

## **VD\_OMNI FI.2010.0016 vom 16. Juli 2010**

VD Tribunal cantonal, 2010-07-16, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2010.0016](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2010.0016)

FR: VD\_OMNI FI.2010.0016 du 16 juillet 2010

IT: VD\_OMNI FI.2010.0016 del 16 luglio 2010

### **Regeste**

X. \_\_\_\_\_ /Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Le contribuable exerçant une activité lucrative indépendante peut déduire les pertes effectives sur des éléments de la fortune commerciale, à condition qu'elles aient été comptabilisées; peu importe qu'une activité indépendante réduite n'ait été maintenue qu'à seules fins de permettre la déduction des pertes. In casu, refus d'entrer en matière sur la déduction; non seulement le recourant n'a jamais fourni la moindre comptabilité, mais il n'a même pas daigné remplir le questionnaire général pour les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante et ne tenant pas une comptabilité selon l'usage commercial. En outre, le recourant n'a jamais donné suite à l'invitation que lui a adressée l'autorité de taxation à produire tout justificatif concernant son activité accessoire indépendante, notamment la comptabilité et le type d'activité. Cette violation crasse du devoir de collaborer permettait en conséquence à l'autorité de taxation de prendre en compte les revenus déclarés par le recourant, sans admettre pour autant que ceux-ci constitueraient le produit d'une activité indépendante accessoire, et de refuser en conséquence la déductibilité des pertes revendiquées.

### **Erwägungen**

#### **E. 1**

Le recourant a requis la tenue d'une audience et l'audition de témoins. a) Les parties ont le droit d'être entendues (art. 29 al. 2 Cst. et 27 al. 2 Cst./VD). Cela inclut pour elles le droit de s'expliquer avant qu'une décision ne soit prise à leur détriment, de fournir des preuves quant aux faits de nature à influencer sur la décision, d'avoir accès au dossier, de participer à l'administration des preuves, d'en prendre connaissance et de se déterminer à leur propos (ATF 133 I 270 consid. 3.1 p. 277; 132 II 485 consid. 3.2 p. 494; 132 V 368 consid. 3.1 p. 370/371, et les arrêts cités). Le droit d'être entendu s'exerce essentiellement en rapport avec les faits de la cause. Il n'implique pas que les parties se voient réserver la faculté de s'exprimer sur l'appréciation des faits ou sur l'argumentation juridique que l'autorité se propose de retenir à l'appui de la décision à prendre (ATF 132 II 257 consid. 4.2 p. 267, 485 consid. 3.4 p. 495; 129 II 497 consid. 2.2 p. 505). Il n'est fait exception à cette règle que lorsque l'autorité envisage de fonder sa décision sur une norme ou un motif juridique non évoqué dans la procédure antérieure et dont aucune partie en présence ne s'est prévaluée et ne pouvait supputer la pertinence, que la situation juridique a changé ou que l'autorité dispose d'un pouvoir d'appréciation particulièrement étendu (ATF 129 II 497 consid. 2.2 p. 505). En outre, l'autorité peut renoncer au moyen de preuve offert par une partie, pour autant qu'elle puisse admettre sans arbitraire que ce moyen n'aurait pas changé sa conviction (ATF 131 I 153 consid. 3 p. 157; 130 II 425 consid. 2.1 p. 429; 124 I 241 consid. 2 p. 242, et les arrêts cités). Pour le surplus, les parties à la procédure de recours ont le droit de recevoir toutes les

