

VD_OMNI FI.2019.0205 vom 8. Januar 2021

VD Tribunal cantonal, 2021-01-08, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2019.0205

FR: VD_OMNI FI.2019.0205 du 8 janvier 2021

IT: VD_OMNI FI.2019.0205 del 8 gennaio 2021

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Recours contre une taxation ne tenant pas compte de pertes (dans un premier temps non déclarées) survenues dans le cadre d'une activité lucrative indépendante. Le recourant n'a pas produit de comptabilité conforme aux exigences posées par la loi. Certes, il n'était pas astreint à tenir une comptabilité au sens commercial. Toutefois, il devait disposer de documents de nature à prouver ses déclarations. Le seul document donnant une vision globale pour 2015 de son activité indépendante semble n'avoir été finalisé qu'en mars 2017. Sa valeur probante est réduite, en raison de la tardiveté de sa production. En outre, les documents produits par le recourant contiennent diverses erreurs comptables ou éléments surprenants; quant aux pièces justificatives, elles sont incomplètes. Ainsi en retenant qu'aucune perte ne pouvait être déduite du revenu imposable pour la période fiscale 2015, l'autorité intimée a correctement appliqué la loi. Rejet du recours. Recours déclaré irrecevable par le TF (2C_152/2021 du 22 février 2021).

Erwägungen

E. 1

A teneur de l'art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), le contribuable peut s'opposer à la décision sur réclamation de l'autorité de taxation en s'adressant, dans les 30 jours à compter de la notification de la décision attaquée, à une commission de recours indépendante des autorités fiscales. Aux termes de l'art. 199 de la loi cantonale du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; BLV 642.11), le recours au Tribunal cantonal s'exerce conformément à la loi sur la procédure administrative. Le recours, bien que sommairement motivé, ayant été interjeté dans la forme prescrite (cf. art. 140 al. 2 LIFD et 79 de la loi cantonale du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36]) et dans le délai de trente jours (cf. art. 140 al. 1 LIFD et 95 LPA-VD), il y a lieu d'entrer en matière.

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, 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. 3

L'objet du litige porte sur la déductibilité d'une perte dans le cadre de l'activité indépendante et sur les preuves devant être fournies par le contribuable. a) L'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques (art. 16 al. 1 LIFD). Sont notamment imposables, conformément aux art. 17, respectivement 18 LIFD, tous les revenus provenant d'une activité lucrative dépendante ou indépendante. Les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel, parmi lesquels figurent notamment les pertes effectives sur des éléments de la fortune commerciale, à condition qu'elles aient été comptabilisées (art. 27 al. 1 et 2 let. b LIFD). Les art. 19 al. 1, 20 al. 1, et 31 al. 1 et 2 let. b LI ont un contenu identique à celui de la loi sur l'impôt fédéral direct et conforme à la loi sur l'harmonisation fiscale (cf. art. 7 al. 1 et 8 al. 1, 10 al. 1 let. c de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]). Ceci présuppose que l'assujetti tienne une certaine forme de comptabilité. Cette exigence de comptabilisation a été reconnue pour diverses activités indépendantes, sans égard à la question de savoir si le contribuable est, ou non, astreint à tenir des livres selon l'art. 957 CO (voir arrêt TF 2C_835/2012 du 1^{er} avril 2013 consid. 7.2.1). En d'autres termes, il faut différencier l'obligation de tenir une comptabilité, imposée par le droit commercial, et celle imposée par le droit fiscal, pour prétendre à la déductibilité des pertes. Ainsi, un contribuable, non astreint, par le droit commercial, à tenir une comptabilité, sera néanmoins contraint à cette exigence s'il entend porter en déduction de ses revenus imposables les pertes et autres charges de l'exercice. Les contribuables 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 1^{er} 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 exigences auxquelles doivent répondre ces états dépendent des circonstances du cas d'espèce, en particulier du type d'activité et de l'ampleur de cette dernière (cf. arrêt TF 2C_669/2008 du 8 décembre 2008 consid. 7.1, confirmant l'arrêt FI.2006.0115 du 15 juillet 2008). Dans tous les cas, ils 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 (arrêt FI.2015.0069 du 11 juillet 2016 consid. 7b; Isabelle Althaus-Houriet, in : Commentaire romand de la LIFD, 2e éd., Bâle 2017, n° 45 ad art. 125 LIFD). Si une certaine liberté de choix doit être reconnue au contribuable s'agissant de la comptabilisation de ses charges, celle-ci ne doit pas conduire à un enregistrement à bien plaisir, variant à chaque exercice, sans motifs objectifs, rendant le contrôle de la déduction difficile si ce n'est impossible (voir arrêt TF 2C_835/2012 du 1^{er} avril 2013 consid. 7.2.2 et 7.2.3). 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). Ils doivent en principe être établis chronologiquement aux dates successives de bouclage des exercices commerciaux déterminants pour les périodes fiscales en cause et doivent être datés et signés par le contribuable, étant précisé qu'il ne suffit pas de signer a posteriori les pièces en cause pour que des défauts déjà constatés, qui dépasseraient la simple absence de signature, disparaissent et que les pertes litigieuses soient considérées comme comptabilisées (cf. arrêt TF 2C_835-836/2012 du 1^{er} avril 2013 consid. 7.2.2 et 7.2.3). Ces exigences sont d'autant plus importantes 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), ce qu'il lui incombe de prouver (ATF 133 II 153 consid. 4.3 p. 158; arrêt TF 2C_87/2015 du 23 octobre 2015 consid. 6.5 et les références citées). b) L'autorité doit vérifier la déclaration (cf. art. 123 et 126 LIFD; art. 172 et 176 LI). Elle doit déterminer d'office tous les éléments pertinents en vue de la taxation, même en cas de violation de son obligation de coopérer par le contribuable. Il appartient ainsi à l'autorité d'établir les faits qui fondent la créance d'impôt ou qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (cf. ATF 140 II 248 consid. 3.5 p. 252 et les références citées). Cela étant, il n'appartient pas aux autorités fiscales de rétablir la comptabilité défaillante du contribuable (cf. arrêt TF 2C_669/2008 du 8 décembre 2008 consid. 7.1, confirmant l'arrêt FI.2006.0115 du 15 juillet 2008). La justification de frais revendiqués en déduction du revenu doit être établie par le contribuable; ce principe est issu de l'art.

