

VD_OMNI FI.2016.0123 vom 2. Mai 2017

VD Tribunal cantonal, 2017-05-02, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2016.0123

FR: VD_OMNI FI.2016.0123 du 2 mai 2017

IT: VD_OMNI FI.2016.0123 del 2 maggio 2017

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Rappels d'impôt et prononcés d'amende pour soustraction et tentative de soustraction fiscale. Litige limité au volet rappels d'impôt, le recourant ayant opté pour la procédure séparée (consid. 4). Griefs procéduraux (partialité de la procédure, prescription et double imposition) rejetés (consid. 6). Confirmation des reprises effectuées (consid. 7): le recourant a comptabilisé dans les comptes de sa raison individuelle des charges manifestement privées. Recours rejeté en tant qu'il porte sur le volet "taxation et rappel d'impôt". Une autre section traitera du volet "amendes".

Erwägungen

E. 1

Déposé dans le délai de trente jours fixé par l'art. 95 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative (LPA-VD; RSV 173.36), le recours est intervenu en temps utile. L'acte, qui a été régularisé dans le délai imparti, respecte au surplus les conditions formelles énoncées à l'art. 79 LPA-VD.

E. 2

Le litige porte d'une part sur les reprises opérées par l'ACI dans le revenu déclaré du recourant pour les périodes fiscales 2001-2002, 2003 (objet de taxations définitives), 2004, 2005 et 2006 (qui n'ont pas été taxées), et d'autre part sur les amendes infligées pour soustraction et tentative de soustraction fiscale.

E. 3

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, 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). b) En l'espèce, les questions à trancher sont les mêmes pour les

deux catégories d'impôt. La problématique est réglée de manière identique en droit fédéral, en droit harmonisé et en droit cantonal. La cour 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. arrêts FI.2015.0069 du 11 juillet 2016 consid. 2; FI.2013.0033 du 8 janvier 2014 consid. 2).

E. 4

En tant qu'il protège le droit de l'accusé de ne pas s'incriminer lui-même (selon l'adage "nemo tenetur se ipsum accusare vel procedere"), l'art. 6 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales du 4 novembre 1950 (CEDH; RS 0.101) s'applique à la procédure fiscale de caractère pénal. En revanche, le contentieux qui se rapporte à la taxation fiscale n'entre pas dans le champ d'application de cette disposition; partant, la maxime précitée ne vaut pas dans ce domaine (arrêts de la Cour européenne des droits de l'homme Ferrazzini c. Italie du 12 juillet 2001, Recueil 2001-VII p. 327, par. 29, et J. B. c. Suisse du 3 mai 2001, Recueil 2001-III p. 455; ATF 138 IV 47 consid. 2.6.1 p. 51; 132 I 140 consid. 2.1; 121 II 257 consid. 4b, et les références citées). Afin d'éviter que les renseignements obtenus dans la procédure de taxation – à laquelle le contribuable a le devoir de collaborer – ne soient utilisés pour les besoins de la procédure pénale dans laquelle l'accusé a le droit de se taire, le Tribunal cantonal statue en deux étapes: il rend un arrêt partiel sur la taxation, avant de se prononcer, par un arrêt séparé, sur les amendes. Avec l'accord des contribuables toutefois, il peut adopter une procédure unifiée et rendre un arrêt unique statuant aussi bien sur la taxation que sur les amendes (arrêts FI.2015.0069 du 11 juillet 2016 consid. 3; FI.2010.0015 du 7 avril 2014 consid. 3 et les références citées). Interpellé sur ce point, le recourant a opté pour la procédure séparée. Le présent arrêt portera ainsi uniquement sur la taxation. Suivant le sort du recours, une nouvelle procédure sera ouverte, pour ce qui concerne les amendes.

