

# VD\_OMNI FI.2021.0080 vom 11. August 2022

VD Tribunal cantonal, 2022-08-11, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2021.0080](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2021.0080)

FR: VD\_OMNI FI.2021.0080 du 11 août 2022

IT: VD\_OMNI FI.2021.0080 del 11 agosto 2022

## Regeste

A. \_\_\_\_\_, B. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Confirmation du refus de l'ACI de reconnaître l'activité indépendante alléguée par le recourant et par conséquent d'admettre en déduction les pertes figurant dans sa comptabilité. Les tâches qu'il a effectuées au profit des établissements publics exploités par les sociétés dont il était associé gérant président, respectivement associé gérant, faisaient en effet partie de ses obligations légales en vertu du droit des sociétés; elles ne relèvent dès lors pas de l'exercice d'une activité lucrative indépendante accessoire. Recours au TF rejeté (arrêt 9C\_658/2022).

## Erwägungen

### E. 1

Interjeté en temps utile (cf. art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11] et art. 95 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36], applicable par renvoi de l'art. 199 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux [LI; BLV 642.11]), le recours satisfait par ailleurs aux autres conditions formelles de recevabilité (cf. en particulier art. 140 al. 2 LIFD et 79 al. 1 LPA-VD, applicable par renvoi de l'art. 99 LPA-VD), de sorte qu'il y a lieu d'entrer en matière sur le fond.

### 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, la question à trancher est la même pour les deux catégories d'impôt. La problématique est par ailleurs réglée de manière identique en droit fédéral 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.

### **E. 3**

Dans un argument d'ordre formel, les recourants se plaignent de la violation de leur droit d'être entendu, dans la mesure où l'échange de courriers électroniques entre l'autorité intimée et la Police du commerce au sujet de la nécessité d'heures de présence minimum du recourant auprès des établissements qu'il gérait n'a pas été porté à leur connaissance. A titre de mesures d'instruction, le recourant demande son audition ainsi que celle de deux témoins. a) Le droit d'être entendu, tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 Cst., comprend notamment le droit pour l'administré de prendre connaissance du dossier, de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique, de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 145 I 167 consid. 4.1, 142 III 48 consid. 4.1.1 et les références). Ces garanties sont concrétisées par les art. 33 ss LPA-VD relatifs aux droits des parties. Il résulte en particulier de l'art. 33 LPA-VD qu'hormis lorsqu'il y a péril en la demeure, les parties ont le droit d'être entendues avant toute décision les concernant (al. 1); sauf disposition expresse contraire, elles ne peuvent prétendre être auditionnées par l'autorité (al. 2). Le droit d'être entendu est une garantie constitutionnelle de caractère formel, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (cf. ATF 144 I 11 consid. 5.3; 142 II 218 consid. 2.8.1). Selon la jurisprudence, sa violation peut cependant être réparée lorsque la partie lésée a la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'un plein pouvoir d'examen. Toutefois, une telle réparation doit rester l'exception et n'est admissible, en principe, que dans l'hypothèse d'une atteinte qui n'est pas particulièrement grave aux droits procéduraux de la partie lésée; cela étant, une réparation de la violation du droit d'être entendu peut également se justifier, même en présence d'un vice grave, lorsque le renvoi constituerait une vaine formalité et aboutirait à un allongement inutile de la procédure, ce qui serait incompatible avec l'intérêt de la partie concernée à ce que sa cause soit tranchée dans un délai raisonnable (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 et références). Le droit d'être entendu ne s'oppose pas à ce que l'autorité mette un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude qu'elles ne pourraient l'amener à modifier son opinion (ATF 136 I 229 consid. 5.3 p. 236; 130 II 425 consid. 2.1 p. 429; 119 Ib 492 consid. 5b/bb p. 505/ 506). b) En l'occurrence, l'échange de courriers électroniques entre l'autorité intimée et la Police du commerce au sujet des heures de présence nécessaire du recourant auprès des établissements \*\*\*\*\* et \*\*\*\*\*, daté des 9 et 13 octobre 2020, n'a effectivement pas été porté à la connaissance des recourants avant la décision sur réclamation du 17 juin 2021, ce qui constitue une violation objective de leur droit d'être entendu. Il y a néanmoins lieu de considérer que celle-ci a été guérie en cours de procédure de recours, du moment que le tribunal dispose d'un plein pouvoir d'examen en fait et en droit et que les recourants ont eu largement la possibilité de s'exprimer sur le contenu de cette pièce dans le cadre de leurs écritures. S'agissant de l'audition du recourant et des témoins, ces réquisitions d'instruction sont rejetées par appréciation anticipée des preuves. En effet, le recourant s'est abondamment exprimé par écrit sur l'ensemble des faits pertinents et moyens juridiques à l'appui de ses conclusions, de sorte que le tribunal ne discerne pas ce que son audition pourrait apporter davantage. Il en est de même de l'audition des deux

