

VD_OMNI FI.2016.0102 vom 20. Januar 2017

VD Tribunal cantonal, 2017-01-20, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2016.0102

FR: VD_OMNI FI.2016.0102 du 20 janvier 2017

IT: VD_OMNI FI.2016.0102 del 20 gennaio 2017

Regeste

A. _____ c/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Recourant qui demande la révision, respectivement la modification des décisions de taxations relatives aux périodes fiscales 2004 à 2012. Faute de l'existence d'un nouveau motif de révision, il n'y a pas lieu d'entrer en matière sur la demande de révision du recourant pour les périodes fiscales 2004 à 2007 (consid. 3). L'autorité intimée a statué conformément à l'arrêt de renvoi rendu précédemment par le Tribunal cantonal en ce qui concerne les périodes fiscales 2008 à 2010. Il n'y a pas lieu d'y revenir, le Tribunal cantonal étant lié par son arrêt de renvoi (consid. 4). La condamnation du recourant au paiement de dommages-intérêts se déduit de l'infraction pénale de gestion déloyale. S'agissant d'une charge résultant d'une faute grave du recourant, elle n'est pas justifiée par l'usage commercial et ne peut être déduite de son revenu imposable pour la période fiscale 2011 (consid. 5). Le recours est partiellement admis en ce qui concerne la période fiscale 2012, l'autorité intimée ayant reconnu avoir imposé à tort le produit de la dissolution d'une provision non admise fiscalement. Le recourant n'établit en revanche pas que les autres charges revendiquées se rapportent à son activité lucrative indépendante (consid. 6).

Erwägungen

E. 1

a) L'objet du litige est défini par trois éléments: la décision attaquée, les conclusions du recours et les motifs de celui-ci. Selon le principe de l'unité de la procédure, ne peuvent être examinés et jugés, en principe, que les rapports juridiques à propos desquels l'autorité administrative s'est prononcée préalablement, d'une manière qui la lie sous forme de décision. L'objet du litige peut être réduit devant l'autorité de recours, mais pas étendu, ni modifié (ATF 136 V 362 consid. 3.4.2 p. 365). Le juge administratif n'entre pas en matière sur des conclusions qui vont au-delà de l'objet du litige qui lui est soumis (ATF 134 V 418 consid. 5.2.1 p. 426; 125 V 413 consid. 1a p. 414, et les références citées). b) La décision attaquée, rendue le 21 juin 2016, traite des périodes fiscales 2008 à 2012. Elle statue sur la réclamation formée par le recourant à l'encontre de la décision de l'Office d'impôt du 12 avril 2016, qui traite des seules périodes fiscales 2008 à 2012, lesquelles forment dès lors le seul objet du recours. Sont ainsi exclues du champ du litige, les conclusions du recourant en lien avec les périodes fiscales 2004 à 2007. Cela étant, le recourant, dans sa réclamation du 10 mai 2016, demande expressément la révision des taxations relatives aux périodes fiscales 2004 à 2007. Le Tribunal cantonal ayant été amené à statuer sur le recours afférent à ces décisions, il se saisira également de cette partie du litige, dans la mesure où la requête du recourant doit être comprise comme une demande de révision des arrêts cantonaux FI.2013.0059 et FI.2016.0105. Le litige a ainsi trait à la taxation du recourant, relativement à l'impôt cantonal et communal, ainsi qu'à l'impôt fédéral direct, pour les périodes 2004 à

2012. Cette matière est régie par la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14) et la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RSV 642.11).

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. Les notions cantonales de provisions, de report des pertes des exercices, de dépenses non déductibles, ainsi que les obligations qui incombent aux personnes physiques exerçant une activité lucrative indépendante correspondent à celles de l'impôt fédéral direct et à celles de la LHID (cf. art. 10 al. 1 let. a, b, c et al. 2 LHID et art. 42 al.