E. 5

a) Pour les périodes fiscales 2001-2002 et 2003 qui ont fait l'objet d'une taxation définitive et exécutoire, la reprise est soumise aux conditions du rappel d'impôt, qui seul autorise la réouverture par l'autorité fiscale d'une taxation entrée en force. Selon les art. 151 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) et 207 al. 1 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RS 642.11), dont les teneurs sont identiques, lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts. Le rappel d'impôt implique ainsi qu'une taxation n'a, à tort, pas été établie ou est restée incomplète, de sorte que la collectivité publique a subi une perte fiscale; il suppose aussi l'existence d'un motif de rappel. Ce motif peut résider dans la découverte de faits ou de moyens de preuve inconnus jusque-là, soit des faits ou moyens de preuve qui ne ressortaient pas du dossier dont disposait l'autorité fiscale au moment de la taxation (TF 2C_724/2010 du 27 juillet 2011 consid. 8.1 et les arrêts cités, in RDAF 2012 II 37). Selon la jurisprudence, l'autorité fiscale peut en principe considérer que la déclaration d'impôt est conforme à la vérité et complète (TF 2C_123 /2012 du 8 août 2012 consid. 5.3.4). Elle ne doit par conséquent se livrer à des investigations complémentaires que si la déclaration contient indiscutablement des inexactitudes flagrantes. Lorsque l'autorité fiscale aurait dû se

rendre compte de l'état de fait incomplet ou inexact, le rapport de causalité adéquate entre la déclaration lacunaire et la taxation insuffisante est interrompu et les conditions pour procéder ultérieurement à un rappel d'impôt font défaut (TF 2C_104/2008 du 20 juin 2008 consid. 3.3 et les références citées). En revanche, des inexactitudes qui ne sont que décelables, sans être flagrantes, ne permettent pas de considérer que certains faits ou moyens de preuve étaient déjà connus des autorités au moment de la taxation (cf. arrêt TF 2C_26/2007 du 10 octobre 2007, consid. 3.2.2, in RDAF 2009 II 120). En particulier, que l'autorité de taxation puisse déduire de l'augmentation de fortune d'une année à l'autre qu'il y a eu des revenus non déclarés ne remplace pas une déclaration complète du revenu (TF 2P.15/2004 du 22 décembre 2004 consid. 5.3).

b) En droit fiscal suisse, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD et 19 al. 1 LI). Sont notamment imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciales, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante (art. 18 al. 1 LIFD et 21 al. 1 LI). Les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiées par l'usage commercial ou professionnel (art. 27 al. 1 LIFD et 31 al. 1 LI). La justification commerciale d'une dépense dépend de son contexte. Sa nécessité effective pour l'entreprise n'est pas déterminante. Il suffit qu'il existe un rapport de causalité objectif entre la dépense et le but économique de l'entreprise. Le lien de causalité existe lorsque la dépense aurait été consentie par un gestionnaire ordinaire faisant preuve de la diligence objective requise par le droit commercial. Tel n'est pas le cas des dépenses encourues pour l'entretien et l'amortissement de biens acquis par l'entrepreneur qui ne servent qu'à son entretien ou à son propre plaisir. Dans ce cas, l'entrepreneur grève indûment le compte de résultats de son activité lucrative par des dépenses privées sous couvert de frais de représentation (TF 2A.295/2006 du 16 octobre 2006 consid. 4.2; 2P.153/2002 du 29 novembre 2002 consid. 3.2; 2A.461/2001 du 21 février 2002 consid. 2 et les références citées). La distinction entre frais professionnels, déductibles, et frais privés, non déductibles, peut être délicate chez l'indépendant. Le critère pour départager les deux catégories de frais sera celui de son lien, ou de son absence de lien, organique avec la réalisation du revenu commercial. La dépense doit être de nature à générer, à maintenir ou à renouveler le revenu professionnel ou alors à en éviter la diminution ou la perte (Yves Noël, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2^{ème} éd., Bâle 2017, n. 21 et 22 ad art. 27, et les références citées).