témoins qui est censée établir les heures de présence du recourant aux établissements \*\*\*\*\* et \*\*\*\*\* , dès lors que ce fait n'est pas déterminant pour l'issue du litige comme on le verra ci-après.

#### **E. 4**

Sur le fond, le litige porte sur le refus de l'administration fiscale de reconnaître l'activité indépendante accessoire alléguée par le recourant et par conséquent d'admettre en déduction les pertes figurant dans sa comptabilité. a) Aux termes des art. 16 al. 1 LIFD et 19 al. 1 LI, l'impôt sur le revenu a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. Sont notamment imposables, conformément aux art. 17 et 18 LIFD, respectivement 20 et 21 LI, tous les revenus provenant d'une activité lucrative dépendante ou indépendante. Le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 26 à 33 LIFD, respectivement 30 à 27 LI. Les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent en particulier déduire les pertes effectives sur des éléments de la fortune commerciale (cf. art. 27 al. 2 let. b LIFD et 21 al. 2 let. b LI), ainsi que les pertes subies durant les sept exercices précédant la période fiscale pour autant qu'elles n'aient pas pu être prises en considération lors du calcul du revenu imposable des années concernées (cf. art. 31 al. 1 LIFD et 35 al. 1 LI). b) Selon la jurisprudence, l'activité lucrative indépendante est l'activité entreprise par une personne à ses propres risques, avec la mise en œuvre de travail et de capital, dans une organisation librement choisie dans le but d'obtenir un gain en participant à la vie économique (cf. ATF 125 II 113 consid. 5b; 121 I 259 consid. 3c; ég. Yves Noël, in Noël/Aubry Girardin (éd.), Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2<sup>ème</sup> éd., Bâle 2017 [ci-après: CR-LIFD], ad art. 18 n. 2 ss; Markus Reich/Julia von Ah, in Zweifel/Beusch (éd.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundesteuer, 3<sup>ème</sup> . éd., Bâle 2017, ad art. 18 n. 14). Une telle activité peut être exercée à titre principal ou accessoire, de manière durable ou temporaire. Pour déterminer si l'on se trouve en présence d'une activité lucrative indépendante, il convient de se fonder sur l'ensemble des circonstances du cas; les différents critères ne doivent pas être examinés de manière isolée, et peuvent être réalisés avec une intensité variable (cf. ATF 125 II 113 consid. 5b, p. 120 s.; ATF 122 II 446 consid. 5a p. 452 s). Il est dans l'ordre des choses qu'une activité entreprise en vue d'en tirer un revenu connaisse une période de démarrage au cours de laquelle les charges excèdent les produits ou sont tout juste couvertes par ceux-ci. C'est également un fait d'expérience qu'une activité longtemps bénéficiaire peut, à un moment donné, devenir déficitaire. Tant que ces situations ont un caractère passager et qu'il existe une perspective d'amélioration ou de redressement à terme raisonnable, ces situations ne font pas perdre à l'activité en question son caractère lucratif, et c'est d'ailleurs précisément en vue d'hypothèses de ce genre que les dispositions relatives à la déduction des pertes ont été conçues. Si, au contraire, ces situations perdurent, la constatation s'impose que l'activité n'a pas ou n'a plus de justification économique, et il appartient à celui qui l'exerce d'en tirer les conséquences en cessant ou en réorientant son activité. S'il persiste en revanche dans l'exercice de cette activité en y engageant des moyens financiers propres dont il dispose par ailleurs et qu'aucun investisseur ne consentirait raisonnablement à engager, il opère alors un choix qui échappe à des critères de rationalité économique. Il maintient, en d'autres termes, de manière purement artificielle une activité économiquement condamnée et qui, partant, ne saurait plus être qualifiée de lucrative. Les dépenses qu'il y consacre ne peuvent alors, pour cette raison même, plus être considérées comme engagées en vue de se procurer un revenu; elles sont au contraire motivées par des considérations extra économiques; elles relèvent, en

