscales 2003 à 2005 aurait dû être déclarée irrecevable (cf. consid. 7b), le Tribunal cantonal se doit d'entrer en matière sur le fond dans la mesure où l'objet du litige est circonscrit par la décision attaquée. c) S'agissant des amortissements du matériel et du véhicule proposés par le recourant lors des périodes fiscales suivantes, soit 2006 à 2009, le Tribunal de céans ne saurait entrer en matière sur cette question, dès lors que les périodes fiscales en cause n'ont pas encore été taxées.

E. 3

Concernant la période fiscale 2001-2002, dans la mesure où le recourant conclut à l'admission de sa déclaration d'impôt telle que déposée et que l'ACI a admis sa réclamation concernant le grief relatif à son activité accessoire, seul reste litigieux le refus par l'autorité intimée d'admettre en déduction à titre de frais d'entretien d'immeuble la totalité de la facture relative à la pose d'un tapis berbère en pure laine vierge. L'ACI, dans sa réponse, considère cependant que, le recours n'étant pas motivé à ce sujet, les reprises doivent être maintenues. Elle estime que tel doit également être le cas s'agissant de la question de la déduction des frais d'entretien d'immeuble admissible pour les périodes fiscales 2003 et 2004. Elle conclut donc implicitement à l'irrecevabilité partielle du recours. a) S'agissant des impôts directs cantonaux et des impôts communaux, le recours au Tribunal cantonal s'exerce conformément à la loi sur la procédure administrative (art. 199 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts cantonaux - LI; RSV 642.11 et 44 ss de la loi du 5 décembre 1956 sur les impôts communaux - LCom; RSV 650.11). L'acte de recours doit être signé et indiquer les conclusions et motifs du recours ; la décision attaquée est jointe au recours (art. 79 al. 1 et 99 LPA-VD). Sur le plan fédéral, l'art. 140 al. 2 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) prévoit que le contribuable doit indiquer, dans l'acte de recours, ses conclusions et les faits sur lesquels elles sont fondées, ainsi que les moyens de preuve; les documents servant de preuves doivent être joints à l'acte ou décrits avec précision. Lorsque le recours est incomplet, un délai équitable est imparti au contribuable pour y remédier, sous peine d'irrecevabilité. Il ne faut pas poser des exigences trop strictes quant à la formulation des conclusions et des motifs. Il suffit que l'on puisse déduire de l'acte de recours les points sur lesquels la décision attaquée est critiquée, ce que le recourant demande et sur quels faits il entend se fonder. Une motivation même brève est suffisante. Il n'est par ailleurs pas nécessaire que les conclusions soient formulées explicitement pour qu'elles soient recevables; il suffit qu'elles ressortent clairement des motifs allégués (ATF 2A.418/2006 du 21 novembre 2006 consid. 4.2; arrêt FI.2006.0092 du 19 octobre 2007 consid. 2 p. 5). La jurisprudence cantonale fait également preuve d'une relative souplesse en ce qui concerne la motivation. Si le recourant a un devoir général de motiver son recours et d'articuler ses griefs, il suffit qu'on puisse déduire de l'acte de recours dans quelle mesure et pour quelles raisons il conteste la décision attaquée. Un recours doit au moins manifester la volonté de recourir, c'est-à-dire de contester la décision attaquée et d'en obtenir la modification: c'est là l'élément constitutif central d'un recours (arrêt PE.2009.0392 du 15 octobre 2009 consid. 1 p. 4/5). L'absence totale de motivation entraîne l'irrecevabilité immédiate du recours (Benoît Bovay, Procédure administrative, Berne 2000, p. 386). On admet certes que le recourant puisse se référer à des écritures ou à des pièces relevant de procédures antérieures; cette faculté le dispense dans une certaine mesure de développer ses moyens, mais non pas au point qu'il puisse s'affranchir de les indiquer (Pierre Moor, Droit administratif, vol. II 2^{ème} éd., Berne 2002, p. 673; André Grisel, Traité de droit administratif, Neuchâtel 1984, p. 916 et les références citées). b) Dans son recours, l'intéressé demande « qu'il plaise au Tribunal d'accepter les déclarations d'impôts telles

