

# VD\_OMNI FI.2023.0013 vom 3. Januar 2024

VD Tribunal cantonal, 2024-01-03, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2023.0013](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2023.0013)

FR: VD\_OMNI FI.2023.0013 du 3 janvier 2024

IT: VD\_OMNI FI.2023.0013 del 3 gennaio 2024

## Regeste

A. \_\_\_\_\_, B. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Admission partielle du recours dirigé contre la décision sur réclamation rendue par l'ACI. L'autorité de taxation pouvait considérer qu'elle n'était pas liée par l'extrait de compte produit par les recourants. L'autorité de taxation a toutefois renoncé à inviter les recourants à produire une comptabilité simplifiée, sous la menace de les taxer d'office, et a reconstitué la comptabilité relative à l'activité lucrative indépendante. Le Tribunal n'est ainsi pas limité par les exigences accrues de recevabilité en lien avec la voie de la taxation d'office. Les contribuables ont en l'occurrence établi qu'un local de leur maison, d'une superficie de 42 m<sup>2</sup>, était affecté quasi exclusivement à l'activité indépendante du recourant, en lieu et place des 12 m<sup>2</sup> retenus par l'autorité intimée sur la base des normes du SECO. Confirmation pour le surplus des bases de calcul de la charge de loyer hypothétique (pourcentage de la valeur locative + forfait de 10% de charges), sous la réserve des surfaces prises en compte.

## 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 analogie 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, 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. entre autres arrêts FI.2018.0074 du 22 novembre 2018 consid. 2; FI.2016.0037 du 16 décembre 2016 consid. 2 et FI.2015.0069 du 11 juillet 2016 consid. 2).

### **E. 3**

Le litige porte sur la détermination du revenu d'activité lucrative indépendante du recourant, au travers des raisons de commerce "\*\*\*\*\*" et "\*\*\*\*\*", qui sont traitées dans le même décompte. Sur les points non litigieux, la décision sur réclamation est entrée en force.

a) Selon l'art. 16 al. 1 LIFD, l'impôt sur le revenu des personnes physiques a pour objet tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques. L'art. 16 LIFD exprime ainsi, en lien avec l'IFD, le concept de l'accroissement net du patrimoine, respectivement de l'imposition du revenu global net (" Reinvermögenszugangstheorie "; ATF 139 II 363 consid. 2). Au regard de cette clause générale, du reste concrétisée aux art. 17 à 23 LIFD, tous les revenus du contribuable, qu'ils soient uniques ou périodiques, doivent donc être considérés comme revenus imposables, y compris 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, comme le précise expressément l'art. 18 al. 1 LIFD. b) Selon l'art. 18 al. 3 LIFD, qui renvoie à l'art. 58 al. 1 LIFD, le bénéfice net imposable des contribuables indépendants qui tiennent une comptabilité en bonne et due forme comprend en particulier le solde du compte de résultats (let. a), ainsi que tous les prélèvements opérés sur le résultat commercial avant le calcul du solde du compte de résultats, lorsqu'ils ne servent pas à couvrir des dépenses justifiées par l'usage commercial (let. b). La loi énonce de cette manière le principe de l'autorité du bilan commercial (ou principe de déterminance; " Massgeblichkeitsprinzip "), selon lequel le bilan commercial est en général déterminant en droit fiscal ( ATF 147 II 209 consid. 5.1.1 p. 221; 141 II 83 consid. 3.1). Si un indépendant ne tient pas de comptabilité conformément à l'usage commercial, il doit au moins joindre à sa déclaration fiscale un état des actifs et des passifs, un relevé des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et apports privés (cf. art. 125 al. 2 LIFD). Les exigences auxquelles doivent répondre les pièces comptables 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 (arrêts TF 2C\_87/2015 du 23 octobre 2015 consid. 6.5 et 2C\_551/2012 du 16 mai 2013 consid. 3.1). Cette exigence est d'autant plus importante lorsque le contribuable entend alléguer des faits de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale, ce qu'il lui incombe de prouver ( ATF 133 II 153 consid. 4.3 p. 158; cf. aussi arrêt 2C\_87/2015 du 23 octobre 2015 consid. 6.5), conformément aux règles générales sur la répartition du fardeau de la preuve en droit fiscal (cf. notamment ATF 147 II 338 consid. 3.2 p. 344; 140 II 248 consid. 3.5). c) En l'occurrence, il y a lieu de retenir, à l'instar de l'autorité intimée et de l'autorité de taxation, que les pièces jointes par les recourants à leur déclaration d'impôt ne sauraient être qualifiées de comptabilité en bonne et due forme. Les documents annexés ne contenant qu'une liste des produits et dépenses, ils ne satisfaisaient pas non plus aux conditions de

