

# VD\_OMNI FI.2014.0132 vom 4. November 2015

VD Tribunal cantonal, 2015-11-04, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2014.0132](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2014.0132)

FR: VD\_OMNI FI.2014.0132 du 4 novembre 2015

IT: VD\_OMNI FI.2014.0132 del 4 novembre 2015

## Regeste

A. X. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions, Office d'impôt du district de la Riviera - Pays-d'Enhaut | Contribuable exploitant un bureau fiduciaire en raison individuelle et ayant exercé des mandats d'administrateur de sociétés. Périodes de taxation 2004 à 2007 définitivement jugées (arrêt FI.2013.0059 du 12 décembre 2013; arrêt 2C\_34/2014 & 2C\_35/2014 du 15 août 2014). Pour les périodes 2008 à 2010, il n'y a pas lieu de revenir sur le refus définitif de prendre en compte une provision constituée pour couvrir un risque de perte privée; le contribuable n'est donc pas fondé à invoquer un report de pertes des exercices précédents. Le contribuable fait valoir d'autres causes mais d'un point de vue comptable, il est douteux qu'une provision déjà ouverte puisse être affectée à une cause différente de celle pour laquelle cette écriture a été comptabilisée. Les autorités fiscales admettent elles-mêmes que la reprise qu'elles avaient opérée au bénéfice de l'entreprise individuelle du recourant pour déterminer son revenu était disproportionnée. Annulation de la décision attaquée et renvoi de la cause pour détermination du revenu imposable durant les périodes 2008 et 2009. Pour l'année 2010, il n'y a pas lieu d'opérer une reprise au revenu déclaré, le contribuable, désormais retraité, n'ayant perçu un salaire que durant les deux premiers mois de l'année. Recours déclaré irrecevable par ATF 2C\_1098 et 1099/2015 du 10 décembre 2015.

## Erwägungen

### E. 1

A teneur de l'art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), le contribuable peut s'opposer à la décision sur réclamation de l'autorité de taxation en s'adressant, dans les 30 jours à compter de la notification de la décision attaquée, à une commission de recours indépendante des autorités fiscales. Aux termes de l'art. 199 de la loi cantonale du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RSV 642.11), le recours au Tribunal cantonal s'exerce conformément à la loi sur la procédure administrative. Le recours ayant été interjeté dans la forme prescrite (art. 140 al. 2 LIFD et 79 de la loi cantonale du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [ LPA-VD; RSV 173.36 ] ) et le délai de trente jours (art. 140 al. 1 LIFD et 77 LPA-VD), il y a lieu d'entrer en matière.

### 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. S'agissant de l'impôt cantonal et communal, la LI a abrogé la loi homonyme, du 26 novembre 1956 (aLI), dès son entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2001 (art. 278 et 279 LI). Elle est donc applicable aux périodes ici en cause. S'agissant de l'impôt fédéral direct, la LIFD 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<sup>er</sup> janvier 1995. Elle est donc également applicable. 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 (arrêt 2C\_60/2013 et 2C\_61/2013 du 14 août 2013 consid. 1; ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262 s.; 131 II 553 consid. 4.2 p. 559; 130 II 509 consid. 8.3 p. 511).

### **E. 3**

Bien que le recourant ne paraisse plus le contester, il n'y a pas lieu de revenir sur son assujettissement illimité dans le canton de Vaud, vu les art. 3 al. 1 et 2 et 6 al. 1 LI, cette question ayant définitivement été jugée dans les arrêts FI.2013.0059 du 12 décembre 2013 (not. consid. 4d) et 2C\_34/2014 & 2C\_35/2014 du 15 août 2014 (not. consid. 4). Le recourant n'apporte du reste aucun élément nouveau dont il y aurait lieu de retenir qu'il avait son domicile dans le canton de 6\*\*\*\*\* durant les trois périodes fiscales concernées par la présente procédure.