que déposées par la Fiduciaire », soit implicitement d'accepter en particulier les frais d'entretien d'immeuble tels que déclarés. S'agissant de la période fiscale 2001-2002, la lecture du recours permet de déterminer la volonté du recourant, l'objet du litige et ses conclusions. En outre, A.X. _____ s'est expressément prononcé sur la question des frais d'entretien d'immeuble dans sa réplique. Il sied par ailleurs de relever que, dans sa décision, l'autorité intimée, alors même que le recourant n'avait pas retiré sa réclamation sur ce point, n'a pas expressément traité de la question de la déduction des frais d'entretien d'immeuble, n'abordant ce point que dans sa réponse au recours. L'élément essentiel cependant réside dans le fait que la volonté de recourir a été clairement manifestée dans le délai légal de 30 jours, sur un point qui avait déjà été contesté dans le cadre de la procédure de réclamation. Partant, le recours est recevable s'agissant des frais d'entretien d'immeuble de la période fiscale 2001-2002. La situation est en revanche différente concernant les périodes fiscales 2003 et 2004. Le recours, de même que la réplique, ne contiennent aucune motivation relative à la déduction pour frais d'entretien d'immeuble contestée, le contribuable n'ayant d'ailleurs pas non plus fait valoir cet élément-là au cours de la procédure de réclamation. L'on ignore ainsi sur quels faits le recourant entend se fonder et pour quelles raisons il conteste les reprises effectuées en la matière par l'autorité intimée. L'absence totale de motivation en la matière doit dès lors entraîner l'irrecevabilité du recours sur ce point.

E. 4

Le recourant conteste ainsi le refus par l'ACI d'admettre en déduction à titre de frais d'entretien d'immeuble la totalité de la facture relative à la pose d'un tapis berbère en pure laine vierge pour la période fiscale 2001-2002. a) A teneur de l'art. 36 al. 1 let. b LI, tel qu'en vigueur au 1^{er} janvier 2001, les frais nécessaires à l'entretien des immeubles privés, les primes d'assurances qui les concernent et les frais d'administration par des tiers peuvent être déduits; le Conseil d'Etat détermine dans quelle mesure les investissements destinés à économiser l'énergie et à ménager l'environnement peuvent être assimilés aux frais d'entretien (s'agissant de l'impôt fédéral direct, cf. art. 32 al. 2 LIFD). Doctrine et jurisprudence s'accordent à reconnaître que les frais d'entretien déductibles recouvrent les dépenses faites en vue de maintenir ou de rétablir la source de revenu que constitue l'immeuble loué, respectivement habité par son propriétaire. Il ne s'agit donc pas d'une notion technique, mais économique en ce sens qu'il s'agit pour l'intéressé de conserver la valeur d'usage de son bien, notamment son rendement locatif (ATF 133 II 287 ; 107 Ib 22 ; 99 Ib 362, in RDAF 1975 p. 177 ss; arrêt FI.2001.0002 du 14 novembre 2005 consid. 3b, et les références citées; Nicolas Merlino, in Commentaire romand LIFD, Bâle 2008, n° 48-50 ad art. 32 LIFD ; Rivier, Droit fiscal suisse, 1998, p. 440 ss). En revanche, les frais entraînant une plus-value de l'immeuble du contribuable sont considérés comme des dépenses d'investissement qui ne sont pas déductibles, car elles n'ont plus pour effet de maintenir purement et simplement la source du revenu, mais d'augmenter la valeur de l'immeuble et, partant, son revenu (arrêt du Tribunal administratif du canton de Genève du 12 octobre 1993 publié in RDAF 1993 pp. 432 ss consid. 3 p. 433 ; Nicolas Merlino, in Commentaire romand LIFD, Bâle 2008, n° 58 ad art. 32 LIFD, et la référence citée). b) En l'espèce, il ressort de la facture du 2 juin 2000, de Y. _____ à Goumoens-la-Ville, qu'a été posé un tapis bouclé berbère en pure laine vierge dans le salon et le couloir ; un tel tapis a été posé en remplacement d'un tapis de fond collé, en matière synthétique, ainsi que le précise le recourant dans sa réplique. Celui-ci reconnaît lui-même que le nouveau tapis est de meilleure qualité et que son prix en est plus élevé que celui des tapis synthétiques. Il