E. 3

Périodes fiscales 2004 à 2007 Le recourant sollicite la révision des décisions de taxation afférentes aux périodes fiscales 2004 à 2007. Il demande que son revenu imposable soit déduit d'une provision pour litiges de 615'590 fr. pour l'exercice 2004 et de 573'000,72 fr. pour l'exercice 2007. a) La taxation fiscale qui n'a pas fait l'objet d'un recours ou qui, sur recours, a été confirmée ou modifiée, entre en force non seulement formellement mais en principe aussi matériellement. La décision fixant les éléments imposables devient de ce fait définitive et lie aussi bien le contribuable que l'administration, qu'elle soit ou non conforme au droit matériel. C'est là un impératif de la sécurité du droit et cela découle aussi du fait qu'il est loisible au contribuable de se faire entendre lors de la taxation ou, du moins, lors du contrôle qui s'exerce par la voie de la réclamation ou du recours (arrêt FI.2015.0078 du 1^{er} décembre 2015 consid. 2b et les références citées). Selon les art. 147 al. 1 LIFD et 203 al. 1 LI, une décision ou un prononcé entré en force peut être révisé en faveur du contribuable notamment lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts (let. a) ou lorsque l'autorité qui a statué n'a pas tenu compte de faits importants ou de preuves concluantes qu'elle connaissait ou devait connaître ou qu'elle a violé de quelque autre manière l'une des règles essentielles de la procédure (let. b) ou encore lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision ou le prononcé (let. c). La révision est exclue lorsque le requérant invoque des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui (art. 147 al. 2 LIFD et 203 al. 2 LI). En principe, les faits en question sont des

événements antérieurs au prononcé dont la révision est demandée, mais qui ont été découverts par la suite (A TF 2C_134/2007 du 20 septembre 2007, confirmant l'arrêt FI.2006.0084 du 16 mars 2007; ég. arrêt FI.2009.0046 du 29 octobre 2010). Lorsqu'elle ne peut plus être contestée par un moyen de droit ordinaire, une décision de taxation acquiert la force formelle et la force matérielle ou autorité de chose décidée (Rechtsbeständigkeit). Cette dernière signifie que la décision lie les parties à la procédure ainsi que les autorités, notamment celle qui a statué, de telle sorte que la créance fiscale ne peut plus faire l'objet d'une nouvelle procédure ordinaire. Lorsque les conditions de la révision - qui est une voie de droit extraordinaire - sont réunies, il est en revanche possible de revenir sur la décision de taxation, nonobstant l'autorité de chose décidée dont celle-ci est revêtue (Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6 ème éd., Zurich 2002, p. 394; Hugo Casanova, Le rappel d'impôt, in : RDAF 1999 II p. 3 ss, not. 8; Ryser/Rolli, op. cit., p. 480). La demande de révision doit être déposée dans les nonante jours qui suivent la découverte du motif de révision, mais au plus tard dans les dix ans dès la notification de la décision ou du prononcé (art. 148 LIFD et 204 LI). b) A._____ a comptabilisé dans les comptes de sa raison individuelle une provision de 500'000 fr. (mention "litige ***** ") en 2004. Il a augmenté de 500'000 fr. la provision figurant à son bilan au cours des exercices 2005 à 2007, portant son montant total à 2'000'000 fr. au 31 décembre 2007. La déduction des provisions relatives aux périodes fiscales 2004 et 2005 avait été refusée par l'ACI, décision confirmée par le Tribunal cantonal (cause FI.2013.0059), puis par le Tribunal fédéral (causes 2C_34/2014 et 2C_35/2014), au motif que la provision, comptabilisée en lien avec le litige découlant de l'achat de la société D._____, n'était pas justifiée par l'usage commercial. S'agissant des périodes fiscales 2006 et 2007, le recourant n'avait pas agi dans le délai de réclamation de trente jours et était, partant, forclos. Le recourant n'évoque aucun nouveau motif de révision. Il se réfère à sa faillite personnelle, prononcée en 2007, pour justifier les provisions mises à charge de sa comptabilité. Le Tribunal cantonal a déjà jugé que ces éléments n'étaient pas nouveaux. Le recourant aurait en effet pu les invoquer dans le cadre de la procédure ayant abouti à l'arrêt rendu le 12 décembre 2013 dans la cause FI.2013.0059. Il a relevé que le moyen n'était pas pertinent, dès lors qu'il n'enlevait pas aux litiges, objets des provisions, leur caractère privé, élément qui a fondé le refus de la déduction demandée (cf. arrêt FI.2015.0105 du 29 mars 2016 consid. 2). Il n'y a dès lors pas lieu d'entrer en matière sur la demande du recourant, tendant à la révision des taxations relatives aux périodes fiscales 2004 à 2007.