c) En procédure de taxation, la maxime inquisitoire prévaut. L'autorité n'est pas liée par les éléments imposables reconnus ou déclarés par le contribuable. Elle doit vérifier la déclaration d'impôt et procéder aux investigations nécessaires (art. 130 al. 1 LIFD et 172 LI). Si des indices paraissent mettre en doute l'exactitude de la déclaration, l'administration, après investigation, pourra s'en écarter et modifier les éléments du revenus en faveur ou en défaveur du contribuable (Peter Agner/Beat Jung/Gotthard Steinmann, Commentaire de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, Zurich 2001, n. 2 ad art. 130, p. 421). L'autorité doit apprécier les preuves avec soin et conscience. Sous cette réserve, elle forme librement sa conviction en analysant la force probante des preuves administrées, en choisissant entre les preuves contradictoires ou les indices contraires qu'elle a recueillis. Cette liberté d'appréciation, qui doit s'exercer dans le cadre de la loi, n'est limitée que par l'interdiction de l'arbitraire (Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2^{ème} éd., Lausanne 1998, p. 139; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6^{ème} éd., Zurich 2002, p. 403/404). Il n'est pas indispensable que la conviction de l'autorité de

taxation confine à une certitude absolue qui exclurait toute autre possibilité; il suffit qu'elle découle de l'expérience de la vie et du bon sens et qu'elle soit basée sur des motifs objectifs (Martin Zweifel, *Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren*, Zurich 1989, p. 109). Il peut arriver que, même après l'instruction menée par l'autorité, un fait déterminant pour la taxation reste incertain. Ce sont les règles générales du 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 matière fiscale, ce principe veut que l'autorité fiscale établisse les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (TF 2A.262/2006 du 6 novembre 2006 consid. 6.1 et les références citées). Il incombe ainsi à l'entrepreneur de prouver que ses charges sont justifiées par l'usage commercial ou professionnel et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (TF 2A.295/2006 du 16 octobre 2006 consid. 4.3 et les références citées; é.g. Noël, in *Commentaire romand*, op. cit., n. 2 ad art. 27).

E. 6

Avant d'examiner le bien-fondé des reprises effectuées par l'ACI, il convient de traiter les griefs d'ordre procédural soulevés par le recourant. a) Le recourant critique tout d'abord de manière générale la procédure menée par l'ACI qu'il juge partielle et inéquitable. Il invoque la violation des garanties générales de procédure, faisant notamment valoir n'avoir jamais eu l'occasion de s'expliquer. Ces critiques sont infondées. Il ressort en effet des pièces du dossier que le recourant, notamment par l'intermédiaire de sa mandataire d'alors, a eu l'occasion de s'exprimer à plusieurs reprises durant la procédure. Il a pu ainsi se déterminer par écrit sur l'avis de prochaine clôture du 23 janvier 2009. Il s'est expliqué par ailleurs oralement sur les reprises envisagées lors de l'entretien du 28 janvier 2010. Une proposition de rectification par procédure simplifiée (sans prononcé d'amendes, mais avec une majoration des éléments soustraits) lui a été soumise le 30 juin 2010. Après avoir discuté des modalités d'un plan de remboursement, il a accepté cette proposition, avant de se raviser, ce dont l'ACI a pris acte. L'enquête s'est alors poursuivie selon la procédure ordinaire conformément aux art. 207 ss et 249 ss LI, respectivement 151 ss et 182 ss LIFD. Un nouvel avis de prochaine clôture, sur lequel il s'est déterminé par écrit, lui a été adressé le 30 mai 2013. L'ACI l'a par ailleurs invité à plusieurs reprises à prendre contact avec elle en vue de la fixation d'un nouvel entretien, invitation à laquelle le recourant n'a jamais donné suite. Au regard de ces éléments, on ne voit pas en quoi la procédure menée par l'ACI aurait été partielle et inéquitable. Contrairement à ce que le recourant semble croire, l'application de la procédure "ordinaire" (par opposition à la procédure simplifiée) qu'il a revendiquée à plusieurs reprises ne signifie pas qu'une autorité extérieure à l'administration fiscale vaudoise aurait dû instruire l'enquête ouverte à son encontre. Par ailleurs, les garanties de procédure judiciaire des art. 29a et 30 Cst., dont il se prévaut, s'appliquent uniquement devant les autorités judiciaires et non devant les autorités administratives comme l'ACI. Ce grief doit être écarté. b) Le recourant soulève également le moyen de la prescription. aa) En matière d'impôt fédéral direct, l'art. 120 LIFD prévoit que le droit de procéder à la taxation se prescrit par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale (al. 1). La prescription ne court pas ou est suspendue notamment pendant la durée des procédures de réclamation, de recours ou de révision (al. 2 let. a). Elle est interrompue notamment par tout acte de l'autorité tendant à fixer ou faire valoir la créance d'impôt (al. 3 let. a). Elle est acquise, dans tous les cas, quinze ans après la fin de la période fiscale (al. 4). L'art. 120 al. 1 LIFD réserve l'application de l'art. 152 LIFD relatif au rappel d'impôt. Selon cette dernière