E. 8

CC, selon lequel chaque partie doit alléguer et prouver les faits dont elle entend déduire son droit, disposition applicable par analogie en matière fiscale (cf. arrêts TF 2C_1081/2013 et 2C_1164/2013 du 2 juin 2014 consid. 5.5 et les références citées; FI.2019.0140 du 26 juin 2020 consid. 3), le défaut de preuve allant toujours au détriment de la partie qui entendait tirer un droit du fait allégué mais non prouvé (v. Pierre Moor / Etienne Poltier, Droit administratif, vol. II, 3^e éd., Berne 2011, n° 2.2.6.4). En l'absence de lacune matérielle ou d'irrégularité formelle permettant de mettre en doute la force probante d'une comptabilité, celle-ci bénéficie en principe d'une présomption d'exactitude (ATF 106 Ib 316 consid. 3d; Archives 49 p. 670, 56 p. 79 consid. 4b). En revanche, en cas de comptabilité entachée d'une irrégularité formelle, le fardeau de la preuve est renversé (FI.2006.0111 du 23 mars 2007 consid. 3) . Cela n'exclut cependant pas que le contribuable apporte la preuve de l'exactitude de la comptabilité d'une autre manière. Dans un tel cas, la simple vraisemblance ne suffit toutefois pas (arrêt FI 1999.0016 du 19 décembre 2000). c) En l'espèce, force est de constater que le recourant n'a pas produit de comptabilité conforme aux exigences posées par la loi. Certes, il n'était pas astreint à tenir une comptabilité au sens commercial. Toutefois, il devait disposer d'un état des actifs et des passifs, un relevé des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et apports privés, de nature à prouver les déclarations