l'art. 125 al. 2 LIFD, à teneur duquel les contribuables tenant une comptabilité simplifiée en vertu de l'art. 957 al. 2 CO doivent joindre à leur déclaration d'impôt un relevé de l'état de la fortune, ainsi que des prélèvements et apports. Si les principes de comptabilité commerciale ne sont pas respectés et que le compte de résultat ne reflète pas le bénéfice réel, le résultat doit être corrigé en faveur comme au détriment du contribuable (arrêts TF 2C\_370 et 371/2016 du 28 mars 2017 consid. 2.4; 2P.195/2005 du 16 février 2006 consid. 3.1; Francis Cagianut, Bedeutung der kaufmännischen Buchhaltung und Bilanz im Steuerrecht, in: Archives 37, p. 137 ss, p. 142). L'autorité intimée pouvait, dans ces circonstances, considérer qu'elle n'était pas liée par l'extrait de compte produit par les recourants. Au lieu toutefois d'inviter les recourants à produire une comptabilité simplifiée en bonne et due forme, sous la menace de les taxer d'office, l'autorité a cherché à reconstituer la comptabilité des recourants, qui ont collaboré dans le cadre de la procédure de taxation, en transmettant systématiquement les pièces et explications complémentaires requises par l'autorité intimée, permettant à l'autorité intimée de reconstituer la comptabilité du recourant en relation avec les activités "\*\*\*\*\*" et "\*\*\*\*\*". Ce faisant, l'autorité intimée a renoncé à procéder par la voie de la taxation d'office. Cela ne l'empêchait cependant pas d'établir les éléments imposables par appréciation, dans le respect des règles relatives au fardeau de la preuve (arrêt TF 2C\_404/2019 du 29 janvier 2020 consid. 2.4; 2A.561/2005 du 22 février 2006 consid. 3). Dans cette dernière hypothèse, les moyens du contribuable pour contester la décision attaquée ne sont pas limités par les exigences de procédure strictes et en particulier par le devoir de montrer directement que la taxation est manifestement erronée sous peine d'irrecevabilité (cf. arrêt FI.2022.0108 du 19 avril 2023 consid. 6). Le Tribunal examinera dès lors le recours des contribuables avec un plein pouvoir d'examen, sans être limité par les exigences accrues de recevabilité en lien avec la voie de la taxation d'office.

#### **E. 4**

Les recourants reprochent essentiellement à l'autorité intimée d'avoir considéré qu'un espace de 12 m<sup>2</sup> était suffisant pour l'exercice de l'activité indépendante déployée par le recourant. Les contribuables contestent par ailleurs le calcul de l'autorité intimée pour déterminer la valeur locative de cet espace et la déduction admissible des frais y relatifs. a) Selon l'art. 27 al. 1 LIFD (cf. également les art. 10 LHID et 31 al. 1 LI), les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel. Peuvent ainsi être déduits les frais généraux dont les dépenses sont rendues nécessaires par la marche de l'entreprise ou l'exercice de l'activité indépendante et qui ne trouvent pas leur contrepartie dans un élément de l'actif du bilan, tels que les frais de loyer et les dépenses d'entretien par exemple. Selon la jurisprudence, sont des charges justifiées par l'usage commercial les dépenses qui, du point de vue de l'économie de l'entreprise, sont en relation immédiate et directe (organique) avec le revenu acquis. Tout ce qui, d'un point de vue commercial, peut être considéré de bonne foi comme faisant partie des frais généraux doit être reconnu fiscalement comme justifié par l'usage commercial. Peu importe en revanche que la société ait pu se passer des dépenses en question ou que celles-ci aient été conformes à une gestion rationnelle et orientée vers le profit (cf. ATF 124 II 29 consid. 3c; arrêts TF 9C\_671/2022 du 16 août 2023 consid. 6.2.2; 2C\_400/2020 du 22 avril 2021 consid. 3.1.3). 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 qui ne servent qu'à l'entretien ou au propre plaisir de l'actionnaire ou de l'entrepreneur. Dans ce