### **E. 4**

Est litigieuse dans le cas d'espèce la détermination du revenu imposable du recourant durant les années 2008 à 2010. 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 (Denis Berdoz/Marc Bugnon, in : Les procédures en droit fiscal, OREF [ éd. ], 3<sup>ème</sup> éd., Berne 2015, p. 615; Martin Zweifel, in : Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2b, Martin Zweifel/Peter Athanas [éds], 2<sup>ème</sup> édition, Bâle 2008, n° 2 ad 130 LIFD; Isabelle Althaus-Houriet, in : Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Danielle Yersin/Yves Noël [ éds ], Bâle 2008, nos 2 et 3 ad 130 LIFD, réf. citées). Cette maxime est toutefois tempérée par l'obligation des parties de collaborer à l'établissement des faits. 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 (Berdoz/Bugnon, op. cit., pp. 650 et 654). Conformément aux articles 126 al. 2 LIFD et 175 al. 2 LI, 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, 4<sup>ème</sup> éd., Bâle 2012, § 22/n°11, p. 513 ; 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). 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. 934 CO; 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. 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 (arrêt 2A.272/2003 du 13 décembre 2003, in Archives 73 p. 656; Althaus-Houriet, op. cit., n° 45 ad art. 125 LIFD; Zweifel, op. cit. n° 30 ss ad art. 125 LIFD; 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). c) Aux termes des art. 18 al. 2, 2<sup>ème</sup> phrase, LIFD et 21 al. 2, 2<sup>ème</sup> phrase, LI, la fortune commerciale comprend tous les éléments de fortune qui servent, entièrement ou de manière prépondérante, à l'exercice de l'activité lucrative indépendante; il en va de même pour les participations d'au moins 20 % au capital-actions ou au capital social d'une société de capitaux ou d'une société coopérative, dans la mesure où le détenteur les déclare comme fortune commerciale au moment de leur acquisition. Le rappel de ces quelques règles confirme que le critère applicable à la délimitation de la fortune commerciale et de la fortune privée d'un contribuable est désormais celui de l'affectation effective, directe ou indirecte, d'un bien à l'entreprise (sur ce point, v. Ernst Höhn/Robert Waldburger, *Steuerrecht II*, 9<sup>ème</sup> éd., Berne/Stuttgart/Vienne 2002, §38, nos 51 et ss; réf. citées). Les droits de participation entrent dans la fortune commerciale lorsqu'il existe un rapport économique étroit entre la participation à la société et les autres affaires menées par le contribuable. Ce rapport doit en particulier être admis si la participation a été acquise dans un but commercial ou si l'acquéreur exerce une influence prépondérante sur la société en cause, qui correspond à ses propres activités commerciales ou les complète judicieusement, lui permettant ainsi d'étendre ses propres activités commerciales (cf. arrêt 2A.431/2000 du 9 avril 2001 consid. 4, in Archives de droit fiscal 71, 288). Une étroite relation économique entre l'entreprise du

contribuable et la société anonyme dont il détient des actions n'est encore pas suffisante pour admettre que ces dernières font partie de sa fortune commerciale. L'élément déterminant est la volonté de l'intéressé de mettre concrètement à profit ses droits de participation pour améliorer le résultat commercial de sa propre entreprise (arrêts 2A.431/2000 du 9 avril 2001 consid. 4c in RDAF 2001 II 16; 2C\_802/2012 du 8 janvier 2013 consid. 2.4.2 et les références citées; 2C\_361/2011 du 8 novembre 2011 consid. 2.4.2). Le Tribunal fédéral a jugé en particulier que des droits de participation qu'un architecte exerçant une activité accessoire de commerçant d'immeubles détenait dans une société anonyme qui devait réaliser un important projet immobilier appartenait à sa fortune commerciale. L'aliénation de ces participations constituait par conséquent un bénéfice en capital imposable (arrêt 2A.547/2004 du 22 avril 2005 in StE 2006 B 23.2 n° 31). d) Aux termes de l'art. 27 al. 1 et 2 let. a LIFD, les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel, dont font notamment partie les provisions au sens de l'art. 28 LIFD. 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 (arrêt 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). La règle du report de pertes constitue une entorse au principe de périodicité, selon lequel l'impôt dû par une entreprise pour une période fiscale donnée se calcule sur la base du bénéfice réalisé durant cette période. Le principe de périodicité découle de la nécessité, pour les collectivités publiques, de disposer de rentrées fiscales régulières (cf. Peter Brülisauer/Flurin Poltera, in : *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, op. cit., I/2a, n°43 ad art. 58 LIFD). 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 (arrêt 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). 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 (arrêt 2C\_101/2008, consid. 3.4). Plus récemment, il a jugé qu'eu 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 (arrêt 2C\_33/2009 du 27 novembre 2009, consid. 3.3, publié in *Revue fiscale* 2010/4, p. 318 et ss).

