

VD_OMNI FI.2015.0054 vom 5. Februar 2016

VD Tribunal cantonal, 2016-02-05, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2015.0054

FR: VD_OMNI FI.2015.0054 du 5 février 2016

IT: VD_OMNI FI.2015.0054 del 5 febbraio 2016

Regeste

A. X. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Annulation de la décision de l'ACI, refusant de déduire les pertes commerciales subies par le recourant dans le cadre de l'activité de son entreprise individuelle au cours des années 2010 et 2011, avant le prononcé de sa faillite personnelle. Même si l'activité déployée actuellement par le recourant est peu importante et exercée en marge d'une activité lucrative à temps complet, il convient d'admettre qu'il s'agit d'une véritable activité lucrative indépendante. Dans le cas particulier du recourant, qui s'expose au risque d'un retour à meilleure fortune, la déduction des pertes, non encore subies en raison de la délivrance d'actes de défaut de bien, n'apparaît pas constitutive d'un procédé abusif. Recours admis. Recours au TF admis (ATF 2C_2016/2016 et 2C_217/2016 du 15 novembre 2016).

Erwägungen

E. 1

Est litigieuse en l'occurrence la possibilité de déduire les pertes commerciales subies par le recourant dans le cadre de l'activité de son entreprise individuelle au cours des années 2010 et 2011, avant le prononcé de sa faillite personnelle.

E. 2

a) Les tribunaux cantonaux, lorsqu'ils se prononcent sur une question relevant tant de l'impôt fédéral direct que de l'impôt cantonal et communal, comme en l'occurrence, doivent en principe rendre deux décisions – qui peuvent toutefois figurer dans le même arrêt –, l'une pour l'impôt fédéral direct et l'autre pour l'impôt cantonal et communal, avec des motivations séparées et des dispositifs distincts, ou du moins un dispositif distinguant expressément les deux impôts. Cette exigence se justifie par le fait qu'il s'agit d'impôts distincts, qui reviennent à des collectivités différentes et font l'objet de procédures et de taxations séparées (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262, et les références citées). Il y a lieu cependant de relativiser cette jurisprudence lorsque la question juridique à trancher par l'autorité cantonale de dernière instance est réglée de la même façon en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé et peut, partant, être soumise à un raisonnement identique. Dans un tel cas, il est admissible de statuer sur le litige par un seul arrêt, sans que le dispositif ne distingue entre les deux catégories d'impôt; encore faut-il que la motivation de l'arrêt permette de saisir clairement que l'arrêt vaut aussi bien pour un impôt que pour l'autre (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262/263). b) En l'espèce, les questions à trancher sont les mêmes pour les deux catégories d'impôt. Il s'agit de savoir si le recourant a la possibilité de déduire, pour les périodes fiscales 2012 et 2013, les pertes commerciales subies en 2010 et 2011, avant le prononcé de sa faillite personnelle. Ce point est réglé de manière identique en droit fédéral, en droit harmonisé et en droit cantonal. Le Tribunal statuera dès lors en un

seul arrêt, sans distinguer entre l'impôt fédéral direct, d'une part, et l'impôt cantonal et communal, d'autre part, comme la jurisprudence qui vient d'être rappelée lui permet de le faire (cf. arrêt FI.2013.0033 du 8 janvier 2014, concernant les mêmes parties, consid. 2).