cas, la société ou l'entreprise grève indûment son compte de résultats en prenant à sa charge des dépenses privées sous couvert de frais commerciaux (cf. arrêt TF 2C\_484/2019 du 6 novembre 2019 consid. 7.1 et les références citées; Noël in: Commentaire romand LIFD, n. 29 ad art. 27 LIFD et les références, s'agissant de l'indépendant propriétaire des locaux utilisés pour l'activité lucrative). b) En ce qui concerne le fardeau de la preuve et selon le principe général de l'art. 8 CC (RS 210), il appartient à l'autorité fiscale d'établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette fiscale ou la suppriment (cf. ATF 144 II 427 consid. 8.3.1). C'est partant au contribuable qui fait valoir une dépense d'apporter la preuve de son existence, ainsi que de sa justification commerciale (cf. arrêts TF 2C\_484/2019 du 6 novembre 2019 consid. 7.2 et les autres références; 2C\_760/2017 du 15 juin 2018 consid. 7.1; 2C\_132/2010 du 17 août 2010 consid. 3.5). Les autorités fiscales ne sauraient toutefois se prononcer sur l'opportunité d'un poste de charges, en substituant leur propre appréciation à celle de la direction de l'entreprise. Le contribuable doit néanmoins prouver que les prestations en question sont justifiées par l'usage commercial, afin que les autorités fiscales puissent s'assurer que seuls des motifs commerciaux, et non les étroites relations personnelles et économiques entre la société et le bénéficiaire de la prestation, ont conduit à la prestation (ATF 119 Ib 431 consid. 2c p. 435; arrêt TF 2A.249/2003 du 14 mai 2004 consid. 3.2). De la même manière, il appartient à l'entrepreneur de démontrer que le prix payé à un proche, par exemple pour l'utilisation d'un local servant également à l'habitation privée, est conforme au marché (cf. arrêt TF 2C\_795/2015 du 3 mai 2016 consid. 4.5 et 4.6). c) En l'espèce, il faut reconnaître, avec les recourants, que l'instruction menée par l'autorité intimée n'a pas particulièrement porté sur la question de la justification des frais d'exploitation en relation avec l'utilisation, à des fins professionnelles, d'une des pièces du logement privé. Ce n'est qu'à l'occasion de la proposition de règlement du 10 novembre 2022 que l'ACI a formellement signifié aux recourants son intention de réduire les frais d'exploitation qui avaient trait à l'utilisation du logement privé et qu'elle a reconnu un loyer théorique pour l'utilisation d'un espace correspondant à 12 m<sup>2</sup>. Les recourants se sont déterminés à ce sujet le 19 novembre 2022, expliquant que la surface de 12 m<sup>2</sup> n'était pas suffisante, dès lors qu'elle couvrait à peine la surface occupée par la voiture de l'entreprise. Ils ont précisé que la moitié du bureau était utilisée par le recourant pour les activités de \*\*\*\*\* et contenait par ailleurs un atelier électronique pour les travaux effectués dans le cadre de l'activité \*\*\*\*\*. La moitié du garage était en outre utilisée pour un atelier mécanique. Enfin, la bibliothèque professionnelle, ainsi que le matériel de séminaire, étaient stockés au salon. Les recourants ont évalué à 35-40 m<sup>2</sup> la surface dédiée aux activités professionnelles, invitant l'autorité intimée à organiser le cas échéant une visite sur place. L'autorité intimée a ensuite rendu la décision attaquée, maintenant sa position, selon laquelle la surface utilisée pour l'activité indépendante n'excédait pas 12m<sup>2</sup>, se référant aux normes du Secrétariat d'Etat à l'économie (SECO) pour déterminer la surface admissible du bureau utilisé à domicile. A l'appui de leur recours, les recourants ont expliqué que leur maison comprenait une pièce de travail distincte de 43 m<sup>2</sup> et ont produit un plan du sous-sol de la villa (mentionnant un espace disponible de 42,82 m<sup>2</sup>) pour l'établir, précisant que cette pièce comprend un bureau, ainsi qu'un atelier électronique, deux imprimantes professionnelles, des bibliothèques, un stock de matériel et des archives, et qu'elle est utilisée quasi exclusivement pour l'activité indépendante du recourant. Ces éléments nouveaux produits par les recourants, dans le cadre de la présente procédure de recours, permettent d'établir qu'une pièce située en sous-sol, d'une surface d'environ 42 m<sup>2</sup>