disposition, le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt s'éteint dix ans après la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou pour laquelle la taxation entrée en force était incomplète (al. 1). Le droit de procéder au rappel de l'impôt s'éteint quinze ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte (al. 3). La jurisprudence a eu l'occasion de préciser que, pour les périodes fiscales bisannuelles (cf. art. 40 al. 2 LIFD dans sa teneur applicable avant le 1^{er} janvier 2001), ce dernier délai commençait à courir après la fin de la deuxième année concernée, qui serait une année paire (ATF 140 I 168 consid. 6.1 et les références). En matière d'impôt cantonal et communal, les art. 170 et 208 LI ont un contenu identique. bb) En l'espèce, pour les périodes fiscales 2001-2002 et 2003 qui ont fait l'objet d'une taxation définitive, l'ACI a introduit la procédure de rappel d'impôt dans le délai de dix ans des art. 152 al. 1 LIFD et 208 LI en notifiant le 24 avril 2008 au recourant un avis d'ouverture d'une procédure pour soustraction fiscale. Par ailleurs, la prescription absolue du droit de procéder au rappel d'impôt n'arrivera à échéance pour la plus ancienne période en cause (2001-2002) qu'à fin 2017 (pour la prescription applicable à la période fiscale 2001-2002, cf. arrêt FI.2009.0002 du 21 janvier 2015 consid. 3 et TF 2C_173,174/2015 du 22 avril 2016 consid. 5.2). Pour les périodes fiscales 2004 à 2006 qui n'ont pas été taxées, la prescription du droit de taxer a été suspendue au cours de la procédure de réclamation devant l'ACI, puis de la présente procédure (art. 120 al. 2 let. a LIFD et 170 al. 2 let. a LI). La prescription absolue n'est en outre pas acquise. Ce grief est également mal fondé. La question de la prescription de la poursuite pénale, qui entre également en ligne de compte, sera examinée dans l'arrêt portant sur le volet "amendes". c) Le recourant se plaint encore de l'existence d'une "double imposition virtuelle et discriminatoire". Il souligne en effet qu'une partie des reprises, notamment les parts privées sur le loyer et les charges y relatives, est en effet effectuée sur les années 1999 et 2000 alors qu'il n'a été domicilié à ***** que depuis le 1^{er} septembre 2000 et qu'il était auparavant contribuable genevois. aa) Dans leur teneur en vigueur au 1^{er} janvier 2001, les art. 79 al. 1 LI et 44 al. 1 LIFD disposaient qu'au début de l'assujettissement, le revenu était calculé: pour la période fiscale en cours, sur la base du revenu acquis du début de l'assujettissement à la fin de la période fiscale, converti en revenu annuel (let. a); pour la période fiscale suivante, sur la base du revenu acquis dès le début de l'assujettissement et pendant une année au moins, converti en revenu annuel (let. b). Dans le système praenumerando qui a été appliqué dans le Canton de Vaud jusqu'à fin 2002 (cf. art. 271 LI) et qui impliquait un calcul du montant de l'impôt sur la base du revenu réalisé durant la période précédente (ainsi l'impôt de la période fiscale 2001-2002 se calculait sur la moyenne des revenus de la période 1999-2000), il se pouvait que l'assujettissement n'intervienne qu'au cours de la période de calcul ou de la période fiscale. En pareil cas, les autorités fiscales n'avaient pas d'autre alternative que de se fonder sur le calcul du revenu immédiat, le revenu réalisé par le contribuable avant son assujettissement ne pouvant être pris en compte (Marc Bugnon, in Commentaire romand, 1^{ère} éd., Bâle 2008, n. 2 ad art. 44), d'où la règle des art. 79 al. 1 LI et 44 al. 1 LIFD. bb) En l'espèce, le recourant a pris domicile dans le Canton de Vaud le 1^{er} mars 2000. Il a débuté une activité indépendante en octobre 2000. Conformément aux règles précitées, il aurait dû être imposé pour la période fiscale 2001-2002 en cours sur le revenu réalisé du 1^{er} mars 2000 au 31 décembre 2002. L'ACI a expliqué dans ses écritures que, dans la mesure où le recourant n'avait débuté son activité indépendante qu'en octobre 2000, elle s'était basée uniquement sur les revenus réalisés du 1^{er} janvier 2001 au 31 décembre 2002. Contrairement aux craintes de l'intéressé, elle n'a ainsi pas pris en compte des revenus antérieurs à son assujettissement.