conséquence, de l'emploi du revenu (ou de la fortune) privé et, comme telles, ne sont pas déductibles du revenu brut (cf. TF 2A.40/2003 du 12 septembre 2003 consid. 2.3; ég. arrêt FI.2019.0113 du 12 novembre 2019 consid. 3b). c) La qualification de l'activité par les autorités d'assurances sociales ne lie pas le fisc, pas plus que les rapports de droit civil (cf. Yves Noël, in CR-LIFD, ad art. 18 n. 4). Pour l'autorité de taxation, l'élément décisif sera la mesure de l'indépendance personnelle et économique de l'intéressé dans l'accomplissement de sa tâche. Exerce une activité dépendante celui qui s'engage pour une durée déterminée ou indéterminée à fournir des prestations contre rémunération en se soumettant aux instructions de son employeur. Est indépendant celui qui exerce son activité selon sa propre organisation librement choisie - reconnaissable de l'extérieur - et à ses propres risques et profits (ATF 121 I 259 consid. 3). Le Tribunal fédéral a jugé sur cette base que les administrateurs, quand bien même leur activité reposerait sur un contrat de mandat, n'exerçaient pas une activité indépendante sur le plan fiscal (cf. ATF 121 I 259 consid. 3 et 4). En effet, s'ils jouissent d'une grande liberté personnelle pour l'organisation de leur travail, cette liberté est néanmoins délimitée par une réglementation légale et statutaire stricte (cf. art. 707 ss CO), ainsi que par le pouvoir de décision des autres membres, car les décisions sont en général collectives (cf. art. 707 al. 1 CO). Ils sont en outre nommés et peuvent être révoqués par l'assemblée générale, à laquelle ils doivent rendre des comptes (cf. art. 698 al. 2 ch. 2 et 5, 705 et 716a ch. 6 CO). Leur indépendance économique est de plus limitée et leur rémunération consiste souvent en indemnités forfaitaires. Même s'ils reçoivent des sommes liées à l'importance de leur travail ou aux résultats de l'entreprise ( tantièmes), ils n'exercent toutefois pas à proprement parler leur activité à leurs risques et profits. Sur le plan économique, ils n'ont pas la liberté de facturer les honoraires qu'ils veulent. Dès lors, même si elle tient du mandat, leur activité n'a pas la liberté de celle d'un indépendant fournissant ses prestations sous sa seule responsabilité (cf. ATF 121 I 259 consid. 3d et 4b). Le Tribunal fédéral a réservé toutefois l'activité que pourrait avoir le contribuable en sus de sa participation aux organes sociaux et qui n'apparaîtrait pas du tout liée à son mandat dans un conseil d'administration de la société, cette activité devant être qualifiée pour elle-même compte tenu des circonstances de l'espèce (cf. ATF 121 I 259 consid. 3d). Cette jurisprudence, qui a été développée pour les administrateurs de SA, vaut également pour les associés gérants de Sàrl, dont la situation est assimilable même si la réglementation légale est moins stricte.

## **E. 5**

a) En l'espèce, le recourant, avec D. \_\_\_\_\_, a fondé et fait inscrire le 19 mai 2011 au registre du commerce les sociétés E. \_\_\_\_\_ et F. \_\_\_\_\_ : ces sociétés ont toutes deux pour but la gestion d'établissements publics dans le domaine de la restauration, bars, cafés et discothèques, la création de concepts marketing et la réalisation d'événements; les deux co-fondateurs en sont respectivement associé gérant président et associé gérant avec signature collective à deux. E. \_\_\_\_\_ a été mise le 19 mai 2011 au bénéfice d'une autorisation d'exploiter l'enseigne \*\*\*\*\* à Lausanne, l'autorisation d'exercer étant délivrée à A. \_\_\_\_\_. Ces autorisations ont été régulièrement renouvelées jusqu'au 30 septembre 2015. F. \_\_\_\_\_, pour sa part, a été mise le 24 janvier 2013 au bénéfice d'une autorisation d'exploiter l'enseigne \*\*\*\*\* à Lausanne, l'autorisation d'exercer étant délivrée à A. \_\_\_\_\_, pour une durée allant du 1er décembre 2012 au 31 décembre 2015. E. \_\_\_\_\_ et F. \_\_\_\_\_ ont été déclarées en faillite respectivement le 11 juillet 2013 et le 28 avril 2016. Le recourant fonde notamment sa position sur les deux contrats de mandat qu'il a produit le 4 décembre 2020 dans le cadre de la procédure de réclamation: le premier,