E. 4

novembre 2015, le Tribunal cantonal a en effet admis partiellement le recours de A._____ et renvoyé la cause pour nouvelle décision et nouveau calcul de l'impôt. Le recours interjeté par A._____ à l'encontre de cet arrêt a été déclaré irrecevable, au motif notamment qu'il était dirigé contre une décision de renvoi (causes 2C_1098/2015 et 2C_1099/2015). Il n'est ainsi pas exclu que le recourant puisse encore, suite aux nouvelles décisions rendues par l'ACI le 18 janvier 2016, saisir le Tribunal fédéral pour toutes les questions liées à la taxation des périodes fiscales 2008 à 2010, celles-ci n'étant pas encore entrées en force. b) D'après un principe généralement applicable en procédure administrative, lorsqu'une autorité de recours statue par un arrêt de renvoi, l'autorité à laquelle la cause est renvoyée, de même que celle qui a rendu la décision sur recours sont tenues de se conformer aux instructions du jugement de renvoi. Ainsi, l'autorité inférieure doit fonder sa nouvelle décision sur les considérants de droit du jugement de renvoi. Elle voit donc sa latitude de jugement limitée par le dispositif et les motifs de ce jugement, en ce

sens qu'elle est liée par ce qui a été déjà définitivement tranché par l'autorité de recours, laquelle ne saurait, de son côté, revenir sur sa décision à l'occasion d'un recours subséquent (ATF 140 III 466 consid. 4.2.1; ATF 135 III 334 consid. 2; ATF 133 III 201 consid. 4.2; arrêts GE.2014.0228 du 5 mars 2015 consid. 2; AC.2012.0207 du 2 juillet 2013 consid. 2; FI 2013.0011 du 23 mai 2013 consid. 1). Quant aux parties, elles ne peuvent plus faire valoir dans un nouveau recours contre la nouvelle décision des moyens qui avaient été rejetés ou admis dans l'arrêt de renvoi (arrêt FI 2013.0011 précité consid. 1; ATF 133 III 201 consid. 4.2 et les références). c) La décision attaquée fait suite à l'arrêt FI.2014.0132 du 4 novembre 2015. Postérieurement à cet arrêt de renvoi, l'autorité de taxation a rendu trois nouvelles décisions relatives aux périodes fiscales 2008 à 2010, qui ont été confirmées, sur réclamation, par l'ACI. Le recourant ne prétend pas que l'autorité intimée se serait écartée des considérants de l'arrêt de renvoi du Tribunal cantonal. A l'appui de sa réclamation, puis de son recours, le recourant a requis le report de pertes résultant de précédents exercices comptables. Il demande également la comptabilisation des provisions qui figurent dans son bilan à concurrence d'un montant de 2'000'000 fr. (avec la mention "litiges ***** et ***** ") durant les exercices 2008, 2009 et 2010. S'agissant de cette dernière période, le recourant requiert la prise en compte d'une déduction d'un montant de 500'000 fr., correspondant à la somme versée pour mettre un terme au litige relatif à la société désormais liquidée C._____. Le recourant n'étant, comme on l'a vu, pas fondé à revendiquer la déductibilité d'une provision en relation avec l'acquisition de la société D._____ s'agissant des périodes fiscales 2004 à 2007, il ne peut non plus invoquer un report de pertes des exercices précédents, qui se sont soldés par un résultat positif (cf. consid. 4 ci-dessus et arrêt FI.2014.0132 du 4 novembre 2015 consid. 5a). Dans son précédent arrêt, le Tribunal cantonal a en outre déjà examiné l'argument du recourant, selon lequel les provisions de 2'000'000 fr. auraient été également constituées en relation avec le litige relatif à la société E._____, respectivement C._____. Il a refusé sa prise en compte, considérant que le recourant ne pouvait justifier a posteriori cette écriture par d'autres dettes que celle pour laquelle celle-ci a été ouverte. Le Tribunal cantonal a également mis en évidence que les faits en cause remontaient à 2003 et à 2005 et étaient par conséquent bien antérieurs à la période de calcul (arrêt FI.2014.0132 du 4 novembre 2015 consid. 5b). Il n'y a pas lieu de revenir sur ces points, au sujet desquels le Tribunal cantonal s'est déjà prononcé dans son arrêt de renvoi d'une manière qui le lie. Dans une argumentation complémentaire, le recourant relève que les faits en cause, même s'ils sont antérieurs à la période de calcul, n'ont justifié la comptabilisation d'une provision qu'après sa mise en faillite personnelle en 2007, lorsque les créanciers ont fait valoir leurs prétentions, jusqu'alors inconnues, à son encontre. A supposer que ces informations soient exactes, le recourant devrait encore démontrer que la provision est bien établie en relation avec son activité indépendante. Cet examen se confond avec celui de la déductibilité des charges finalement assumées par le recourant au cours de la période fiscale 2012, auquel il est renvoyé (cf. consid. 7).