En premier lieu, le recourant se prévaut d'un report de pertes des exercices précédents qui, durant les trois périodes ici en cause, soit les années 2008 à 2010, ferait en sorte que son revenu imposable serait nul. Il conclut en conséquence à la réforme de la décision attaquée, en ce sens que son revenu imposable soit fixé, pour les trois périodes à zéro franc et ce, aussi bien pour l'ICC que pour l'IFD. a) A l'appui de ses explications, le recourant revient tout d'abord sur la provision de 500'000 fr. qu'il a comptabilisée durant l'exercice 2008 en lien avec le litige découlant de l'achat de la société D. \_\_\_\_\_ SA. Il rappelle que cette provision est censée couvrir le risque qu'il doit payer à Y. \_\_\_\_\_ le solde du prix de vente dû pour l'acquisition de cette société. Il a du reste succombé aux procédures de recouvrement introduites à son égard par Y. \_\_\_\_\_. Le recourant avait déjà comptabilisé cette provision durant les exercices précédents. Au 31 décembre 2008, un montant de 2'000'000 fr. a du reste été ouvert au passif du bilan de sa raison individuelle en lien avec ces écritures. En réalité, cette question a déjà été jugée par le Tribunal fédéral qui, dans l'arrêt précité du 15 août 2014, avait retenu à cet égard (consid. 5.2): «(...)Force est d'abord de constater que le recourant n'a jamais comptabilisé ces actions dans le bilan de la raison individuelle de sorte qu'elles ne sauraient être considérées comme un actif commercial de la raison individuelle en application de l'art. 18 al. 2 in fine LIFD. Au surplus, contrairement à ce que le recourant se contente d'ailleurs d'affirmer, il n'y a pas de lien étroit au sens de la jurisprudence entre les activités de conseil fiduciaire de la raison individuelle du recourant et les activités de maintenance de lignes électriques et téléphoniques de la société D. \_\_\_\_\_ SA. Le simple fait que la raison individuelle peut offrir à la société anonyme des services d'ordre fiduciaire, notamment au titre d'administrateur, comme à n'importe quel autre client d'une fiduciaire et que le recourant offrait du reste déjà, ne suffit pas à établir des liens étroits au sens de la jurisprudence qui auraient justifié que, même en l'absence de comptabilisation dans le bilan de la raison individuelle, les actions de D. \_\_\_\_\_ SA auraient dû être considérées comme un actif commercial de cette dernière. Dans ces conditions, l'achat des actions de D. \_\_\_\_\_ SA par le recourant relève de la gestion de ses affaires privées et le litige qui a surgi à propos de cette vente n'autorisait pas la comptabilisation de provisions à charge du compte de résultat de sa raison individuelle. En confirmant la reprise des provisions pour litiges comptabilisés dans les comptes de la raison individuelle du recourant, l'instance précédente a correctement appliqué le droit fédéral. Le recours est rejeté sur ce point.» Il n'y a dès lors pas lieu de revenir sur cette question qui a définitivement été tranchée; sa participation dans la société D. \_\_\_\_\_ SA faisant partie de sa fortune privée, le recourant n'est pas fondé à revendiquer la déductibilité d'une provision en relation avec l'acquisition de cette société. Par conséquent, il n'est pas davantage fondé à invoquer un report de pertes des exercices précédents; du reste, ceux-ci se sont soldés par un résultat positif (cf. arrêt FI.2013.0059 du 12 décembre 2013), ce qui exclut par principe la mise en œuvre des art. 211 LIFD et 35 al. 1 LI durant les exercices ultérieurs. On rappelle à cet égard que, lorsqu'en procédure ordinaire ou en procédure de taxation d'office, un contribuable a été taxé sur un bénéfice net positif et que cette taxation entre en force, les pertes des exercices commerciaux compris dans la période de calcul et les pertes reportées des exercices commerciaux antérieurs ne peuvent être déduits des périodes fiscales ultérieures (arrêts 2C\_973/2012 du 4 octobre 2013 consid. 4.2; 2C\_240/2011 du 8 avril 2011 consid. 2 in : RF 2011 p. 679; 2C\_220/2009 du 10 août 2009 consid. 8.1 et les références citées). b) Conscient au demeurant de ce qui précède, le recourant justifie dorénavant la comptabilisation de cette provision par d'autres éléments. Il rappelle qu'à la suite de sa mise en faillite en 2007, des prétentions à son encontre, exercées par des tiers