écritures déposées et disposent en principe du droit de répliquer aux arguments des parties adverses (ATF 133 I 98, 100; ATF 2C\_688/2007 du 11 février 2008). Devant la Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal, la procédure est en principe écrite (art. 27 al. 1 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative – LPA-VD; RSV 173.36; en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2009). Les parties participent à l'administration des preuves (art. 34 al. 1 LPA-VD). L'autorité peut recourir à l'audition des parties et aux témoignages (art. 29 al. 1 let. a et f LPA-VD). Elle n'est toutefois pas liée par les offres de preuves formulées par les parties (art. 28 al. 2 LPA-VD); elle doit examiner les allégués de fait et de droit et administrer les preuves requises, si ces moyens n'apparaissent pas d'emblée dénués de pertinence (art. 34 al. 3 LPA-VD). Les art. 29 al. 2 Cst. et 27 al. 2 Cst./VD n'accordent en effet pas à la partie dans la procédure devant la juridiction administrative le droit inconditionnel d'être entendu oralement, ni celui d'obtenir l'audition de témoins ou la mise en œuvre d'une expertise, à moins que soit en cause l'examen personnel de la partie en cause (ATF 134 I 140 consid. 5.3 p. 148; 122 II 464 consid. 4c p. 469/470). b) En l'espèce, le Tribunal peut se dispenser de l'audience réclamée par le recourant et s'en tenir à une procédure exclusivement écrite. Les faits sont établis et le litige a trait à des questions d'ordre exclusivement juridique, que le Tribunal examine avec un plein pouvoir d'examen (art. 76 LPA-VD). Dès lors, par appréciation anticipée des preuves, le Tribunal s'estime en mesure de statuer en connaissance de cause, en se dispensant de convoquer une audience et d'entendre des témoins.

## E. 2

Le recourant soutient avoir continué à exercer une activité commerciale sous une forme indépendante, ceci postérieurement à sa faillite et à la vente de ses immeubles. L'autorité intimée relève que cette preuve n'a jamais été rapportée; c'est la raison pour laquelle elle a refusé d'admettre la déductibilité des pertes revendiquées. a) A titre préliminaire, on rappelle que 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 (v. Xavier Oberson, *Le contentieux fiscal*, in: *Les procédures en droit fiscal*, 2<sup>ème</sup> 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. Conformément aux articles 126 al. 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) et 175 al. 2 de la loi vaudoise du 4 juin 2000 sur les impôts directs (LI; RSV 642.11), 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). 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 64 493 consid. 3c; Xavier Oberson, *Droit fiscal suisse*, 3<sup>ème</sup> éd., Bâle/Genève/Munich 2007, § 22/n° 9, pp. 442-443 ; Walter Ryser/Bernard Rolli, *Précis de droit fiscal suisse*, 4<sup>ème</sup> 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) 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 (cf., notamment, Francis Cagianut/Ernst Höhn, *Unternehmenssteuerrecht*, 3<sup>ème</sup> éd., Berne, 1993, § 1, n. 17). Exercent dès lors une activité lucrative indépendante non seulement les personnes physiques ayant 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 (v. art. 52 al. 3 ORC; cf. Archives de droit fiscal 53, 640; 52, 366; ATF 104 Ib 261; v. en outre, Ryser/Rolli, op. cit., p. 193 et 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. Selon certains auteurs, il y a lieu d'opérer deux distinctions entre, d'une part, les éléments fondamentaux de l'exercice d'une activité indépendante et les simples indices, d'autre part, l'activité n'ayant pas un caractère occasionnel et celle présentant au contraire ce caractère. Les éléments fondamentaux sont au nombre de quatre: une organisation librement choisie, des risques et des bénéfices revenant à l'entrepreneur, la participation à la vie économique et l'intention de réaliser un profit. Lorsqu'il s'agit d'une activité qui n'a pas un caractère occasionnel et que ces quatre éléments fondamentaux sont réunis, on admettra toujours en règle générale l'activité lucrative indépendante. A l'inverse, pour qualifier d'indépendante une activité qui s'exercerait de façon occasionnelle, les circonstances du cas d'espèce, en plus de ces quatre éléments, doivent inclure des indices particuliers d'activité lucrative (v. Ernst Höhn/Robert Waldburger, *Steuerrecht*, Band II, 8<sup>ème</sup> éd., Berne/Stuttgart/Vienne 1999, § 34 nos 15 et ss, not. 20 et 21). c) Le produit de l'activité 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). 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 (art. 125 al. 2 LIFD et 175 al. 2 LI). Ces dernières dispositions ne précisent 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 (ATF 2A.272/2003 du

13 décembre 2003, in Archives 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. en outre 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 faits aux contribuables exerçant une activité lucrative indépendante, in Archives 48, p. 412).