découle de ces éléments que l'on ne saurait considérer que le coût total du nouveau tapis pourrait être entièrement porté en déduction au titre de frais d'entretien d'immeuble. Une telle appréciation ne saurait être remise en cause par le fait que le recourant fait valoir avoir fait poser, sur conseil de l'entrepreneur, un tapis en laine résistant à d'éventuelles projections en provenance de la cheminée, ce d'autant plus que l'intéressé indique avoir maintenant fait mettre un verre de protection supplémentaire, en lieu et place d'un grillage qui laissait passer des étincelles. Il s'ensuit que l'appréciation de l'autorité intimée, qui n'a admis une déduction que de 1'000 fr. pour le nouveau tapis, doit être confirmée.

E. 5

Les périodes fiscales 2003, 2004 et 2005 ont fait l'objet de décisions de taxation d'office, causées par l'indétermination du revenu provenant de l'activité accessoire d'A.X._____.

a) A défaut de définition légale, la doctrine et la jurisprudence considèrent 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 (ATF 125 II 113 consid. 5b p. 120/121 ; cf. également Revue fiscale 2010 p. 314 ; Archives de droit fiscal 78 p. 317 ; Francis Cagianut/Ernst Höhn, Unternehmenssteuerrecht, 3^{ème} éd., Berne, 1993, § 1, n. 17). Exercent dès lors une activité lucrative indépendante non seulement les personnes physiques exerçant 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 (cf. Archives de droit fiscal 53, 640; 52, 366; ATF 104 Ib 261; v. en outre, Walter Ryser/Bernard Rolli, Précis de droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., Berne 2002, p. 193 ss; Cagianut/Höhn, op. cit., §1, n. 12). Dans les deux cas, toutefois, le critère principal consiste dans l'intention de réaliser un profit matériel. Le produit de l'activité indépendante, soit celui 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, est imposable tant selon la législation cantonale (art. 21 LI) 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). b) En l'espèce, l'activité accessoire d'A.X._____ doit être qualifiée d'activité lucrative indépendante. Il ressort en effet du dossier que le recourant exerçait, au cours des périodes fiscales litigieuses, une telle activité depuis plusieurs années et que, dans le cadre d'une unité organisée du travail et du capital, il offrait des prestations aux tiers de façon systématique et identifiable ; il disposait pour ce faire notamment d'un site Internet et son fils était inscrit au Registre du commerce. Il exerçait par ailleurs cette activité en vue de la recherche d'un profit, qui s'est effectivement réalisé.