E. 5

Période fiscale 2011 Le recourant requiert qu'une provision d'un montant de 615'590 fr. soit comptabilisée en relation avec la période fiscale 2011, pour le litige l'opposant à l'institution supplétive. a) D'après l'art. 27 al. 1 LIFD, les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel. Font notamment partie de ces frais, les provisions au sens de l'art. 29 LIFD (cf. art. 27 al. 2 let. a LIFD). Selon l'art. 29 al. 1 LIFD, des provisions peuvent être

constituées à la charge du compte de résultats pour les engagements de l'exercice dont le montant est encore indéterminé (let. a), les risques de pertes sur des actifs circulants, notamment sur les marchandises et les débiteurs (let. b), les autres risques de pertes imminentes durant l'exercice (let. c) et les futurs mandats de recherche et de développement confiés à des tiers (...) (let. d). D'après l'art. 29 al. 2 LIFD, les provisions qui ne se justifient plus sont ajoutées au revenu commercial imposable. Pour être admise en droit fiscal, la provision doit aussi respecter le principe de périodicité. Le principe de périodicité réclame que la comptabilité soit bouclée périodiquement et que les revenus et les charges de l'entreprise soient alloués aux différentes périodes comptables (ATF 137 II 353 consid. 6.1 p. 359). Ainsi une provision doit porter sur des faits dont l'origine se déroule durant la période de calcul (ATF 2C_394/2013 du 24 octobre 2013 consid. 6.1; 2C_392/2009 du 23 août 2010 consid. 2.1, in RF 65/2010 p. 965 ss; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 4e éd. 2012, p. 175 n° 288; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 2e éd. 2009, n° 4 ad art. 29 LIFD). A teneur de l'art. 18 al. 3 LIFD, l'art. 58 LIFD s'applique par analogie aux contribuables qui tiennent une comptabilité en bonne et due forme. Selon l'art. 58 al. 1 LIFD, le bénéfice net imposable de la société comprend en particulier le solde du compte de résultats (let. a) et tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultats, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial (let b). L'art. 58 al. 1 let. a LIFD énonce le principe de l'autorité du bilan commercial ("Massgeblichkeitsprinzip"), selon lequel le bilan commercial est déterminant en droit fiscal. Les comptes établis conformément aux règles du droit commercial lient les autorités fiscales, à moins que le droit fiscal ne prévoie des règles correctrices spécifiques. L'autorité fiscale peut donc s'écarter du bilan remis par le contribuable lorsque des dispositions impératives du droit commercial sont violées ou que des normes fiscales correctrices l'exigent (ATF 137 II 353 consid. 6.2 p. 359; 132 I 175; 2C_787/2012 du 15 janvier 2013 consid. 2.2, in StE 2013 B 72.11 n° 23 et RDAF 2013 II 380; 2C_29/2012 du 16 août 2012 consid. 