

# VD\_OMNI FI.2017.0011 vom 16. August 2018

VD Tribunal cantonal, 2018-08-16, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2017.0011](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2017.0011)

FR: VD\_OMNI FI.2017.0011 du 16 août 2018

IT: VD\_OMNI FI.2017.0011 del 16 agosto 2018

## Regeste

A. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Grief lié à la prescription rejeté (consid. 3). Confirmation des reprises effectuées par l'ACI. Le recourant n'a pas fait parvenir, conformément aux exigences de l'art. 125 al. 2 LIFD, un état de ses actifs et passifs, ainsi qu'un relevé des prélèvements et des apports privés. N'ayant pas établi un inventaire ces travaux, il ne démontre pas que la valeur retenue par l'autorité intimée pour les travaux en cours serait invraisemblable. Pas de violation du principe de la bonne foi par l'autorité intimée qui a admis une déduction pour une période fiscale précédente et pas pour les années fiscales suivantes. Recours rejeté. Recours devant le Tribunal fédéral rejeté dans la mesure où il est recevable, par arrêt du 16 août 2018 (2C\_810/2017).

## Erwägungen

### E. 1

a) Le litige a trait à la taxation du recourant, relativement à l'impôt cantonal et communal, ainsi qu'à l'impôt fédéral direct, pour les périodes fiscales 2003, 2007, 2008, 2009 et 2011.  
b) 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. La problématique est réglée 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 consid. 2).

### **E. 3**

Le recourant soutient, dans un premier moyen, que l'autorité intimée est déchu du droit de taxer les périodes fiscales 2003 et 2007, de même que les périodes fiscales 2008, 2009 et 2011, atteintes par la prescription. a) Le droit de taxer se prescrit par cinq ans (art. 120 al. 1 LIFD, 47 al. 1 LHID et 170 al. 1 LI). La prescription ne court pas ou est suspendue notamment pendant la durée des procédures de réclamation, de recours ou de révision (art. 120 al. 2 let. a LIFD et 170 al. 2 let. a LI). Un nouveau délai de prescription commence à courir notamment lorsque l'autorité prend une mesure tendant à fixer ou faire valoir la créance d'impôt et en informe le contribuable ou une personne solidairement responsable avec lui du paiement de l'impôt (art. 120 al. 3 let. a LIFD et 170 al. 3 let. a LI). Elle est acquise, dans tous les cas, quinze ans après la fin de la période fiscale (art. 120 al. 4 LI, 47 al. 1 LHID et 170 al. 4 LI). b) Pour la période 2003, l'Office d'impôt du district de Morges a taxé le recourant le 6 avril 2005. Le recourant a élevé une opposition le 4 mai 2005, sur laquelle l'ACI a statué le 10 janvier 2017. Pour la période 2007, l'Office d'impôt a taxé le recourant le 13 novembre 2012. Le recourant a élevé une opposition le 14 décembre 2012, sur laquelle l'ACI a statué le 10 janvier 2017. Dans ces deux cas, l'Office d'impôt a statué avant le délai de cinq ans prescrivait le droit de taxer. Le délai de prescription a ensuite été suspendu durant la procédure de réclamation. La prescription relative n'est dès lors pas atteinte. S'agissant de la prescription absolue, elle ne sera acquise qu'au 31 décembre 2018 pour la plus ancienne des périodes en cause. Le grief doit dès lors être écarté. c) En ce qui concerne les périodes fiscales 2008, 2009 et 2011, le délai de prescription relatif a commencé à courir respectivement le 31 décembre 2008, le 31 décembre 2009 et le 31 décembre 2011. La décision de taxation n'a été rendue que le 29 février 2016. Le contrôle des comptes du recourant, le 8 octobre 2013, mesure qui a pour but de fixer la créance d'impôt, a toutefois eu pour effet qu'un nouveau délai de prescription a commencé à courir. Il s'ensuit que la prescription n'est pas non plus atteinte, s'agissant des périodes fiscales 2008, 2009 et 2011.