faites à l'autorité fiscale. Si l'on reprend l'historique de l'affaire, on constate tout d'abord que le recourant n'a déclaré aucune perte dans sa déclaration fiscale en août 2016. Cette omission est probablement imputable au fait qu'il ne disposait pas d'un état clair de son activité indépendante, en l'absence d'une comptabilisation précise et régulière de ses produits et de ses charges. Ultérieurement, en novembre 2016, le recourant a établi un tableau récapitulatif des charges encourues en 2015. Avec ce tableau, il a transmis certaines pièces, à savoir des attestations de dettes, des attestations de capital et d'intérêts, des factures, des rappels, des propositions de plans de paiement, des relevés de compte, un décompte TVA, le solde du livre de caisse au 31 décembre 2014 d'un montant de 193'906 fr. 20, le solde du livre de caisse au 31 mars 2015, d'un montant de 30'306 fr. 90, et la convention de remise de commerce pour 35'000 fr. Ensuite, en mars 2017, le contribuable a produit son grand livre (dont on comprend qu'il l'a reconstitué à ce moment-là) et des documents originaux de divers plans de paiement en cours. Il faut en premier lieu constater au sujet des documents produits que le seul document donnant une vision globale pour 2015 de l'activité indépendante du recourant semble n'avoir été finalisé qu'en mars 2017 (selon le courriel du recourant lui-même du 6 mars 2017 et compte tenu du fait que ce type de pièce avait été requis sans succès par l'autorité durant les mois précédents). En tous les cas, ce n'est qu'à ce moment qu'il a été transmis à l'autorité intimée. Au vu de la jurisprudence précitée, c'est à juste titre que l'autorité intimée a considéré que sa valeur probante était réduite, en raison de la tardiveté de sa production. En outre, les documents produits par le recourant contiennent diverses erreurs comptables ou éléments surprenants: le solde caisse est négatif, la marge brute est quasiment nulle, les charges sociales ont été comptabilisées à double, le chiffre d'affaires est comptabilisé en une seule écriture, certaines charges s'apparentent plutôt à des remboursements de dette (à ce propos, l'autorité intimée cite notamment les écritures au journal du 5 janvier 2015 pour 92 fr. 45 et du 23 mars 2015 pour 1'249 fr. 15, sous Facture du plan de paiement Loterie Romande). Par ailleurs, pour ce qui concerne question de l'investissement initial, le recourant soutient que le fonds de commerce lui avait coûté 79'000 fr. En le revendant 35'000 fr., il avait ainsi fait une perte de 44'000 fr. L'autorité intimée expose à juste titre que, pour déterminer le résultat de la vente du commerce du recourant, il faut tenir compte de la valeur comptable du commerce au moment de la vente (et non de son prix d'acquisition). Or les derniers comptes produits par le recourant démontrent que des amortissements ont été opérés sur le goodwill et les agencements. Le goodwill et les agencements ont par la suite disparu des éléments comptables remis. Ceci constitue un élément supplémentaire permettant de douter de l'exactitude des comptes produits. S'ajoute à la production tardive de la comptabilité et aux erreurs de comptabilisation, le fait que le recourant n'a pas produit l'ensemble des pièces justificatives se rapportant à la comptabilité de l'année 2015. Au vu de cette situation de fait confuse et en l'absence d'éléments de preuve solides, c'est à juste titre que l'autorité intimée a retenu que les allégations du recourant ne pouvaient pas être suivies. Ainsi en retenant qu'aucune perte ne pouvait être déduite du revenu imposable du recourant pour la période fiscale 2015, l'autorité intimée a correctement appliqué la loi sur l'impôt fédéral direct et la loi sur les impôts cantonaux. d) Le recourant estime qu'en comparant l'année concernée aux années précédentes, on comprend qu'il était impossible de ne pas faire de pertes. A cet égard, il faut en premier lieu souligner que 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 (entre autres, arrêts TF 2C_585/2012 et 2C_586/2012 du 6 mars 2014 consid. 8, 2A.367/2005 du 20 décembre 2005 consid. 4.2.2). Par conséquent, le fait que

l'autorité de taxation a admis une perte pour la période fiscale 2014 n'implique pas qu'elle doit faire de même pour les années fiscales suivantes. Au surplus, l'année 2015 présente une différence, par rapport à l'année 2014, avec la vente du commerce qui a généré un produit de 35'000 fr., montant que le recourant n'a pas déclaré mais dont il conviendrait de tenir compte si une perte entrait en considération. Dès lors, seule une perte supérieure à 35'000 fr. pourrait avoir une incidence fiscale dans le cas d'espèce. Or le recourant se fonde sur une perte de 33'090 fr., dont la prise en compte ne modifierait pas sa situation. 4. Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. Le recourant, qui succombe, supportera les frais de justice (art. 49 al. 1 LPA-VD). Il n'y a pas matière à allouer des dépens (art. 55 al. 1 a contrario LPA-VD).

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