, était affectée presque exclusivement à l'exercice de l'activité lucrative indépendante du recourant. Un tel espace, dans la mesure où le recourant ne loue pas d'autres locaux, n'apparaît pas disproportionné à l'exercice de l'activité déployée par le recourant, qui constitue son emploi du temps principal et qui a généré un chiffre d'affaires de plus de 140'000 francs. Le recourant a notamment rendu vraisemblable l'espace dont il devait disposer, compte tenu des divers aspects de son activité, nécessitant, en sus d'un bureau standard, un atelier électronique, un atelier mécanique, ainsi qu'un espace de stockage. En lieu et place des 12 m<sup>2</sup> reconnus par l'autorité intimée, il convient ainsi d'admettre qu'une surface de 42 m<sup>2</sup> doit être admise à titre de "loyer théorique" pour l'utilisation de la pièce sise au sous-sol de la villa des recourants. Il s'ensuit que les déductions relatives aux frais afférents à cet espace doivent être adaptées en conséquence. Pour le surplus, il n'y a pas de raison de s'écarter de la majoration de 10% prise en compte par l'autorité intimée pour tenir compte des charges annexes. Dès lors que l'immeuble appartient à la fortune privée des recourants, qui ont revendiqué la déduction forfaitaire des frais d'entretien, les recourants ne sont pas habilités à revendiquer la déduction des frais d'entretien effectifs à titre de charges commerciales. Enfin, c'est à juste titre que l'autorité intimée a déterminé la valeur locative de ce local (42 m<sup>2</sup>) en la rapportant à la surface habitable totale (estimée à 228 m<sup>2</sup>). Comme l'a relevé l'autorité intimée, la villa principale dispose d'une surface au sol de 149 m<sup>2</sup> selon les indications du registre foncier, qui ne couvre à l'évidence que la surface de la villa, qui dispose de plusieurs niveaux, à l'exclusion du chalet. Il paraît en effet peu probable que les recourants aient calculé une valeur locative en relation avec le chalet, alors qu'ils perçoivent un revenu locatif de ce bien. Si les recourants remettent par ailleurs désormais en cause la valeur de 228 m<sup>2</sup>, qu'ils ont eux-mêmes communiquée à l'autorité de taxation, ils ne produisent aucune pièce permettant d'établir que cette surface inclurait des espaces non habitables, tels que le garage, la buanderie et l'abri PC. Sur la base du calcul de l'autorité intimée, qui doit être adapté pour tenir compte de l'augmentation de l'espace dévolu à l'activité professionnelle, on obtient par conséquent une charge de loyer hypothétique de 4'004,40 fr. ( $[42/228 \times 19'762] \times 110\%$ ), le montant de 19'762 fr. correspondant à la valeur locative (24'702 fr.) moins les frais d'entretien forfaitaires (4'940 fr.). Cette charge doit être admise en déduction du revenu imposable provenant de l'activité lucrative indépendante du recourant. Le dossier doit par conséquent être renvoyé à l'autorité intimée pour qu'elle calcule à nouveau le revenu imposable des recourants sur la base d'une charge locative de 4'004,40 francs.