E. 3

L'impôt sur le revenu des personnes physiques a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11]; art. 7 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]; art. 19 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux [LI; RSV 642.11]). Sont notamment imposables le produit de l'activité lucrative dépendante et celui de l'activité lucrative indépendante (art. 17 et 18 LIFD; art. 7 al. 1 et 8 LHID; art. 20 et 21 LI). Selon l'art. 25 LIFD, le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 26 à 33 (cf. ég. art. 9 LHID et art. 29 LI). Faisant partie de la Section 3 "Activité lucrative indépendante" et intitulé "Déduction des pertes", l'art. 31 LIFD dispose que les pertes des sept exercices précédant la période fiscale (art. 40) peuvent être déduites pour autant qu'elles n'aient pas pu être prises en considération lors du calcul du revenu imposable des années concernées (al. 1). Il ressort aussi bien de la place de l'art. 31 LIFD dans la loi que de l'usage du terme "exercices" à l'art. 31 LIFD que seules les pertes provenant d'une activité lucrative indépendante peuvent être reportées. 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 (cf. ATF 2C_33/2009 du 27 novembre 2009 consid. 2.1; 2C_101/2008 du 18 juin 2008 consid. 2.2.1, RDAF 2008 II p. 505 et les références; voir également, en ce qui concerne l'impôt cantonal et communal, les art. 10 al. 2 LHID et 35 LI, dont la teneur est similaire à celle de l'art. 31 LIFD). Les pertes peuvent être compensées non seulement avec le revenu de l'activité indépendante, mais aussi avec d'autres revenus (ATF 2C_33/2009 du 27 novembre 2009 consid. 2.1 et les références). La période de report - de sept ans selon les art. 31 al. 1 LIFD - s'approche de la durée d'un cycle économique, la période de calcul d'une année apparaissant trop courte à cet égard. 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 (Brülisauer/Poltera, in *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, 2e éd., 2008, no 43 ad art. 58 LIFD). Il se trouve en opposition avec un autre principe développé par la doctrine récente, celui de l'imposition du bénéfice total (Totalgewinn). Selon ce dernier, idéalement, une entreprise devrait être imposée une seule fois sur le bénéfice total qu'elle génère durant toute son existence, dans l'idée que seul ce bénéfice est représentatif de sa capacité contributive (cf. Jean-Marc Rivier, *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, 2e éd., 1998, p. 361). En raison du besoin des collectivités de disposer de ressources fiscales régulières, ce principe ne peut toutefois être pleinement mis en oeuvre et se trouve limité par celui de périodicité. Les auteurs qui postulent le principe de l'imposition du bénéfice total sont cependant d'avis qu'en tant qu'émanation du principe de l'imposition selon la capacité contributive - lui-même ancré à l'art. 127 al. 2 Cst. -, le concept du "Totalgewinn" devrait l'emporter sur celui de périodicité et revêtir une importance particulière dans l'interprétation des normes de droit fiscal (cf. Brülisauer/Poltera, *op. cit.*, no 44 ad art. 58 LIFD; Pierre-Marie Glauser,