créanciers pour un total de 2'278'809 fr.05, ont été inventoriées et portées à l'état de collocation. Comme tout contribuable de condition indépendante astreint à tenir des livres, le recourant est cependant lié par le contenu de sa comptabilité (outre Althaus-Houriet, op. cit., n°38 ad 18 LIFD et n°42 ad 125 LIFD, cf. sur ce point, Hans-Jürg Neuhaus, Unternehmensbesteuerung nach neuem Aktienrecht, in : L'expert-comptable suisse 1994, p. 84; Ernst Känzig, Die direkte Bundessteuer, II Teil, Bâle 1992, ad art. 49 al. 1 litt. b, n.81; Jean-Marc Rivier, Introduction à la fiscalité de l'entreprise, Lausanne 1994, p. 243). En outre, une provision doit porter sur des faits dont l'origine se déroule durant la période de calcul (arrêts 2C\_394/2013 du 24 octobre 2013 consid. 6.1; 2C\_392/2009 du 23 août 2010 in : RF 65/2010 p. 965 ss, consid. 2.1, références citées). Or, il ressort de la comptabilité de l'exercice 2008, que le recourant a annexée à sa déclaration d'impôt à l'intention des autorités 6\*\*\*\*\*, que cette provision de 2'000'000 fr. a bien été ouverte, exclusivement en relation avec le litige qui l'opposait à Y.\_\_\_\_\_, dont il est question au paragraphe précédent. Le recourant ne saurait par conséquent justifier a posteriori cette écriture par d'autres dettes que celle pour laquelle celle-ci a été ouverte. C'est pourtant ce qu'il a fait en 2009 et en 2010, puisque l'on retrouve cette même provision, d'un montant inchangé, le recourant ayant simplement ajouté à la mention «Y.\_\_\_\_\_» (Y.\_\_\_\_\_), celle «E.\_\_\_\_\_». En effet, le recourant présidait le conseil d'administration de E.\_\_\_\_\_ SA, à 8\*\*\*\*\*, laquelle a été mise en faillite en 2003 avant d'être liquidée puis radiée du registre du commerce en 2005. En cette qualité, il est exposé à la réparation du préjudice subi par la caisse de compensation AVS/AI/AC/APG de l'entreprise et par l'institution de prévoyance supplétive. D'un point de vue comptable, il est douteux qu'une provision déjà ouverte puisse être affectée à une cause différente de celle pour laquelle cette écriture a été comptabilisée. Ceci étant, l'on constate de toute façon que les faits invoqués par le recourant trouvent leur origine non pas dans sa propre faillite, comme il voudrait le faire croire, mais bien dans la faillite, puis la disparition de E.\_\_\_\_\_ SA. Or, ces faits remontent à 2003 et à 2005 et sont par conséquent bien antérieurs à la période de calcul, puisque le recourant a attendu 2009 pour ouvrir une provision pour risque de change en relation avec ces événements. Il importe peu à cet égard que le recourant ait été condamné en 2014 seulement pour gestion déloyale, en relation avec la faillite E.\_\_\_\_\_ SA, selon le jugement d'un tribunal 8\*\*\*\*\* dont il a lui-même produit une copie. c) Pour toutes ces raisons, il n'y a pas lieu de retenir les explications mises en avant par le recourant pour justifier que son revenu imposable, durant ces trois années, soit arrêté à zéro franc.

## **E. 6**

a) Le recourant s'en est également pris à la détermination de son revenu imposable durant ces trois périodes, en expliquant que son seul revenu provenait des salaires que lui avait versés B.\_\_\_\_\_ AG, soit 89'335 fr. en 2008 et 44'963 fr. en 2009. Il a soutenu que l'autorité intimée avait, à tort, repris ces montants dans le bénéfice de son entreprise en raison individuelle. A l'appui de son pourvoi devant la Cour de céans, le recourant a produit pour la première fois deux notes d'honoraires adressées à B.\_\_\_\_\_ AG. C'est en prenant connaissance de ces documents que l'autorité intimée s'est rendue compte de ce que la reprise qu'elle avait opérée au bénéfice de l'entreprise individuelle du recourant était disproportionnée. Dans sa réponse, elle a elle-même conclu à ce que sa décision soit modifiée et que le revenu imposable du recourant soit par conséquent ramené aux montants de ces honoraires, ce qui représente les montants suivants: pour l'ICC, 89'500 fr. en 2008 et 41'100 fr. en 2009; pour l'IFD, 89'900 fr. en 2008 et 42'400 fr. en 2009. Il y a donc lieu d'accueillir cette conclusion, ce qui conduira à l'annulation de la décision attaquée pour ces