#### **E. 3.1**

et les références citées, in StE 2013 B 23.3 Nr. 8). Cette exigence est d'autant plus importante lorsque le contribuable entend alléguer des faits de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale (ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266; 2C\_835/2012 du 1<sup>er</sup> avril 2013 consid. 7.2.2, in RDAF 2013 II 399; 2C\_651/2012 du 28 septembre 2012 consid. 4.1), ce qui lui incombe de prouver (ATF 133 II 153 consid. 4.3 p. 158; 2C\_42/2015 10 septembre 2015; 2C\_109/2015 du 1<sup>er</sup> septembre 2015 consid. 4.1). bb) En l'occurrence, le recourant n'est pas en mesure de justifier ses dépenses pour des frais de représentation, faute de pièces justificatives distinctes de celles déjà prises en considération au titre des frais généraux effectifs. Le recourant ne peut pas revendiquer l'application d'une déduction forfaitaire, tout en déduisant de son revenu imposable, en tout ou partie, les frais effectifs ayant trait à des frais de représentation. Dans de telles circonstances, il est exclu de lui appliquer, même par analogie, la déduction forfaitaire admise par l'ACI en lien avec l'activité des avocats. A cela s'ajoute que les frais de vêtement doivent 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 (arrêt FI.2016.0123 du 2 mai 2017 consid. 7g; Jean-Blaise Eckert, in Commentaire romand de la LIFD, n° 12 ad art. 26). Il suit de ce qui précède que les déductions relatives aux frais de représentation revendiquées par le recourant ne peuvent être admises. La reprise de l'autorité intimée y relative doit dès lors être confirmée. c) Le recourant conteste également la reprise, dans son revenu imposable, d'une deuxième vignette autoroutière, ainsi que l'abonnement demi-tarif CFF. Le recourant soutient que la seconde vignette autoroutière serait un cadeau, affirmation qui n'est nullement prouvée. S'agissant de l'abonnement demi-tarif, il apparaît également que le recourant n'est pas parvenu à apporter la preuve qu'il servait exclusivement à des fins professionnelles. La reprise y afférente doit dès lors être également confirmée.

#### **E. 4**

S'agissant de la période fiscale 2007, le recourant reproche à l'ACI d'avoir comptabilisé, dans son revenu imposable, une reprise pour travaux en cours à concurrence d'un montant de 48'784 fr., correspondant à 1/8 ème de son chiffre d'affaires. a) 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 (art. 18 al. 1 LIFD). Les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante et les personnes morales doivent joindre à leur déclaration les extraits de comptes signés (bilan, compte de résultats) de la période fiscale ou, à défaut d'une comptabilité tenue conformément à l'usage commercial, un état des actifs et des passifs, un relevé des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et apports privés (cf. les art. 42 al. 3 LHID et 125 al. 2 LIFD dans leur version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2015 applicable au cas d'espèce et, depuis le 1er janvier 2016, les art. 42 al. 3 let. b LHID et 125 al. 2 let. b LIFD). En outre, le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte et, sur demande de l'autorité de taxation, il doit notamment fournir des renseignements oraux ou écrits, présenter ses livres comptables, les pièces justificatives et autres attestations ainsi que les pièces concernant ses relations d'affaires (art. 126 al. 2 LIFD). La LIFD ne précise pas la manière d'établir les documents prévus à l'art. 125 al. 2; les états et relevés doivent être dressés de manière à faire ressortir sans trop de peine la situation de fortune et les revenus ou pertes, de manière à ce que le contribuable ait satisfait à son obligation de déclarer et à ce que l'autorité soit en mesure de procéder à sa taxation complète et exacte (Isabelle Althaus-Houriet, in: Commentaire romand de la LIFD, 2<sup>e</sup> édition, Bâle, 2017, n°45 ad art. 125 LIFD). Les relevés doivent respecter les principes de base d'une comptabilité tenue en bonne et due forme (Althaus-Houriet, op. cit., n°45 ad art. 125 LIFD). Sous l'angle du moment de la réalisation du revenu, les indépendants peuvent choisir la méthode de l'encaissement, selon laquelle un revenu est réputé réalisé au moment de l'encaissement seulement et pas déjà lors de la facturation (ATF 2C\_1015/2015 du 8 décembre 2016 consid. 5.7.1; Markus Reich, in Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Art. 1-82, 2<sup>e</sup> éd. 2008, n° 35 ad 16 DBG et n° 23 ad art. 18 DBG; Yves Noël, in Commentaire romand de la LIFD, n° 42 ad art. 18 LIFD; Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 4<sup>e</sup> éd. 2012, p. 99 § 12). La comptabilité des recettes et dépenses ainsi que du patrimoine est une comptabilité de trésorerie, c'est-à-dire qu'elle ne prend en compte que les mouvements financiers réalisés et non également ceux attendus. De même, les écritures d'amortissement et de transitoires n'en font pas partie. Cette forme de comptabilité, du fait qu'elle ne se fonde que sur les encaissements et les décaissements, est fortement simplifiée.