Apports et impôt sur le bénéfice, 2005, p. 18 s. et les références). Dans la mesure où il déroge au principe de périodicité, le report de pertes limité de l'art. 31 al. 1 LIFD va dans le sens du concept de l'imposition du bénéfice total (cf. Julia von Ah, *Die Besteuerung Selbständigerwerbender*, Zurich/Bâle/Genève, 2011, p. 143). A compter de la période fiscale suivant celle durant laquelle l'activité indépendante a été abandonnée, le contribuable ne peut plus bénéficier du report de pertes, étant précisé qu'une telle activité est censée prendre fin au terme de la dernière opération de liquidation (Markus Reich, in *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht I/2a*, op. cit., no 39 ad art. 18 LIFD; von Ah, op. cit., p. 145). L'arrêt 2C_101/2008 a précisé que le report demeure possible si le contribuable exerce une autre activité indépendante (consid. 3.3). Il en découle que le report de pertes est en principe lié à la personne du contribuable exerçant une activité indépendante (dans ce sens extrait du *Luzerner Steuerbuch*, op. cit., p. 715 pt 1.1.3); il dépend généralement du statut d'indépendant, et non de l'entreprise éventuellement exploitée (la notion d'activité lucrative indépendante au sens de l'art. 18 al. 1 LIFD étant plus large que celle d'entreprise: ATF 125 II 113 consid. 5b p. 121). Le contribuable qui, ayant cessé une activité indépendante, en commence ou en poursuit une autre, peut donc bénéficier du report. La règle en question ne suppose en conséquence pas la continuité dans l'exercice de cette activité ou dans l'exploitation de l'entreprise, à la différence du principe de l'imposition du bénéfice total, lequel envisage une seule et même entreprise (cf. von Ah, op. cit., p. 145). Ce dernier principe obéit par conséquent à une autre logique. Pour ce motif également, il ne saurait être invoqué par un contribuable qui cesse d'exercer toute activité indépendante, aux fins de pouvoir néanmoins compenser les pertes non prises en considération avec les revenus réalisés lors des périodes fiscales ultérieures (ATF 2C_33/2009 du 27 novembre 2009 consid. 3.4). Le Tribunal fédéral a laissé indécise la question de savoir s'il ne serait pas abusif qu'un contribuable ayant exercé une activité lucrative indépendante ayant pris fin dans le cadre d'une procédure d'exécution forcée par voie de faillite, ayant donné lieu à la délivrance d'actes de défaut de biens, puisse reporter les montants des pertes constatées dans les actes de défaut de biens et les compenser avec des revenus acquis ultérieurement. Dans ce contexte, le Tribunal fédéral a relevé que les actes de défaut de biens ne permettent de requérir une nouvelle poursuite qu'à la condition que le débiteur soit revenu à meilleure fortune (cf. art. 265 al. 2 LP). Dans cette affaire, les recourants n'avaient ainsi pas dû supporter les pertes en question, de sorte que leur capacité contributive n'en avait pas été affectée (cf. extrait du *Luzerner Steuerbuch*, *Revue fiscale* 2005, p. 721 pt 1.3.4). Dans un arrêt ultérieur, le Tribunal fédéral a eu à examiner la déductibilité de la fortune nette des dettes faisant l'objet d'un acte de défaut de biens, dans le cadre du calcul de l'impôt sur la fortune (ATF 2C_555/2010 du 11 mars 2011). L'autorité cantonale avait nié la déductibilité de telles dettes, au motif que les actes de défaut de biens concernés ne faisaient pas l'objet de poursuites en cours et que, partant, le contribuable n'était pas tenu d'honorer ses dettes, sauf nouvelles poursuites, et que seule l'introduction de celles-ci permettrait de les admettre en déduction de la fortune nette, durant la période fiscale correspondante. Le Tribunal fédéral a écarté cette analyse en retenant que même en l'absence de poursuites en cours, il existait un risque sérieux que les recourants doivent répondre de la dette objet de l'acte de défaut de biens. En raison des droits conférés par un acte de défaut de biens après saisie, celui qui en est titulaire se trouvait dans une position juridique forte (prescription de 20 ans, reconnaissance de dette, saisie sans poursuite préalable, possibilité de séquestre, etc.). Le contribuable contre lequel a été délivré cet acte de défaut de biens après saisie courrait donc un risque important d'être appelé à acquitter la

dette en cause, dès lors qu'il disposerait à nouveau de biens. Le fait que de nouvelles poursuites aient été intentées sur la base de l'acte de défaut de biens ou pas encore n'y changerait rien. Partant, de telles dettes devaient être déduites au niveau de l'impôt sur la fortune (ATF 2C_555/2010 précité).