daté du 1er juillet 2011, le lie à E. \_\_\_\_\_; il prévoit que l'intéressé s'engage à fournir certaines prestations (gérer l'établissement public "\*\*\*\*\*", assumer les relations avec les différentes autorités administratives, assurer la gestion administrative, notamment du personnel et de la comptabilité en collaboration avec une fiduciaire, prospecter la clientèle "Business" pour l'organisation d'évènements, participer à la mise en place de la communication, relations publiques, divers) contre une rémunération mensuelle de 2'500 fr. payable trimestriellement; le second, daté du 1er novembre 2012, le lie à F. \_\_\_\_\_; il prévoit que l'intéressé s'engage à fournir certaines prestations (gérer l'établissement public "\*\*\*\*\*", assumer les relations avec les différentes autorités administratives, assurer la gestion administrative, notamment du personnel et de la comptabilité en collaboration avec une fiduciaire, prospecter la clientèle "Business" pour l'organisation d'évènements, participer à la mise en place de la communication, relations publiques, divers) contre une rémunération mensuelle de 2'000 fr. payable trimestriellement. Avec l'autorité intimée, on peut s'interroger sur la force probante de ces pièces produites de nombreuses années après le début des litiges opposant le recourant à l'autorité fiscale. Quoiqu'il en soit, il résulte des circonstances auxquelles il y a lieu d'appliquer la jurisprudence rappelée ci-dessus (cf. supra consid. 4c) que les tâches effectuées par le recourant au profit des établissements publics \*\*\*\*\* et \*\*\*\*\* exploités par les sociétés dont il était associé gérant président, respectivement associé gérant (à savoir: gérer l'établissement public, assumer les relations avec les différentes autorités administratives, assurer la gestion administrative, notamment du personnel et de la comptabilité en collaboration avec une fiduciaire, prospecter la clientèle "Business" pour l'organisation d'évènements, participer à la mise en place de la communication, relations publiques, divers), font partie de ses obligations légales en vertu du droit de sociétés et ne relèvent pas de l'exercice d'une activité lucrative accessoire indépendante. En effet, bien que jouissant d'une grande liberté personnelle pour l'organisation de son travail, le recourant était tenu dans le cadre de sa gestion par les règles de la société à responsabilité limitée. Son activité et ses décisions étaient soumises à la loi (cf. art. 809 ss CO) et aux statuts de ces sociétés. Son indépendance économique était en outre limitée à des honoraires forfaitaires de 2'500 fr., respectivement 2'000 fr. par mois, ce qui permet de déduire qu'il n'exerçait pas cette gestion à ses risques et profits. Sur le plan économique, il n'avait donc pas la liberté de facturer les honoraires qu'il voulait. Dès lors, même si elle tenait du mandat, son activité n'avait pas la liberté de celle d'un indépendant fournissant ses prestations sous sa seule responsabilité. Par ailleurs, si tel était le cas, il est pour le moins étonnant de constater que malgré des pertes constantes et des honoraires non payés, le recourant ait continué à fournir des prestations en vertu d'un mandat indépendant résiliable. Cela met en doute non seulement la réalité de l'activité commerciale indépendante du recourant, mais également sa volonté de réaliser un bénéfice. Il en résulte que l'activité du recourant pour ses sociétés doit être qualifiée de dépendante. Peu importe à cet égard que le recourant ait été autorisé par son employeur principal (C. \_\_\_\_\_) à exercer une activité lucrative accessoire ou qu'il ait investi l'équivalent d'un taux de 60% dans cette activité. Il est également peu relevant qu'il se soit affilié rétroactivement à la Caisse AVS comme indépendant, se fondant sur ses propres déclarations d'une activité occasionnelle. L'extrait de l'Office fédéral de la statistique imprimé le 6 juillet 2021, produit par le recourant dans le cadre de la procédure de recours seulement, de sorte que sa force probante est sujet à caution, ne lui est par ailleurs d'aucun secours. En effet, cet extrait, répertoriant A. \_\_\_\_\_ comme entreprise individuelle sous IDE CHE-\*\*\*\*\*, précise que les informations fournies sont informelles, sans garantie et n'entraînant pas l'effet de