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). 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, 176 al. 2 LI). Il n'appartient pas aux autorités fiscales de rétablir à cet effet la comptabilité défailante 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). d) Les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les pertes effectives sur des éléments de la fortune commerciale, à condition qu'elles aient été comptabilisées (art. 27 al. 1 et 2 let. b LIFD et 31 al. 2 let. b LI); peu importe que l'activité soit exercée à titre principal ou accessoire (ATF 2C\_101/2008 du 18 juin 2008 consid. 3.2, publié in RDAF 2008 II p. 505 et les références). Les pertes des sept exercices précédant la période fiscale peuvent être déduites, à condition qu'elles n'aient pas été prises en considération lors du calcul du revenu imposable de ces années (art. 211 LIFD et 35 al. 1 LI). Cette faculté doit permettre de compenser les fluctuations des profits et pertes durant la période de report, en tenant compte du fait que les résultats des exercices pris individuellement ont un aspect aléatoire (ATF 2C\_101/2008, déjà cité, consid. 2.2.1). Les pertes peuvent être compensées non seulement avec le revenu de l'activité indépendante, mais aussi avec d'autres revenus. En cas de taxation commune (art. 9 LIFD), la déduction peut aussi être opérée sur les revenus de l'époux ou du partenaire enregistré (ibid.). Ne constitue par un motif de refuser la déduction le fait qu'une activité indépendante réduite n'ait été maintenue qu'à seules fins de permettre la déduction des pertes (ibid., consid. 3.3). Dans l'arrêt précité, le Tribunal fédéral avait à juger le cas d'un contribuable qui avait exercé une activité de commerçant professionnel d'immeubles sous la forme d'une entreprise individuelle. Après avoir subi des pertes importantes, il avait cessé cette activité en 2001, année durant laquelle le dernier immeuble avait été vendu. Il avait par la suite poursuivi une activité indépendante, dans le

cadre d'une société en commandite constituée avec son épouse, en fournissant des services, en particulier des estimations de bâtiments et des conseils dans le domaine immobilier. Entre 2001 et 2006, les associés avaient réalisé un chiffre d'affaires annuel compris entre 2'000 et 3'800 fr. et un bénéfice par conséquent très peu important. S'agissant de l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2002, le Tribunal fédéral a estimé que les pertes provenant de l'activité antérieure de commerçant d'immeubles pouvaient être déduites des revenus des époux contribuables. La déduction des pertes en vertu de l'art. 211 LIFD supposait en effet l'exercice d'une activité indépendante. Tel était bien le cas en l'espèce, puisqu'il ne s'agissait ni d'un hobby, ni d'une activité sporadique exercée en dehors de rapports de travail - activité caractérisée par une absence de planification. En outre, les circonstances du cas particulier ne faisaient pas apparaître d'abus de droit. Après avoir exposé les opinions divergentes de la doctrine, le Tribunal fédéral a laissé ouverte la question de savoir si les pertes auraient pu être déduites aussi dans le cas où toute activité indépendante aurait cessé (ATF 2C\_101/2008, consid. 3.4). Plus récemment, il a jugé qu'en égard à l'importance du principe de périodicité en droit fiscal suisse, les dispositions qui y dérogent, telles que les art. 31 et 211 LIFD, doivent être interprétées de manière plutôt restrictive. Dès lors, il importe, selon lui, d'interpréter l'art. 211 LIFD en ce sens que le report de pertes n'est possible qu'aussi longtemps que le contribuable exerce une activité lucrative indépendante. Le Tribunal fédéral a ainsi refusé à un contribuable ayant dû mettre un terme à son activité indépendante dans le cadre d'une procédure d'exécution forcée, par voie de faillite, la faculté de reporter des pertes constatées par la remise d'actes de défaut de biens aux créanciers et de les compenser avec des revenus acquis ultérieurement (ATF 2C\_33/2009 du 27 novembre 2009, consid. 3.3, publié in Revue fiscale 2010/4, p. 318 et ss).