Cela est confirmé par les relevés de compte et récapitulatifs des compléments d'impôts à payer figurant au dossier. Il est vrai que le tableau des reprises prête à confusion, puisque il fait référence aux années de calcul 1999 et 2000. Il indique toutefois clairement en préambule des libellés des reprises que le "bénéfice de la période fiscale 2001-2002 est basée sur la moyenne des bénéfices 2001-2002". L'erreur provient du fait que, dans le système *praenumerando*, l'impôt de la période fiscale 2001-2002 se calculait sur la moyenne des revenus de la période 1999-2000 et que le tableau des reprises a été formaté ainsi. L'ACI admet qu'elle aurait dû corriger les années de calcul indiquées et mentionner 2001 et 2002. L'erreur n'a toutefois pas eu de conséquence sur le calcul de l'impôt, seuls les éléments de revenu des années 2001 et 2002 ayant fait l'objet des reprises effectuées, que ce soit en matière d'IFD ou en matière d'ICC. On ne saurait ainsi parler de "double imposition virtuelle et discriminatoire". Ce grief doit aussi être rejeté.

E. 7

S'agissant des reprises effectuées, le recourant les conteste globalement. Il critique en particulier la part professionnelle retenue par l'ACI s'agissant de certains frais. Il convient dès lors d'examiner le bien-fondé des reprises poste par poste. a) Loyers et autres charges de loyer (reprises codes 180.00 et 108.01 DI; comptes 4100 et 4110): Il ressort des pièces du dossier que le recourant habitait durant les années litigieuses un appartement de quatre pièces à l'avenue *****, à *****. Il utilisait pour son activité indépendante un bureau, ainsi que deux étagères, qui étaient installés dans le séjour. Le loyer s'élevait à 1'895 fr. par mois. Il a été augmenté à 1'985 fr. par mois dès le 1^{er} décembre 2004. Lors du contrôle effectué, l'ACI a constaté que le recourant déduisait l'intégralité du loyer et des frais afférents (chauffage, eau chaude, électricité, frais de peinture, etc.) au titre de charges de sa raison individuelle. Dans la mesure où une partie uniquement de l'appartement était utilisée dans le cadre de l'activité indépendante de l'intéressé, elle n'a admis qu'une déduction de 30% du loyer et des frais afférents au titre de charges justifiées commercialement. S'agissant d'un appartement de quatre pièces, dont une partie du séjour seulement est utilisée à des fins professionnelles, une telle déduction n'apparaît pas critiquable. Le fait que le recourant hébergeait occasionnellement des investisseurs potentiels ne modifie pas cette appréciation. Les reprises effectuées à cet titre sur les années 2001 à 2004 seront dès lors confirmées, étant précisé que le contribuable s'en est tenu dès 2005 à la part commerciale de 30% arrêtée par l'administration fiscale. L'enquête a révélé également la comptabilisation d'août à décembre 2004 du loyer d'un appartement qui a été en réalité occupé par le fils aîné du recourant. La reprise de cette charge manifestement privée doit être confirmée. Il est à noter que l'ACI a par erreur englobé ce loyer dans la part commerciale de 30% admise en déduction. Elle a toutefois renoncé à effectuer une correction en défaveur du contribuable, ce dont il convient de prendre acte. b) Assurances dommage, bris de glace, vol et responsabilité civile (reprises code 180.02 DI; comptes 4500 et 4502): Lors du contrôle effectué, l'ACI a constaté que le recourant déduisait les primes d'assurances ménage, responsabilité civile (RC) et incendie (ECA) au titre de charges de sa raison individuelle. Comme l'a relevé à juste titre l'autorité intimée, ces primes, qui concernent l'appartement que le recourant occupe, sont sans lien avec l'activité indépendante exercée et ne peuvent dès lors être portées en déduction du revenu réalisé. Les reprises effectuées à ce titre sur les années 2001 à 2006 doivent ainsi être confirmées. c) Frais d'électricité (reprises code 180.03 DI; compte 4600): Lors du contrôle effectué, l'ACI a constaté que le recourant portait en charge de sa raison individuelle les frais d'électricité relatifs à l'appartement qu'il loue à l'avenue *****, à *****. Comme pour le loyer,