E. 6

a) La procédure de taxation se caractérise par la maxime inquisitoriale. Cela implique que l'autorité appelée à statuer doit établir elle-même les faits pertinents, sans être liée par les allégués et les preuves des parties. Cette maxime est toutefois tempérée par l'obligation des parties de collaborer à l'établissement des faits (cf. ATF 2C_76/2009 du 23 juillet 2009, publié in Revue fiscale 2009 p. 834 ; Xavier Oberson, Le contentieux fiscal, in: Les procédures en droit fiscal, 2^{ème} éd., Berne 2005, p. 723, références citées). Le contribuable a en effet 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. En vertu de l'art. 173 al. 1 LI, toute personne qui remplit les conditions d'assujettissement à l'un des impôts prévus par la loi doit ainsi déposer une déclaration complète et exacte sur la formule établie par le Département des finances et dans le délai fixé par celui-ci (art. 174 al. 1 LI, pour le droit fédéral voir l'art. 124 al. 1 et 3 LIFD). Le délai de dépôt de la déclaration peut être prolongé par l'autorité de taxation sur demande écrite et motivée (art. 174 al. 3 LI). Les personnes physiques ayant un revenu provenant d'une activité lucrative indépendante et les personnes morales doivent joindre à leur déclaration leurs comptes annuels signés (bilans, comptes de résultats, annexes) ou, en l'absence d'une comptabilité tenue selon l'usage commercial, l'état de leurs actifs et passifs, de leurs recettes et dépenses ainsi que de leurs prélèvements et apports privés (art. 175 al. 2 LI et 125 al. 2 LIFD). Ces dernières dispositions ne précisent pas ce qu'il faut entendre par "état de leurs actifs et passifs, de leurs recettes et dépenses ainsi que de leurs 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 (ATF 2A.272/2003 du 13 décembre 2003, in Archives de droit fiscal 73 p. 656; Isabelle Althaus-Houriet, in Commentaire romand LIFD, Bâle 2008, n° 45 ad art. 125 LIFD; 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 de droit fiscal 48, p. 412). 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. 176 al. 2 LI et 126 al. 2 LIFD ; sur la production de pièces, cf. ATF 133 II 114 = StE 2008 A 23.1 Nr 15; arrêt FI.2004.0038 du 18 avril 2006, consid. 4a). Il peut s'agir de n'importe quelle pièce démontrant l'exactitude matérielle d'une écriture, comme par exemple une facture, une quittance, un contrat ; la correspondance a également valeur de pièce justificative si elle supporte une écriture comptable, comme par exemple l'octroi d'un rabais pour malfaçon ou comptabilisation d'une provision pour des travaux de garantie (Isabelle Althaus-Houriet, in Commentaire romand LIFD, Bâle 2008, n° 15 ad art. 126 LIFD) . Il n'appartient pas aux autorités fiscales de rétablir à cet effet la comptabilité défaillante du contribuable, même si elles peuvent ordonner des expertises aux frais du contribuable aux conditions de l'art. 123 al. 2 LIFD (ATF 2C_669/2008 du 8 décembre 2008 consid. 7.1). Dès lors, s'agissant du fardeau de la preuve en matière fiscale, il appartient en règle générale à l'autorité d'apporter la preuve des éléments imposables, alors qu'il incombe au contribuable d'établir les faits permettant de diminuer ou de supprimer sa dette fiscale. 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 de droit fiscal 64 493 consid. 3c; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 3 ème éd., Bâle/Genève/Munich 2007, § 22/n° 9, p. 442/443 ; Walter Ryser/Bernard Rolli, Précis de droit fiscal suisse, 4 ème éd., Berne 2002, p. 461/462). S'agissant notamment de la preuve

de déductions ou de charges invoquées par le contribuable, la jurisprudence du Tribunal administratif, auquel a succédé la Cour de droit administratif et public, a retenu la même solution (v. arrêts FI.2008.0130 du 31 mai 2010; FI.2002.0045 du 10 mars 2003; FI.2000.0003 du 29 juin 2000; FI.1997.0049 du 15 avril 1999; FI.1992.0082 du 12 février 1993). 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. Oberson, *Le contentieux fiscal*, op. cit., p. 723).