### **E. 3**

A la lumière de ce qui précède, le Tribunal fait, en l'espèce, plusieurs constatations qui le conduisent à confirmer la décision attaquée. a) Le recourant a été mis en faillite en 2001; il a vendu son dernier immeuble commercial en 2002. Sa situation est rigoureusement la même que celle du contribuable dans l'ATF précité. Toutefois, à la différence de celui-ci, le recourant soutient avoir poursuivi l'exercice d'une activité indépendante, ceci postérieurement à sa faillite personnelle. De 2003 à 2007, le recourant a en effet déclaré un revenu en qualité d'indépendant. C'est en 2004, en déclarant un montant de 36'000 fr., qu'il a obtenu le revenu le plus élevé. En parallèle, il revendique la déductibilité des pertes commerciales non compensées provenant de l'activité commerciale qu'il a été contraint de cesser suite à sa faillite. Or, durant toutes ces périodes, non seulement le recourant n'a jamais fourni la moindre comptabilité, mais il n'a même pas daigné remplir le questionnaire général pour les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante et ne tenant pas une comptabilité selon l'usage commercial. Pourtant, cela lui aurait été d'autant plus aisé qu'il était assisté à cette époque par un mandataire professionnel, lequel a rempli ses déclarations. On ignore du reste dans quels secteurs s'étend concrètement cette activité, dès lors que le recourant ne détient plus aucun immeuble commercial. b) L'obligation faite au recourant de collaborer à l'établissement de sa taxation impliquait pour lui de rapporter à l'autorité de taxation la preuve l'exercice d'une activité indépendante. En effet, s'il était rapporté, cet allégué entraînerait pour lui la faculté d'invoquer avec succès la déductibilité des pertes commerciales non compensées, ce qui diminuerait sa dette fiscale. Or, à plusieurs reprises, l'autorité l'a invité à produire tout justificatif concernant son activité accessoire indépendante, notamment la comptabilité et le type d'activité. Le recourant n'a jamais

donné la moindre suite à cette invitation. A l'appui de son pourvoi, le recourant n'a pas davantage produit de pièces probantes. Sans doute, il a requis la tenue d'une audience et demandé la convocation de témoins. Il prétend en effet être en mesure de fournir des preuves de cette activité, qui s'exercerait dans le cadre de la raison individuelle de son épouse, dont il est pourtant séparé depuis 2003. Il dit détenir des factures et des honoraires à disposition, soutenant que l'autorité ne lui aurait jamais demandé ces pièces, ce qui est inexact comme on l'a vu ci-dessus. Le recourant a même requis de pouvoir compléter son mémoire de recours pour fournir cette preuve. Pourtant, bien qu'un délai lui ait été imparti à cet effet, il a renoncé à répliquer. Peu importe à cet égard que le recourant ait continué à exercer une modeste activité indépendante dans le seul et unique but d'obtenir la déduction de son revenu des pertes commerciales non compensées. Force est, cela étant, de constater que le recourant n'a jamais apporté la moindre preuve de ses allégués. Cette violation crasse du devoir de collaborer permettait en conséquence à l'autorité de taxation de prendre en compte les revenus déclarés par le recourant, sans admettre pour autant que ceux-ci constitueraient le produit d'une activité indépendante accessoire, et de refuser en conséquence la déductibilité des pertes revendiquées. Le recourant persistant dans son attitude, alors même que les parties sont tenues de collaborer à la constatation des faits dont elles entendent déduire des droits (art. 30 al. 1 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative - LPA-VD; RSV 173.36), le Tribunal fera siennes les constatations de l'autorité intimée.

#### **E. 4**

Vu ce qui précède, le recours doit être rejeté et la décision attaquée, confirmée. Le sort du recours commande que le recourant supporte le coût d'un émolument judiciaire (art. 48 et 91 LPA-VD).

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