2.1, in RF 67/2012 p. 756). Selon ce principe, le contribuable est lié à la situation patrimoniale de la période fiscale, telle qu'elle ressort des livres de compte régulièrement établis. b) La Cour suprême du canton de Berne a condamné sur appel, le 1^{er} décembre 2015, le recourant pour gestion déloyale, au motif qu'il avait causé un préjudice à la fondation de prévoyance F. La Cour suprême a également statué à cette occasion sur les prétentions civiles formulées par la caisse supplétive LPP et condamné le recourant au paiement en sa faveur d'un montant de 615'590,45 fr., intérêts en sus, à titre de dommages-intérêts. Le recours formé par le recourant à l'encontre de ce jugement a été rejeté par le Tribunal fédéral (ATF 6B_61/2016 du 18 avril 2016). Pour être déductibles, les dommages-intérêts doivent se trouver dans un rapport suffisamment étroit avec l'exercice de l'activité lucrative. Tel est le cas si le risque qui s'est réalisé apparaît comme inhérent à cette activité et que l'on doit s'en accommoder. Dans cette situation, en effet, la capacité contributive, déterminante pour l'imposition, s'en trouve affectée. Ne sont en revanche pas déductibles les dommages-intérêts qui ne découlent pas de la réalisation d'un risque habituellement encouru dans l'exercice de l'activité en cause. Il en va ainsi par exemple lorsque la responsabilité du contribuable est engagée du fait d'un manquement crasse et extraordinaire ou d'une négligence grave voire d'un comportement intentionnel (ATF 2C_819/2009 du 28 septembre 2010 consid. 2.1; 2C_566/2008 du 16 décembre 2008 consid. 2.3). Cette jurisprudence a été surtout développée en relation avec la déductibilité de charges assumées par des contribuables exerçant une activité lucrative dépendante. Dans un arrêt plus ancien, le Tribunal fédéral avait relevé que ces principes étaient aussi applicables

au contribuable qui exerce une activité lucrative indépendante, la notion de frais d'acquisition étant en principe la même (ATF 2A.90/2001 du 25 janvier 2002 consid. 5.3, in StE 2002 B 23.45.2 no 2, RDAF 2002 II p. 315, PJA 2003 p. 1232). En l'occurrence, la prétention en dommages-intérêts dont dispose la caisse supplétive LPP se déduit de l'infraction pénale de gestion déloyale dont s'est rendu coupable le recourant. La Cour suprême du canton de Berne a en outre exclu, d'un point de vue subjectif, que le recourant ait agi par simple négligence. Dans ces circonstances, on se trouve bien en présence d'une faute grave, qui justifie de considérer que la charge n'est pas justifiée par l'usage commercial, ce d'autant plus que la circonstance aggravante de l'art. 158 ch. 1 al. 3 CP, applicable si l'auteur a agi dans le dessein de se procurer ou de procurer à un tiers un enrichissement illégitime, a été retenue à son encontre (cf. dans ce sens, arrêt FI.2008.0102 du 9 novembre 2009). Le refus de l'autorité intimée d'admettre la déductibilité de la provision liée à ce litige se justifie d'autant plus que le recourant n'a fourni aucune preuve permettant d'établir que sa participation dans la caisse de pension au détriment de laquelle il a agi, relevait de son activité lucrative indépendante. La décision de l'autorité intimée doit dès lors être intégralement confirmée, en tant qu'elle porte sur la période fiscale 2011, la constitution de la provision pour le litige avec la caisse supplétive LPP n'étant pas justifiée d'un point de vue commercial.