l'autorité intimée n'a admis qu'une déduction de 30% des charges en question au titre de frais professionnels. Les reprises effectuées à ce titre sur les années 2001 à 2005 seront confirmées pour les mêmes motifs qui ont conduit la cour à admettre les reprises sur les loyers. d) Frais de téléphone (reprises code 180.04 DI; compte 4730): Lors du contrôle effectué, l'ACI a constaté que le recourant avait plusieurs abonnements de téléphones à son nom (cinq portables et un fixe), dont il déduisait l'intégralité des frais au titre de charges commerciales. Dans le cadre de l'enquête, le recourant a expliqué qu'il utilisait uniquement la ligne fixe et deux lignes de portables, les autres étant employées par ses enfants. Tenant compte des critiques de l'administration fiscale, il n'a dès 2005 comptabilisé qu'une part commerciale de 25% sur l'intégralité des frais de téléphone. L'ACI a repris entièrement les frais relatifs aux abonnements utilisés par les enfants sur les années 2001 à 2004. Elle a admis en revanche la déduction de l'intégralité des autres frais de téléphone. Vu l'absence manifeste de connexité entre l'activité du recourant et les abonnements de téléphone utilisés par ses enfants, les reprises effectuées à ce titre sont confirmées. e) Frais d'abonnement au télé-réseau (reprises code 180.05; compte 6512): Lors du contrôle effectué, l'ACI a constaté que le recourant comptabilisait comme charges professionnelles les frais d'abonnement au télé-réseau. Elle a repris l'intégralité de ces frais. Vu le caractère manifestement privé de cette charge, les reprises effectuées à ce titre sur les années 2001 à 2004 sont confirmées. f) Frais divers (reprises code 180.06; compte 4770): Lors du contrôle effectué, l'ACI a constaté que le recourant avait comptabilisé dans le compte 4770 "Cotisations à associations & dons" de nombreux frais à caractère privé, comme par exemple des cours de danse, des entrées au musée et au théâtres et des abonnements au fitness. Ces frais sont sans lien avec l'activité indépendante exercée et ne peuvent dès lors pas être portés en déduction du revenu du recourant. Les reprises effectuées à ce titre, qui ont porté sur un montant de 963 fr. en 2003 et 3'940 fr. en 2004, doivent ainsi être confirmées. g) Frais de déplacement (reprises codes 180.07 DI; comptes 4820 et 4830): Lors du contrôle effectué, l'ACI a constaté que le recourant avait comptabilisé dans les comptes 4820 "Frais de déplacement" et 4830 "Frais de voyage" de nombreux frais de voyage, de repas et de déplacement (trains, taxis, parkings, péages, etc.). Des frais de vêtement relativement importants étaient également enregistrés (1863 fr. en 2002 et 1'575 fr. en 2004). Dans le cadre de l'enquête, le recourant a expliqué qu'il se déplaçait beaucoup pour les besoins de son activité professionnelle et qu'il lui arrivait également de se rendre à l'étranger, notamment pour des mandats d'expertise. A l'exception de deux charges comptabilisées à double (abonnement