E. 4

On peut se demander en premier lieu si le recourant exerce véritablement une activité lucrative indépendante. a) L'activité lucrative indépendante est celle qui est entreprise par une personne à ses propres risques, avec la mise en oeuvre de travail et de capital, dans une organisation librement choisie, reconnaissable de l'extérieur et dans un but de gain, soit en participant à la vie économique. Une telle activité peut être exercée à titre principal ou accessoire, de manière durable ou temporaire. Pour déterminer si l'on se trouve en présence d'une activité lucrative indépendante, il convient de se fonder sur l'ensemble des circonstances du cas; les différents critères ne doivent pas être examinés de manière isolée, et peuvent être réalisés avec une intensité variable. Il n'est du reste pas exigé que le contribuable participe à la vie économique de manière visible pour l'extérieur, respectivement qu'il apparaisse lui-même sur le marché et qu'une entreprise, un commerce ou une activité artisanale soit déployée (ATF 125 II 113, cons. 5b, p. 120; ATF 122 II 446, cons. 5a, p. 452). Dans cette optique, l'intention subjective de réaliser un gain a une signification déterminante. Le but lucratif est donc un critère subjectif, mais que l'on mesure à l'aide d'indices extérieurs, et non des simples déclarations de l'intéressé (ATF 122 II 446, cons. 3c p. 450; 2A.224/2005 du 9 novembre 2005, cons. 2.2 avec renvois; Peter Locher, Kommentar zum DBG, I partie, Therwil/Bâle 2001, No 14 ad art. 18 LIFD). Cette intention fait défaut en présence d'une activité exercée comme un simple hobby (ATF 2A.126/2007 du 19 septembre 2007, cons. 2.3, in RF 63, 36, 38). b) Le recourant indique qu'il a obtenu un revenu imposable de 4'250 fr. au titre d'une activité indépendante accessoire en 2012, respectivement un revenu de 5'177 fr. au même titre en 2013. Ces valeurs ressortent de la comptabilité tenue par le recourant. Pour 2012, le recourant a indiqué un chiffre d'affaires global de 5'150 fr., qui comprendrait, d'une part, la vente d'un stock d'habit, d'autre part, l'établissement de déclarations fiscales. Le recourant a expliqué à l'audience que les vêtements vendus, pour un montant d'environ 700 fr., provenaient d'un stock conservé à son domicile, que l'Office des poursuites n'a pas jugé utile de saisir et réaliser dans le cadre de sa faillite personnelle. En ce qui concerne l'établissement de déclarations fiscales, le recourant a indiqué à l'audience avoir réalisé le chiffre d'affaires déclaré à titre de revenu de son activité indépendante en établissant des déclarations fiscales. Il a précisé n'avoir pas de récépissé, la rémunération étant versée de main à main. Après l'audience, le recourant a néanmoins produit deux factures établies pour ses clients le 26 avril 2012, pour des montants de respectivement 100 et 310 fr. Le recourant a justifié l'absence de visibilité de son activité accessoire indépendante par la nécessité d'être discret, son employeur actuel en ignorant l'existence. S'agissant enfin de l'évaluation forfaitaire de ses charges, le recourant la justifie par la faible ampleur de son activité. Pour 2013, le recourant a déclaré un chiffre d'affaires global, non détaillé, de 6'780 fr., relatif à l'établissement de déclarations fiscales. Le recourant n'a pas été en mesure, pour cette période fiscale, de fournir des pièces justificatives de nature à démontrer l'existence d'une réelle activité lucrative indépendante. Il en va de même pour les charges, que le recourant a également déduites de manière forfaitaire et qui ne reposent dès lors pas sur des frais effectifs. Le recourant a expliqué à l'audience qu'il parvenait à se constituer une clientèle en publiant des petites annonces sur Internet, ainsi que par le biais du journal Lausanne Cités. Sa clientèle serait constituée d'une

cinquantaine de personnes. Ces précisions apportées à l'audience semblent cohérentes avec le montant des revenus déclarés au titre de son activité lucrative indépendante. Dans le cadre de l'ATF 2C_101/2008 du 18 juin 2008, le Tribunal fédéral a admis l'existence d'une activité lucrative indépendante, s'agissant d'une personne active dans le domaine de l'immobilier, alors que cette activité ne générât qu'un chiffre d'affaires de l'ordre de 2'000 à 3'800 fr. par année. En dépit de ces faibles revenus, le Tribunal fédéral a relevé que l'activité déployée, soit l'établissement et le contrôle des frais accessoires, l'évaluation d'immeuble ou l'appréciation d'estimations de tiers, les demandes de devis et leur comparaison, ainsi que l'activité de conseil lors d'achats ou de ventes, se déroulaient de manière visible à l'extérieur, dans la mesure où l'entreprise était inscrite au registre du commerce. Les revenus réalisés étaient annoncés à l'AVS et soumis à cotisation. Il ne s'agissait pas non plus d'une activité occasionnelle exercée en dehors d'un contrat de travail à laquelle – malgré l'intention de réaliser un bénéfice – la manière planifiée faisait défaut. Dans de telles circonstances, le Tribunal fédéral a admis l'existence d'une activité lucrative indépendante et admis par conséquent le report de pertes. En l'occurrence, le recourant n'a pas annoncé ses revenus à l'AVS et il n'est pas inscrit au registre du commerce. Bien qu'exercée en sus de son activité lucrative dépendante à 100%, l'activité indépendante déclarée par le recourant semble revêtir un certain degré de planification, au vu notamment des annonces publicitaires placées par le recourant sur Internet ou dans des journaux locaux. La mise en œuvre de ces moyens, certes limités, apparaît adaptée au chiffre d'affaires réalisé par le recourant. On ne saurait en outre nier le fait que le recourant, qui a fait l'objet d'une faillite personnelle, ne peut immobiliser plus de fonds pour envisager un développement de son activité de comptable. Le seul fait en outre que le recourant soit employé à temps complet n'exclut pas la possibilité de réaliser un revenu à titre indépendant, le recourant ayant exposé qu'il disposait d'une marge de manœuvre relativement importante pour aménager son emploi du temps. Dans ces circonstances, on ne peut pas exclure que le recourant exerce effectivement une activité lucrative indépendante qui, bien que de faible ampleur, ne peut pas être qualifiée de simple hobby.