E. 6

Période fiscale 2012 a) Durant l'exercice 2012, le recourant a procédé à une dissolution partielle de la provision de 2'000'000 fr. à concurrence de 1'384'410 fr., le solde de la provision s'élevant à 615'590 fr. L'ACI a admis avoir imposé à tort le produit de la dissolution de cette provision (1'384'410 fr.), non admise fiscalement. Le recours doit dès lors être partiellement admis sur ce point. b) Le recourant a par ailleurs comptabilisé, en lien avec l'exercice 2012, une charge de 1'073'000,72 fr. intitulée "révocation de faillite", qui comprend le paiement de 500'000 fr. lié au litige ***** et des paiements pour un montant total de 573'000,72 fr. en vue d'obtenir la révocation de sa faillite. L'ACI a refusé la prise en compte de cette charge, dont la justification commerciale ferait défaut. Le recourant ne conteste plus le refus de l'ACI de comptabiliser la charge liée au litige "*****", dont il a déjà été jugé qu'il s'agissait de frais non justifiés commercialement (cf. les procédures relatives aux périodes fiscales 2004 à 2007). Il revendique en revanche la déduction de charges à concurrence d'un montant de 573'000,72 fr. aa) Aux termes de l'art. 18 al. 1 LIFD, sont imposables tous les revenus 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. Selon l'art. 58 al. 2 LIFD, applicable par renvoi de l'art. 18 al. 3 LIFD, le bénéfice net imposable est déterminé d'après l'art. 58 al. 1 LIFD, à savoir qu'il comprend le solde du compte de résultats (let. a), tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultat, qui ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial (let. b), et les produits qui n'ont pas été comptabilisés dans le compte de résultats (let. c). Il ressort des art. 57 et 58 LIFD que le droit fiscal renvoie au droit comptable pour déterminer le bénéfice net imposable, tout en tempérant ce renvoi par l'existence de règles correctrices propres au droit fiscal. En d'autres termes, les comptes établis conformément aux règles du droit comptable lient les autorités fiscales à moins que le droit fiscal ne prévoie des règles correctrices particulières (ATF 136 II 88 consid. 3.1 p. 92). L'autorité du bilan commercial tombe en revanche lorsque des normes impératives du droit commercial sont violées ou que des normes fiscales correctrices l'exigent. Parmi les principes régissant l'établissement

régulier des comptes figure l'exigence de clarté qui est concrétisée par l'interdiction de compensation entre actifs et passifs ainsi qu'entre charges et produits (cf. ATF 2C_71/2009 du 10 juin 2009 consid. 7.1). Aux termes de l'art. 27 al. 1 LIFD, les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel. D'une manière générale, seront admises en déduction toutes les dépenses en relation avec l'activité professionnelle, en particulier les salaires, les primes d'assurances professionnelles, les frais de transport (cf. Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 4e éd. 2012, p. 172 n° 275). La possibilité de déduire ces frais est conditionnée à la preuve de leur nécessité au regard de l'activité poursuivie. A cet égard, le renvoi du législateur à l'usage, commercial ou professionnel, donne à l'autorité de taxation un pouvoir d'appréciation important, renforcé par le fait qu'elle ne supporte pas le fardeau de la preuve du refus de déduction. La distinction entre frais professionnels, déductibles, et frais privés, non déductibles, peut être délicate chez l'indépendant. L'autorité de taxation doit notamment apprécier le caractère professionnellement usuel de la dépense (cf. ATF 2C_132/2010 du 17 août 2010 consid. 3.2 et les références citées).

bb) Le recourant a expliqué que la charge de 573'000,72 fr. était liée à des remboursements de créanciers ayant produit leurs prétentions dans le cadre de sa faillite personnelle en 2007. Le recourant ne donne aucune précision quant à la nature, privée ou commerciale, des dettes acquittées en 2012. Il s'est contenté de dresser une liste des écritures passées en relation avec la révocation de faillite, qui donne les indications suivantes au sujet des créanciers désintéressés: - le 26 avril 2012, "*****", pour un montant de 5'000 fr., "***** _ ***** " pour un montant de 8'800 fr., "***** _ ***** " pour un montant de 17'124 fr., "***** _ ***** " pour un montant de 35'000 fr., "***** _ ***** " pour un montant de 500'000 fr.; - le 1^{er} juin 2012, "***** ?", pour un montant de 5'000 fr.; - le 30 juin 2012, "frais de banque", pour un montant de 76,62 fr.; - le 31 décembre 2012, "*****", frais de concordat", pour un montant de 2'000 fr. et "transaction concernant ***** " pour un montant de 500'000 fr. Ces seules indications ne permettent pas encore d'établir la justification commerciale des charges déduites par le recourant de son revenu de l'activité lucrative indépendante.