de train et voyage à *****), l'ACI a admis tous les frais de voyage, de repas et de déplacement allégués. Elle a refusé en revanche la déduction des frais de vêtement. Les reprises effectuées à ce titre sont bien fondées. De tels frais doivent en effet être qualifiés de dépenses d'entretien. Le fait que l'activité du recourant exigeait de lui une bonne présentation n'y change rien. En matière d'habillement, tout vêtement qui peut être utilisé en dehors du milieu professionnel ne saurait constituer une dépense déductible (Jean-Blaise Eckert, in Commentaire romand, 2^{ème} éd., op. cit., n. 12 ad art. 26). h) Frais de représentation (reprises code 180.08 DI- comptes 6641 et 4850): Lors du contrôle effectué, l'ACI a constaté que le recourant avait comptabilisé dans le compte "Frais de représentation" de nombreux frais de repas, des frais de vêtement (18'193 fr. en 2001/2002, 12'237 fr. en 2003 et 7'573 fr. en 2004) et de divers autres objets (lunettes, parapluie, parfums, montre, etc.). Les frais de repas ont été admis. En revanche, la déduction des dépenses effectuées pour l'achat de vêtements et d'autres articles sans lien avec l'activité du recourant a été refusée. Les reprises effectuées à ce titre doivent être confirmées. De tels

frais sont en effet des dépenses d'entretien non déductibles (cf. ci-dessus s'agissant des vêtements). i) Déduction des primes d'assurance, déduction sociale pour enfant ou personne à charge (corrections code 300 DI ICC; code 200 DI IFD): Le recourant a déduit les primes d'assurance-maladie de ses enfants en 2004. Il ressort toutefois des pièces du dossier que les deux aînés ne vivaient à cet époque plus chez leurs parents et que la cadette habitait avec sa mère. Le recourant ne pouvait dès lors revendiquer que la déduction forfaitaire de 1'900 fr. le concernant. Le fait qu'il continuait à contribuer à l'entretien de ses enfants par le versement d'une pension alimentaire n'y change rien. Pour les mêmes motifs, il ne peut pas non plus bénéficier de la déduction sociale pour enfants à charge. Les corrections de taxation effectuées à ce titre sont ainsi confirmées. j) Déduction pour frais médicaux (correction code 700 DI IFD): Compte tenu des reprises effectuées sur le revenu, le 5% du revenu net est supérieur au montant des frais médicaux allégués. Une déduction à ce titre ne peut plus être accordée. La correction effectuée sur ce point sera également confirmée.

E. 8

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée, en tant qu'elle concerne le volet "taxation et rappel d'impôt". Le recourant, qui succombe, supportera les frais de justice (art. 49 al. 1 LPA-VD). Il n'y a pas lieu d'allouer de dépens (art. 55 al. 1 a contrario et 56 al. 3 LPA-VD). Le recourant ayant opté pour la procédure séparée, le dossier sera transmis à une nouvelle section de la Chambre fiscale de la Cour de droit administratif et public, pour examen du volet "amendes".

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