E. 5

Il y a lieu ensuite d'examiner si la demande de déduction des pertes ne relève pas d'un procédé abusif. a) Il n'est pas contesté que l'activité indépendante déployée par le recourant, même si elle s'est soldée par une faillite, a généré des pertes commerciales au sens des art. 31 LIFD et 35 LI. Ainsi, dans la mesure où il est admis que le recourant a repris une activité lucrative indépendante, le report des pertes devrait en principe être admis. Le recourant n'ayant toutefois pas eu à subir les pertes ressortant de sa précédente activité, la prétention du recourant à cette déduction devrait selon l'autorité intimée être considérée comme abusive et dès lors être refusée. Il y a évasion fiscale lorsque les conditions suivantes sont réunies: - la forme juridique choisie par le contribuable paraît insolite, inappropriée ou étrange, en tout cas inadaptée au but économique poursuivi; - ce choix a été opéré abusivement, dans le seul but d'économiser des impôts qui seraient dus si les rapports de droit avaient été aménagés de façon appropriée; - le procédé conduirait effectivement à une notable économie d'impôt s'il était admis par l'autorité fiscale. Lorsque ces conditions sont remplies, l'imposition doit être fondée non pas sur la forme juridique choisie par le contribuable, mais sur la situation qui aurait été appropriée au but économique poursuivi par celui-ci (ATF 131 II 627 consid. 5.2 p. 635 s.; 2A.123/2006 du 10 juillet 2006, RDAF 2007 II p. 127, StE 2006 A 12 no 15, consid. 2.2; 2A.461/2005 du 14 mars 2006, RDAF 2007 II p. 230, consid. 5.1). b) Il n'est pas exclu que le recourant ait maintenu une activité lucrative

indépendante marginale, en sus de son activité lucrative dépendante à 100%, dans le seul but de pouvoir déduire les pertes ressortant de sa précédente activité lucrative indépendante. On peut dès lors se demander si un tel procédé est constitutif d'un abus de droit, respectivement d'une évasion fiscale, dans le cas particulier où le contribuable a été préalablement déclaré en faillite. La situation du recourant, qui exploitait une entreprise individuelle, se distingue de la dissolution par voie de faillite d'une société disposant de la personnalité juridique. Lors du prononcé de la faillite, l'existence de la personne prend fin et il n'est alors plus possible de reporter les pertes passées. Dans ce cas de figure, les actes de défaut de biens délivrés aux créanciers demeureront en principe irrécouvrables. A l'inverse, lorsque la faillite d'une personne physique est prononcée, ce dernier s'expose toujours au risque de devoir rembourser les dettes qui n'ont pas pu être honorées, en cas de retour à meilleure fortune. Le Tribunal fédéral a tenu compte de l'existence de ce risque pour admettre la déductibilité des dettes constatées dans le cadre d'actes de défaut de biens délivrés à l'issue d'une poursuite par voie de saisie (cf. ATF 2C_555/2010 précité). Il n'est pas contesté que la poursuite d'une activité lucrative indépendante minime, permet au recourant de réaliser une économie d'impôt importante, puisque les pertes sont portées en déduction de l'ensemble de ses revenus, c'est-à-dire également du salaire qu'il perçoit dans le cadre de l'exercice de son activité lucrative dépendante. Ce résultat est d'autant plus problématique qu'en l'occurrence, le recourant, dont les biens ont été réalisés dans le cadre de sa faillite personnelle, ne sera contraint à rembourser ses créanciers que s'il revient à meilleure fortune. Il en résulte que le recourant n'a, à ce stade, pas eu à subir les pertes résultant de sa précédente activité lucrative indépendante, dès lors qu'elle s'est soldée par la délivrance d'actes de défaut de biens d'un montant total supérieur à la perte commerciale dont le report est requis. Comme le relève l'autorité intimée dans le cadre d'une approche selon la capacité contributive, la situation de l'indépendant qui poursuit son activité malgré l'existence de pertes n'est pas la même que celle de l'indépendant qui met un terme à son activité dans le cadre d'une procédure d'exécution. Dans le premier cas, le contribuable a dû désintéresser ses créanciers pour pouvoir poursuivre son activité, et dès lors mettre à contribution sa propre fortune. Dans la situation du recourant, en revanche, les dettes n'ont pas été honorées, de sorte que la capacité économique du contribuable est meilleure. Le recourant ne s'expose en effet qu'au risque de devoir potentiellement rembourser ses dettes en cas de retour à meilleure fortune, conformément à l'art. 265 al. 2 LP. La loi ne définit pas la notion de retour à meilleure fortune. D'après la jurisprudence, la disposition précitée vise à permettre au débiteur de se relever de sa faillite et de se construire une nouvelle existence, à savoir de se rétablir sur les plans économique et social, sans être constamment soumis aux poursuites des créanciers renvoyés perdants dans la faillite; le débiteur doit ainsi avoir acquis de nouveaux actifs auxquels ne correspondent pas de nouveaux passifs, c'est-à-dire de nouveaux actifs nets; le revenu du travail peut constituer un nouvel actif net lorsqu'il dépasse le montant nécessaire au débiteur pour mener une vie conforme à sa condition et lui permet de réaliser des économies; il ne suffit dès lors pas que le débiteur dispose de ressources supérieures au minimum vital selon l'art. 93 LP, encore faut-il qu'il puisse adopter un train de vie correspondant à sa situation et, en plus, épargner. Inversement, il sied d'éviter que le débiteur ne dilapide ses revenus au préjudice de ses anciens créanciers sous le couvert de l'exception tirée du non- retour à meilleure fortune (sur la nature de ce moyen: ATF 133 III 620 consid. 4 p. 623 ss et les références). Savoir quel est le montant concrètement nécessaire au débiteur pour mener un train de vie conforme à sa situation relève du pouvoir d'appréciation du juge (ATF 129 III 385 consid. 5.1.1 p. 388;