deux périodes fiscales et au renvoi de la cause à l'autorité intimée pour nouvelle décision en ce sens, comme on le verra ci-dessous. b) S'agissant en revanche de l'année 2010, l'autorité intimée maintient sa décision. Elle estime en substance que le recourant n'aurait pas rapporté la preuve de ce que le salaire qui lui a été versé en janvier et en février 2010, soit 10'000 fr. brut (9'395 fr. net), est inclus dans les honoraires de 40'000 fr. comptabilisés cette année-là par son entreprise individuelle. C'est la raison pour laquelle elle maintient la reprise opérée, laquelle ajoute le montant net de 9'395 fr. aux honoraires comptabilisés, sous déduction des frais professionnels (soit 20% du montant pour activité accessoire). Le recourant rappelle sur ce point qu'il a pris sa retraite en mars 2010 et a poursuivi son activité indépendante depuis lors. Selon ses explications, le montant de 40'000 fr. résulterait de l'addition de deux mois de salaire (janvier et février 2010) et dix mois durant lesquels il a encaissé sa rente AVS (de mars à décembre 2010). Ce montant correspondrait, selon lui, à la totalité des prélèvements privés comptabilisés cette année-là et qui atteignent 40'000 francs, ce qui démontrerait qu'il n'a pas perçu davantage, contrairement à ce qu'a retenu l'autorité intimée dans sa décision. On doit d'emblée objecter aux explications du recourant que celles-ci sont contredites par sa propre comptabilité de l'exercice 2010, à teneur de laquelle figure un montant de 40'000 fr. d'honoraires encaissés, soumis à l'AVS et à la TVA («produit net du travail»). Il est douteux au surplus, d'un point de vue comptable, que des rentes de l'assurance-vieillesse puissent figurer dans un compte d'honoraires. Ceci étant, comme l'autorité intimée l'a elle-même constaté, en dépit de cette comptabilisation, l'extrait de compte AVS du recours ne mentionne que les salaires de 10'000 francs. Cela pourrait signifier que les 30'000 fr. restants correspondent au versement d'une rente de l'assurance-vieillesse. En outre, le recourant a produit la comptabilité de B. \_\_\_\_\_ AG, dont il ressort qu'aucune écriture des comptes de charges «salaires» et «travaux de tiers» ne mentionne un paiement en faveur du recourant. Si, comme l'indique l'autorité intimée, ces pièces ne permettent pas de retenir que le revenu de 10'000 fr. a bien été intégré dans le revenu de l'activité indépendante, elles ne permettent pas non plus de retenir le contraire. Elles tendent même à démontrer que, mis à part les 10'000 fr. de salaire qui lui ont été versés durant les deux premiers mois de l'année 2010, le recourant n'aurait perçu, cette année-là, que sa rente AVS. Par conséquent, aucun élément ne permet de justifier, dans le doute, qu'une reprise équivalant aux mois de janvier et février 2010, soit 9'395 fr. net, dont à déduire 1'879 fr. de frais professionnels, doit être effectuée sur le revenu déclaré de 40'000 francs. Dès lors, cette constatation doit conduire à annuler la décision attaquée, pour l'année 2010 également; la cause sera renvoyée à l'autorité intimée, à laquelle il appartiendra de déterminer le montant du revenu imposable durant cette période, compte tenu des constatations qui précèdent, et de rendre une nouvelle décision.

## **E. 7**

a) Il suit de ce qui précède que le recours sera partiellement admis et la décision attaquée, annulée. La cause sera renvoyée à l'autorité intimée pour nouvelle décision arrêtant les éléments imposables et calcul de l'impôt pour les périodes 2008 et 2009, conformément au considérant 6a). S'agissant de la période 2010, elle lui sera renvoyée en sus pour complément d'instruction, conformément au considérant 6b) du présent arrêt. Dite décision sera confirmée pour le surplus. b) Le sort du recours commande qu'un émoluments réduit soit mis à la charge du recourant (art. 49 al. 1, 2<sup>ème</sup> phrase, 91 et 99 LPA-VD). L'allocation de dépens n'entre en revanche pas en ligne de compte (art. 55 al. 1 a contrario, 91 et 99 LPA-VD).

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