b) Si le contribuable ne dépose pas de déclaration dans les délais prescrits, l'autorité de taxation lui adresse une sommation l'invitant à déposer sa déclaration dans les trente jours (art. 174 al. 4 LI et 124 al. 3 LIFD). L'autorité de taxation contrôle la déclaration d'impôt et ses annexes, puis procède aux investigations éventuellement nécessaires (art. 180 al. 1 LI et art. 130 al. 1 LIFD). 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 effectue la taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse ; elle peut prendre en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable (art. 180 al. 2 LI et art. 130 al. 2 LIFD ; sur les exigences quant à la comptabilité et les conditions d'une taxation d'office, cf. ATF 2A.657/2005 du 9 juin 2006, publié in *Archives de droit fiscal* 77 p. 83 et in *Revue fiscale* 2007 p. 44).

c) A teneur de l'art. 186 al. 1 LI (pour le droit fédéral, voir l'art. 132 al. 1 LIFD), la réclamation s'exerce par acte écrit, adressé à l'autorité de taxation dans les trente jours dès la notification de la décision attaquée. En règle générale, la réclamation n'a pas à être motivée pour être recevable. Cette règle souffre cependant d'une exception lorsque l'autorité a effectué une taxation d'office. Conformément à l'art. 186 al. 2 LI (pour le droit fédéral, voir l'art. 132 al. 3 LIFD), le contribuable qui a été taxé d'office peut déposer une réclamation contre la taxation uniquement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte ; la réclamation doit être motivée et indiquer les moyens de preuve. Dans sa jurisprudence, le Tribunal fédéral a rappelé que le contribuable taxé d'office peut, par la voie de la réclamation, contester la réalisation des conditions qui ouvrent à l'autorité fiscale le droit de taxer d'office, ainsi que le montant des éléments imposables. Il lui appartient toutefois de prouver l'inexactitude de la taxation. Cela signifie que le contribuable doit se prêter d'entrée de cause à la collaboration qu'il a négligée jusqu'ici, notamment remettre sa déclaration d'impôt et d'autres documents, ainsi que communiquer tous les renseignements utiles à sa taxation (cf. ATF 2A.442/2001 du 19 juin 2002 consid. 2.2 et les références citées; v. également ATF 2C_710/2007 du 20 juin 2008 ; 2C_44/2007 du 19 juillet 2007; 2A.37/2002 du 4 juin 2002). La présentation des faits doit être détaillée de manière suffisante et les moyens de preuves adéquats doivent être, pour le moins, offerts. C'est seulement si ces conditions formelles sont remplies que le contribuable est en droit de faire la preuve de l'inexactitude manifeste de la taxation d'office (Agner/Digeronimo/Neuhaus/Steinmann, *Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct*, complément, Zurich 2001, p. 330 ad art. 132 LIFD; FI.2007.0103). Ce n'est que lorsque toute incertitude relative à l'état de fait est dissipée que le devoir d'investigation de l'autorité renaît et que cette dernière doit adapter, le cas échéant, la taxation d'office à l'état de fait réel (Hugo Casanova, in *Commentaire romand LIFD*, Bâle 2008, n° 27 ad art. 132 LIFD ; *Revue fiscale* 2005 p. 520 = *RDAF* 2005 II 564 consid. 5.1/2). Une taxation d'office est manifestement inexacte lorsqu'elle passe sous silence ou apprécie de manière erronée un point de vue essentiel et pertinent. L'inexactitude manifeste d'une estimation peut être

admise lorsque la taxation, même en tenant compte d'une certaine marge d'appréciation, est clairement trop haute ou trop basse, qu'elle repose sur des fondements, des méthodes ou des moyens d'estimation erronés ou enfin lorsqu'elle n'est raisonnablement pas conciliable avec les circonstances du cas d'espèce telles qu'elles ressortent des pièces. La question de savoir si une taxation est – de manière qualifiée – inexacte et doit ainsi être corrigée, dépend de l'examen matériel de cette taxation et ne constitue pas une condition de recevabilité de la réclamation (Hugo Casanova, in Commentaire romand LIFD, Bâle 2008, n° 28 ad art. 132 LIFD et les références citées). Dans ce système de taxation d'office, l'estimation de l'autorité de taxation bénéficie donc d'une certaine présomption d'exactitude, qui ne saurait être renversée sans autre, mais bien uniquement par la démonstration d'un défaut qualifié ; la démonstration d'une simple inexactitude n'est en aucun cas suffisante (Hugo Casanova, in Commentaire romand LIFD, Bâle 2008, n° 29 ad art. 132 LIFD, et les références citées).