Il suffit en effet de comptabiliser les seuls mouvements financiers lorsqu'ils se réalisent, sans autres considérations. La seule obligation requise par le CO dans une comptabilité simplifiée est celle de respecter le principe de régularité (Rémy Bucheler, Abrégé de droit comptable, Genève/Zurich/Bâle, 2015, p. 60). b) En l'occurrence, le recourant n'a joint à sa déclaration d'impôt qu'un détail de ses recettes et dépenses professionnelles. Il n'a pas fait parvenir, conformément aux exigences de l'art. 125 al. 2 LIFD, un état de ses actifs et passifs, ainsi qu'un relevé des prélèvements et apports privés. Pour ce motif déjà, on ne saurait accorder une force probante particulière au relevé des dépenses et recettes établi par le recourant. Le recourant a confirmé qu'il appliquait le principe de la facturation, et non celui de l'encaissement, pour établir le décompte de ses recettes. En optant pour cette forme de comptabilisation, plutôt que pour la méthode de l'encaissement, le recourant est tenu de prendre également en considération le chiffre d'affaires résultant des travaux en cours. A défaut, les honoraires pris en considération ne seraient pas représentatifs de l'activité effectivement déployée au cours de l'année écoulée. Cela nécessite dès lors, comme l'a relevé à juste titre l'autorité intimée, l'établissement d'un inventaire des travaux en cours. Il n'est en effet pas contesté que les mandats du recourant peuvent s'étaler sur plusieurs périodes fiscales. Dans la mesure où le recourant tient en outre de toute évidence, dans chacun des dossiers en cours, une liste des opérations déjà effectuées, l'évaluation des travaux en cours n'apparaît pas impossible, contrairement à ce que soutient le recourant. Ce dernier n'ayant pas lui-même établi un inventaire des travaux en cours et n'ayant pas fourni un état de ses actifs et passifs, il ne démontre pas que la valeur retenue par l'autorité intimée pour ces travaux, correspondant à 1/8 ème de son chiffre d'affaires, serait invraisemblable. La reprise d'un montant de 48'784 fr. dans le revenu et la fortune imposables du recourant doit dès lors être confirmée. En vertu de l'art. 135 al. 1 LIFD, l'autorité de taxation prend, après enquête, une décision sur la réclamation. Elle peut déterminer à nouveau tous les éléments de l'impôt et, après avoir entendu le contribuable, modifier la taxation même au désavantage de ce dernier. En l'occurrence, l'autorité intimée a, dans le cadre de sa décision sur réclamation, aggravé la position du recourant. Ce dernier a toutefois été invité à se déterminer sur l'ensemble des reprises envisagées, de sorte que son droit d'être entendu a été respecté. Il a en outre eu la possibilité de retirer sa réclamation. L'autorité intimée pouvait dès lors modifier la décision de taxation du 13 novembre 2012 au détriment du recourant, sans que cela ne soit constitutif d'un procédé arbitraire.

## **E. 5**

S'agissant des périodes fiscales 2008, 2009 et 2011, taxées d'office, le recourant conteste trois des reprises effectuées par l'autorité intimée. a) Le recourant reproche en premier lieu à l'autorité intimée d'avoir réduit l'amortissement autorisé d'un véhicule acquis le 2 septembre 2009 pour le prix de 42'000 fr. aa) L'art. 28 LIFD, dans sa teneur en vigueur au cours des périodes fiscales litigieuses, dispose que les amortissements des actifs justifiés par l'usage commercial sont autorisés, à condition que ceux-ci soient comptabilisés ou, à défaut d'une comptabilité tenue selon l'usage commercial, qu'ils apparaissent dans un plan spécial d'amortissements (al. 1). En général, les amortissements sont calculés sur la base de la valeur effective des différents éléments de fortune ou doivent être répartis en fonction de la durée probable d'utilisation de chacun de ces éléments (al. 2). L'art. 32 LI a un contenu similaire. En droit commercial, les amortissements sont la constatation comptable de la perte subie par la valeur d'actifs immobilisés qui se déprécient avec le temps (Bucheler, op. cit., p. 193; Chambre fiduciaire, Manuel suisse d'audit 1998, tome 1, n. 2.3508 p. 261; cf. art. 665, 669 et 960 al. 2 CO, dans leur teneur en vigueur jusqu'au 1 er janvier 2015). Le