cc) En vertu de la maxime inquisitoire, les autorités fiscales établissent d'office les faits pertinents (cf. arrêt 2C_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.5). Cette maxime ne dispense pas pour autant les parties de collaborer à l'établissement des faits (arrêt 2C_84/2012 du 15 décembre 2012 consid. 3.1, non publié in ATF 139 IV 137), notamment le contribuable (arrêt 2C_819/2009 du 28 septembre 2010 consid. 2.2, RDAF 2010 II 605). Il peut arriver que, même après l'instruction menée par l'autorité, un fait déterminant pour la taxation reste incertain. Ce sont alors les règles générales sur le fardeau de la preuve qui s'appliquent pour déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un tel fait. En droit fiscal, le principe de l'art. 8 CC s'exprime dans le sens où il appartient à l'autorité de démontrer l'existence d'éléments créant ou augmentant la charge fiscale, alors que le contribuable supporte le fardeau de la preuve des éléments qui réduisent ou éteignent son obligation fiscale (ATF 2C_1201/2012 du 16 mai 2013 consid. 4.6 et les arrêts cités). La jurisprudence a précisé que, lorsqu'il s'agit de questions juridiques complexes liées à des faits de nature à réduire la charge fiscale et qu'il appartient par conséquent au contribuable de prouver, les autorités fiscales ne peuvent se décharger entièrement de leur obligation d'établir les faits d'office, en laissant le soin à ce dernier, sans connaissances juridiques particulières, de produire les pièces nécessaires à cette fin. Pour autant que le contribuable soit disposé à collaborer, il incombe aux autorités fiscales de lui indiquer les documents à fournir dans ce but (ATF 2C_819/2009 du 28 septembre 2010

consid. 2.2, RDAF 2010 II 605; 2C_566/2008 du 16 décembre 2008 consid. 3.2, StE 2009 B 22.3 n. 99). L'autorité intimée a en l'occurrence relevé qu'il était impossible, sur la base des pièces qui figurent au dossier, d'établir si les charges portées en déduction du revenu réalisé par le recourant en lien avec son activité lucrative indépendante se rapportaient à des dépenses privées ou commerciales. Elle a également relevé à juste titre qu'une faillite personnelle visait, sans distinction, les biens privés et commerciaux. Le recourant bénéficie d'une formation de comptable diplômé, d'expert-comptable diplômé et d'expert fiscal diplômé. Il dispose ainsi incontestablement de connaissances en matière fiscale, lui permettant de percevoir l'importance de fournir des pièces et explications susceptibles de prouver la nature commerciale de ses charges. Dans ses dernières écritures, le recourant se contente de relever que sa comptabilité distingue les dépenses privées des frais déductibles, sans pour autant établir leur justification commerciale. Le recourant n'ayant pas collaboré à l'établissement des faits de nature à réduire sa charge fiscale, preuve qui lui incombe, l'autorité intimée a considéré à juste titre que la nature commerciale des charges invoquées par le recourant n'était pas démontrée.

E. 7

Il suit de ce qui précède que le recours doit être admis partiellement et la décision attaquée, annulée en ce qui concerne la période fiscale 2012. Elle est confirmée pour le surplus. La cause est renvoyée à l'autorité intimée pour nouveau calcul de l'impôt pour la période fiscale 2012. L'émolument judiciaire sera légèrement réduit, pour tenir compte du fait que le recourant obtient très partiellement gain de cause. L'allocation de dépens n'entre pas en ligne de compte.

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