E. 7

a) En l'espèce, dans la mesure où le recourant exerce une activité indépendante, et alors même qu'il n'a pas l'obligation de tenir une comptabilité selon l'usage commercial (art. 52 ss de l'ancienne ordonnance du Conseil fédéral du 7 juin 1937 sur le registre du commerce et art. 36 de l'ordonnance du Conseil fédéral du 17 octobre 2007 [ORC ; RS 221.411], art. 934 et 957 du Code des obligations du 30 mars 1911 [CO ; RS 220]), il doit néanmoins joindre à sa déclaration d'impôt l'état de ses actifs et passifs, de ses recettes et dépenses ainsi que ses prélèvements et apports privés (art. 175 al. 2 LI et 125 al. 2 LIFD) et répondre aux demandes de l'autorité au sens des art. 176 al. 2 LI et 126 al. 2 LIFD. b) Après le dépôt de leurs déclarations d'impôt 2003, 2004 et 2005, l'Office d'impôt, en date du 23 mars 2007, a prié les contribuables de bien vouloir lui adresser différents documents, soit, pour les années 2003, 2004 et 2005, le détail du chiffre d'affaires (avec copie des factures ou contrats) et le questionnaire général pour les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante, dûment complété et signé, pour les années 2003 et 2004, copie des factures pour le matériel vendu, pour l'année 2003, copie des factures de Ruag Electronics de 15'680 fr. 85, d'Animatec de 23'098 fr. 30, de H & S de 4'240 fr. 35 et de 26 transports par Tinguely et Roulin de 4'301 fr. 75, et enfin, pour l'année 2004, un extrait du compte achat de matériel et la facture pour l'achat du véhicule. En l'absence de réponse à ses demandes de pièces, l'Office d'impôt, par sommation du 23 avril 2007 et sous la menace de taxations d'office et de prononcés d'amendes, a invité les contribuables à produire les pièces requises dans un ultime délai au 13 mai 2007. Le 9 juillet 2007, aucune suite n'ayant été donnée à ces sommations, l'Office d'impôt a rendu des décisions de taxation d'office et de prononcé d'amendes pour les périodes fiscales 2003, 2004 et 2005. Dans le cadre de leur réclamation du 8 août 2007, les contribuables ont produit différents documents. Figurent ainsi au dossier des bilans portant sur les années 2003, 2004 et 2005, des comptes de pertes et profits pour les années 2003 à 2005, un journal des dépenses et des recettes pour les années 2003 et 2005, le questionnaire général pour les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante pour les années 2003 et 2005, copie des factures de Ruag Electronics du 18 septembre 2003 de 15'680 fr. 85, d'Animatec du 18 mars 2003 de 23'098 fr. 30, de H & S du 18 juillet 2003 de 4'240 fr. 35 et de transports par Tinguely et Roulin de 4'301 fr. 75 pour l'année 2003, copie du contrat d'achat d'un véhicule à Humphrey Michael Fay du 6 mai 2004 de 32'000 fr., ainsi que copie d'un seul contrat, à savoir 24H Inline à Goumoens-la-Ville, du 5 août 2005, prévoyant des appointements pour 1'500 fr. Les documents fournis par les contribuables sont néanmoins lacunaires. Des bilans ainsi que des comptes de résultat pour les années 2003 à 2005, un journal des dépenses et recettes pour