## **E. 5**

Les recourants reprochent à l'autorité intimée d'avoir retenu la déduction forfaitaire des frais d'entretien immobilier, alors que la déduction des frais effectifs serait plus avantageuse. a) La déductibilité des frais d'entretien immobiliers est régie par l'art. 32 LIFD (cf. art. 7 al. 1 LHID; 36 al. 1 LI), dans sa teneur en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2020. Selon l'alinéa 2 de cette disposition, le contribuable qui possède des immeubles privés peut notamment déduire de l'impôt les frais nécessaires à leur entretien, soit principalement les dépenses dues aux réparations ou aux rénovations du bien immobilier. Au lieu du montant effectif des frais et primes se rapportant aux immeubles privés, le contribuable peut également faire valoir une déduction forfaitaire (cf. art. 32 al. 4 LIFD; art. 5 de l'ordonnance fédérale du 9 mars 2018 sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés dans le cadre de l'impôt fédéral direct [RS 642.116]; art. 8 du règlement du 4 décembre 2019 sur la déduction des frais relatifs aux immeubles privés [RDFIP; BLV 642.11.2]). Le contribuable peut choisir, lors de chaque période fiscale et pour chaque immeuble, entre la déduction des frais effectifs et

la déduction forfaitaire (cf. art. 5 al. 4 de l'ordonnance fédérale précitée; art. 8 al. 7 RDFIP) . Lorsque le contribuable choisit de faire valoir une déduction forfaitaire , aucune déduction supplémentaire n'est autorisée au titre de frais effectifs d' entretien (Alberto Lissi/Natalie Dini, in: Zweifel/Beusch [édit.], Kommentar zum DBG, 4 e éd. 2022, n° 57 ad art. 32 LIFD; arrêt TF 2C\_137/2019 du 23 janvier 2020 consid. 6.2 ). Le contribuable qui s'estime défavorisé par l'application d'un forfait doit ainsi prouver qu'il a dû assumer des frais effectifs supérieurs et supporter les conséquences de l'absence de justificatif (cf. arrêts TF 2C\_21/2013 du 5 juillet 2013 consid. 7; 2C\_477/2009 du 8 janvier 2010 consid. 4). Les règles précitées s'appliquent également à la procédure devant les autorités de recours en matière fiscale ( art. 142 al. 4 LIFD ; arrêts TF 2C\_137/2019 du 23 janvier 2020 consid. 6.3; 2C\_47/2009 du 26 mai 2009 in RDAF 2009 II 408 consid. 5 et les références citées). b) En l'occurrence, les recourants ont fait valoir, dans leur déclaration fiscale, la déduction forfaitaire des frais d'entretien immobiliers, ce qui était admissible, dans la mesure où les immeubles qu'ils détiennent appartiennent à leur fortune privée. Ils soutiennent désormais que la déduction effective des frais d'entretien immobilier serait plus avantageuse. Les recourants ne l'établissent toutefois pas, en produisant les pièces requises à cet effet, alors qu'ils supportent le fardeau de la preuve de cette déduction. Sur ce point, la décision attaquée ne peut dès lors qu'être confirmée.

## **E. 6**

Il suit de ce qui précède que le recours doit être partiellement admis et la décision attaquée annulée dans la seule mesure où elle concerne la surface prise en compte pour déterminer le loyer théorique admis en déduction du revenu d'activité lucrative indépendante. La décision attaquée est confirmée pour le surplus. Le dossier est renvoyé à l'autorité intimée pour nouvelle décision et nouveau calcul de l'impôt dans le sens des considérants qui précèdent. Un émolument réduit de 150 fr. est mis à la charge des recourants, qui succombent partiellement. Les recourants, qui obtiennent partiellement gain de cause sans l'assistance d'un mandataire professionnel, n'ont pas droit à des dépens.

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