poste d'actif concerné est diminué pour tenir compte de sa dépréciation. En droit fiscal, les amortissements sont admis en déduction du bénéfice imposable pour autant que, s'agissant de personnes physiques, le contribuable exerce une activité indépendante, et que le bien amorti appartienne à sa fortune commerciale. Ils doivent être justifiés par l'usage commercial et correspondre à une dépréciation réelle des actifs. Si le contribuable ne tient pas de comptabilité, ils doivent faire l'objet d'un plan spécial d'amortissements (ATF 132 I 175 consid. 2.2 p. 177ss). L'amortissement ordinaire devrait correspondre à la dépréciation réelle du bien qui peut varier d'un exercice à l'autre. Toutefois, la méthode consistant à répartir l'amortissement en fonction de la durée probable de vie de l'actif peut être utilisée pour des raisons de simplification (cf. art. 28 LIFD). L'amortissement mathématique peut se présenter sous deux formes: l'amortissement linéaire se calcule sur la valeur d'acquisition ou sur le prix de revient, de sorte que le montant de l'amortissement est constant d'année en année; l'amortissement dégressif est basé sur la valeur comptable résiduelle, le montant de l'amortissement sera ainsi plus élevé au cours des premières années d'utilisation (ATF 132 I 175 consid. 2.2 p. 177ss et les références citées; Robert Danon, in Commentaire romand de la LIFD, n°22 ad art. 62 LIFD). En principe, les taux d'amortissement admis sur le plan fiscal sont fixés par les autorités fiscales; tel est, par exemple, le cas pour l'impôt fédéral direct: l'Administration fédérale des contributions a publié la "Notice A 1995 relative aux amortissements sur les valeurs immobilisées des entreprises commerciales" (ci-après: la notice A; Archives 63 p. 638 ss) qui indique les taux d'amortissement normaux en pour cent de la valeur comptable; pour les amortissements sur la valeur d'acquisition, les taux sont réduits de moitié. bb) S'agissant des véhicules à moteur en tous genre, la notice A prévoit un amortissement de 40% sur la valeur résiduelle, si l'on applique la méthode d'amortissement dégressive. Le montant de l'amortissement s'élève par conséquent à 5'600 fr. la première année, compte tenu d'une durée de possession de quatre mois. Le recourant ne démontre pas pour quels motifs un amortissement plus important, correspondant à 85,72% de la valeur du véhicule, devrait être comptabilisé, ce d'autant plus que le recourant ne tient pas un plan spécial d'amortissement. Il y a lieu dès lors de confirmer la reprise relative à l'amortissement du véhicule. b) Le recourant conteste ensuite le refus de l'autorité intimée de déduire de son revenu un forfait de 6'000 fr. pour ses frais de représentation et vêtements professionnels. aa) D'après l'art. 27 al. 1 LIFD, les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais justifiés par l'usage commercial ou professionnel. La déductibilité de ces frais est conditionnée par la preuve de leur nécessité au regard de l'activité exercée (ATF 2C\_132/2010 du 17 août 2010 consid. 3.2; Yves Noël, op. cit., n° 2 ad art. 27 LIFD). Selon un principe généralement admis en matière fiscale, il incombe à celui qui fait valoir l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266; 2C\_132/2010 précité, consid. 3.2). Conformément à ce principe, le contribuable doit prouver ou rendre vraisemblable le caractère commercial des dépenses professionnelles comptabilisées. Les frais engagés par un contribuable astreint à tenir des livres doivent être régulièrement comptabilisés et celui-ci doit être en mesure de prouver qu'il s'agit de dépenses effectives et justifiées commercialement (Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, 6e éd. 2002, p. 416). Les exigences auxquelles doivent répondre les pièces comptables requises par l'art. 125 al. 2 LIFD dépendent des circonstances du cas d'espèce, en particulier du type d'activité et de l'ampleur de cette dernière. Dans tous les cas, elles 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 contrôlées dans des conditions raisonnables par les autorités fiscales (ATF 2C\_551/2012 du 16 mai 2013 consid.

#### **E. 6**

D'une manière générale, le recourant reproche à l'autorité intimée d'avoir porté atteinte au principe de la bonne foi en revenant sur sa pratique. Les décisions de taxation n'ont en principe d'effet que pour la période fiscale qu'elles concernent et ne lient pas l'autorité de taxation pour les périodes ultérieures (ATF 2C\_585/2012 et 2C\_586/2012 du 6 mars 2014 consid. 8; 2A.367/2005 du 20 décembre 2005 consid. 4.2.2; 2A.101/1994 du 17 juillet 1996 consid. 4c, StE 1997 B 93.4 n° 4). Par conséquent, le fait que l'autorité de taxation a admis une déduction pour une période fiscale précédente ne pouvait constituer l'assurance qu'il en irait de même pour les années fiscales suivantes. Le grief est rejeté.

#### **E. 7**

Le recours doit ainsi être rejeté et la décision attaquée confirmée. Un émolument est mis à la charge du recourant, qui succombe. Il n'est pas alloué de dépens.

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