les années 2003 et 2005, ainsi que diverses factures pour 2003 et copie du contrat d'achat d'un véhicule pour 2004 ont certes été produits dans le cadre de leur réclamation par les contribuables. Il n'en demeure pas moins qu'excepté un contrat pour l'année 2005, ceux-ci n'ont fourni aucun justificatif quelconque à l'appui du chiffre d'affaires d'A.X. _____ pour les années 2003 à 2005 ; aucune facture, quittance, contrat ou correspondance n'a été produit, qui permettrait de démontrer l'exactitude matérielle des différentes écritures relatives au chiffre d'affaire. Dans son recours, A.X. _____ relève d'ailleurs que ses clients étant principalement des sociétés de jeunes, plusieurs opérations étaient effectuées sans quittance « à la bonne franquette, sur un coin de table ». Dans sa réplique, il reconnaît que des quittances n'ont pas toujours été établies pour les recettes. Les contribuables n'ont pas non plus produit de factures relatives aux ventes de matériel et n'ont de loin pas justifié l'ensemble des dépenses. Il y a dès lors lieu de constater que les contribuables n'ont en aucun cas levé toute incertitude sur les éléments fiscaux déterminants et prouvé la réalité de l'état de fait matériel dans son intégralité ; au contraire, on doit leur faire grief de maintenir le flou sur leur situation s'agissant de l'activité lucrative indépendante d'A.X. _____. Il s'ensuit que l'ACI aurait dû déclarer irrecevable la réclamation portant sur les périodes fiscales 2003 à 2005, ce qu'elle n'a pourtant pas fait. c) Au vu des documents fournis par les contribuables, les trois décisions de taxation d'office ne sauraient être considérées comme manifestement inexacts. Dans la mesure où aucun justificatif ne permet de déterminer quels sont le chiffre d'affaires et les ventes de matériel qui ont été réalisés en 2003, 2004 et 2005, l'on ne saurait admettre que les estimations auxquelles a procédé l'Office d'impôt comportent une inexactitude manifeste. L'absence de tout justificatif relatif aux produits ne permet en effet pas d'établir que les taxations d'office seraient clairement trop hautes. En l'occurrence, le recourant ne démontre en aucune façon l'existence d'un défaut qualifié ; les trois décisions de taxation d'office, qui bénéficient d'une certaine présomption d'exactitude, doivent dès lors être confirmées, telles qu'elles ont été rendues par l'Office d'impôt. C'est ainsi à tort que l'autorité intimée a partiellement admis, sur ce point, la réclamation des contribuables s'agissant des périodes fiscales 2003, 2004 et 2005.

E. 8

Le considérant qui précède amène à la question de savoir si le Tribunal cantonal doit ou non modifier la décision attaquée au détriment du recourant (« reformatio in pejus »). a) Aux termes de l'art. 89 LPA-VD, applicable par renvoi de l'art. 99 LPA-VD, l'autorité n'est pas liée par les conclusions des parties (al. 1) ; elle peut modifier la décision à l'avantage ou au détriment du recourant (al. 2) ; dans ce dernier cas, elle l'en informe et lui impartit un délai pour se déterminer ou pour retirer son recours (al. 3). Conformément à l'art. 143 al. 1 LIFD, l'autorité cantonale de recours prend sa décision après instruction du recours ; après avoir entendu le contribuable, elle peut également modifier la taxation au désavantage de ce dernier. Il existe, notamment dans les litiges fiscaux, la possibilité d'adapter la décision attaquée au droit en vigueur sans être lié par les conclusions des parties. Toutefois, par analogie aux principes adoptés jusqu'à présent dans la procédure du recours de droit administratif devant le Tribunal fédéral, les autorités cantonales de recours ne doivent procéder à une correction que si la décision concernée est manifestement erronée et si la correction est importante. La correction entreprise d'office ne peut pas non plus porter sur des questions d'appréciation, mais seulement sur des violations du droit ou des erreurs de fait qui sont manifestes (RDAF 2004 II 76 consid. 3.1 ; Archives de droit fiscal 56 p. 77 = RDAF 1989 169 consid. 6 ; cf. également Hugo Casanova, in Commentaire romand LIFD,