publicité; il n'indique pas la date de l'inscription. Le numéro d'entreprise individuelle y figurant n'a jamais été utilisé par le recourant auparavant alors qu'il s'efforçait depuis des années à démontrer à l'autorité fiscale la réalité de son activité lucrative indépendante. b) Il résulte également de l'ensemble des circonstances et des pièces au dossier que c'est également en qualité d'associé gérant président, respectivement d'associé gérant, que le recourant a consenti des prêts aux deux sociétés dans lesquelles il détenait la moitié des participations, devenues surendettées, et qu'il a postposé par la suite ses créances. Ces prêts ne sauraient en effet être mis en relation avec une quelconque activité indépendante du recourant. Il s'agit au contraire de prêts personnels comme la totalité des pièces bancaires produites avec les déclarations d'impôt litigieuses l'attestent. Le même constat s'impose pour les contrats conclus avec H.\_\_\_\_\_ et la BCV, dans le cadre desquels le recourant et son associé se sont engagés à l'évidence comme porteurs de parts dans la Sàrl, à titre personnel, et non pas en vertu d'une activité lucrative indépendante, dont la cour peine à saisir la teneur. Ces contrats portent par ailleurs sur des éléments du patrimoine de la société E.\_\_\_\_\_. c) Le recourant ne démontre pour le surplus aucune autre activité lucrative qui ne se confonde pas avec celles dont il était tenu de réaliser en tant qu'associé gérant président, respectivement associé gérant en vertu du droit des sociétés. En particulier, la comptabilité, établie et produite ultérieurement, ne fait ressortir aucune activité commerciale. Le bilan et les comptes d'exploitation ne reflètent pas la mobilisation de ressources ou la création de valeur ajoutée. Seules les postes participations et prêts sont à l'actif du bilan. Au surplus, le mandataire admet dans son courrier du 4 décembre 2020 qu'aucun flux financier ne figure dans la comptabilité du réclamant, au motif du défaut de liquidités dès le démarrage de l'activité qui aurait eu lieu en 2011. Les pièces produites par le recourant pour prouver que la détention de participations dans ses sociétés et l'octroi de prêts à ces dernières lui ont permis d'attirer de nouveaux clients (\*\*\*\*\*, \*\*\*\*\* et \*\*\*\*\*) ont été produites seulement lors des écritures des recourants du 21 septembre 2021 dans le cadre de la procédure de recours sur une entête I.\_\_\_\_\_ qui n'avait jamais figuré sur les pièces produites avec les déclarations d'impôt litigieuses, de sorte qu'elles semblent avoir été établies pour les besoins de la cause. Les comptabilités établies également après-coup par le recourant n'en font par ailleurs pas état. En outre, indépendamment de la valeur probante de ces pièces, les faibles montants facturés ne suffisent pas à prouver une quelconque activité indépendante du recourant ou à mettre en relation avec celle-ci les montants des prêts consentis à ses sociétés. En définitive, comme le relève l'ACI, la comptabilité d'une entreprise est présumée répertorier la création de richesse durant un cycle économique donné, ce qui n'est pas identifié dans le cas d'espèce. d) C'est donc à juste titre que l'ACI a qualifié les pertes revendiquées par les recourants comme pertes en capital privées (non déductibles du revenu) et non pas comme pertes d'une activité lucrative indépendante accessoire (déductibles).

## **E. 6**

Il résulte des considérants qui précèdent que le recours doit être rejeté et la décision entreprise confirmée. Les recourants, qui succombent, supporteront les frais de justice (cf. art. 49 al. 1 LPA-VD), solidairement entre eux (cf. art. 51 al. 2 LPA-VD). Il n'est pas alloué de dépens (cf. art. 55 al. 1 a contrario LPA-VD).