5A_452/2007 du 22 janvier 2008 consid. 3.1 et la jurisprudence citée dans ces arrêts). Une majoration du montant de base de 50 % est largement admise. En revanche, une majoration de 100 % est contraire au droit fédéral, lorsque les dépenses du débiteur et des siens ont été largement comptées (ATF 135 III 424 précité; 5A_622/2008 du 11 juin 2009 c. 2.3). Dans sa jurisprudence récente, la Cour d'appel civile s'en tient en principe à une majoration du montant de base de 50% (arrêt de la CACI du 18 décembre 2012/590). Le recourant perçoit actuellement un revenu net annuel de l'ordre de 80'000 fr. au titre de l'exercice d'une activité lucrative dépendante. Il tire par ailleurs un revenu d'environ 5'000 fr. par année de son activité lucrative indépendante. Ces différents revenus lui ont déjà permis de se constituer une épargne de 18'743 fr. au 31 décembre 2013. Dans ce contexte, il n'est pas exclu que le recourant revienne, à brève échéance, à meilleure fortune au sens de l'art. 265 al. 2 LP. Le risque qu'il doive acquitter les dettes résultant de sa précédente activité lucrative indépendante est ainsi relativement important. Si le recourant remboursait effectivement ses créanciers, ce qui n'est pas totalement improbable, il se trouverait dans la même situation que le contribuable ayant poursuivi son activité indépendante en dépit de l'existence de pertes et qui a désintéressé ses créanciers. Au vu des circonstances particulières du cas d'espèce, on doit ainsi admettre que la déduction des pertes requise par le recourant ne revêt pas un caractère abusif. Le fait que le recourant n'ait, jusqu'à présent, pas ou en partie seulement supporté les pertes subies dans le cadre de sa précédente activité lucrative indépendante s'étant soldée par une faillite personnelle, n'est en effet pas à lui seul déterminant pour admettre l'existence d'un abus. Il y a lieu par conséquent d'admettre en déduction des périodes fiscales 2012 et 2013 le report des pertes subies par le recourant dans le cadre de sa précédente activité lucrative indépendante.

E. 6

Le recours doit ainsi être admis et le dossier renvoyé à l'ACI pour nouvelle décision de taxation au sens des considérants qui précèdent. Il est statué sans frais ni allocation de dépens.

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