Bâle 2008, n° 4 ad art. 143 LIFD). Le droit du contribuable de s'exprimer préalablement doit lui être accordé dans tous les cas, sans égard au motif qui fonde l'aggravation de la décision (Archives de droit fiscal 73 p. 554 = RDAF 2003 II 369 ; cf. également ATF 2A.517/2003 du 29 juin 2004 consid. 2.2 ; Hugo Casanova, in Commentaire romand LIFD, Bâle 2008, n° 4 ad art. 143 LIFD; Ulrich Cavelti, in Martin Zweifel/Peter Athanas, Kommentar DBG, Bâle 2008, 2ème éd., n° 2 ad art. 143 LIFD). b) En l'espèce, la décision sur réclamation de l'ACI est manifestement erronée dans la mesure où elle ne confirme pas les trois décisions de taxation d'office rendues par l'Office d'impôt, alors même que le recourant n'a pas démontré que les décisions en question étaient inexactes. De plus, les rectifications portent sur trois périodes fiscales et sur des montants non négligeables. Elles sont ainsi importantes et permettent enfin d'assurer une application correcte des art. 186 al. 2 LI et 132 al. 2 LIFD. Il s'ensuit qu'une « reformatio in pejus » se justifie dans le cas d'espèce. Dès lors qu'un délai a été imparti au recourant pour se déterminer sur ce point, mais qu'il n'a néanmoins pas répondu, l'on doit considérer que son droit d'être entendu a été respecté. La décision de l'ACI doit dès lors être annulée en tant qu'elle concerne l'imposition du revenu provenant de l'activité lucrative indépendante du recourant pour les périodes fiscales 2003, 2004 et 2005 et la cause renvoyée à l'autorité intimée pour nouvelle décision dans le sens des considérants 7 et

E. 9

Le recourant conteste enfin les amendes, que l'autorité intimée a ramenées à 130 fr. en matière d'impôt cantonal et communal et à 65 fr. en matière d'impôt fédéral direct pour chacune des périodes fiscales 2003 à 2005. Conformément aux art. 241 LI et 174 LIFD, celui qui, malgré sommation, enfreint intentionnellement ou par négligence une obligation qui lui incombe est puni d'une amende de 1'000 fr. au plus, ou de 10'000 fr. au plus dans les cas graves ou en cas de récidive. En l'occurrence, le recourant n'a pas produit les documents propres à établir le revenu provenant de son activité lucrative indépendante, malgré plusieurs requêtes en ce sens. Les sommations des 23 avril 2007 pour chacune des périodes fiscales 2003 à 2005 indiquaient expressément qu'à défaut de production des documents requis, les contribuables s'exposaient à des peines d'amendes au sens des articles précités. L'état de fait visé aux art. 241 LI et 174 LIFD étant réalisé, les peines d'amendes sont justifiées dans leur principe. Quant à leur quotité, telle qu'elle a été fixée par l'ACI, le Tribunal constate qu'elle reste très modérée.

E. 10

Au vu de ce qui précède, le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable. Du fait de la nécessité d'une « reformatio in pejus », la décision de l'ACI est annulée en tant qu'elle concerne l'imposition du revenu provenant de l'activité lucrative indépendante du recourant pour les périodes fiscales 2003, 2004 et 2005 et le dossier renvoyé à l'autorité intimée pour nouvelle décision dans le sens des considérants 7 et 8. La décision de l'ACI est confirmée pour le surplus. Vu le sort du recours, un émolument judiciaire sera mis à la charge du recourant (art. 49 et 91 LPA-VD). En outre, l'allocation de dépens ne saurait entrer en ligne de compte (articles 55 al. 1 a contrario, 56 al. 3 et 91 LPA-VD).