

COUR CIVILE

Séance du 1^{er} juillet 2010

Présidence de M. BOSSHARD, président
Juges : Mmes Carlsson et Byrde
Greffier : M. Greuter

Cause pendante entre :

Q._____ **SA**

(Me S. Ducret)

et

L._____

(Me A. Kasser)

- Du même jour -

Délibérant à huis clos, la Cour civile considère :

En fait :

1. La demanderesse Q._____ SA est une société anonyme dont le siège est à Lausanne et dont le but est "fiduciaire". Dans un encart publicitaire d'une revue juridique parue en 2004, elle annonce notamment offrir des prestations à haute valeur ajoutée, tout particulièrement en matière de planification financière et fiscale.

Le défendeur L._____, né le 30 août 1937, médecin spécialiste FMH en gynécologie-obstétrique, est domicilié à [...]. Il a travaillé à plein temps jusqu'en 2001, exerçant son activité essentiellement en tant qu'indépendant et, à temps très partiel, comme employé à l'Hôpital d'[...].

2. Le défendeur a consulté la demanderesse à la fin de l'année 1999. Cette dernière s'est chargée notamment d'écritures comptables, de l'élaboration de graphiques, d'un bilan et d'un compte de pertes et profits ainsi que de traitements d'affaires fiscales. Le mandat confié à la demanderesse a porté en particulier sur l'établissement de la déclaration d'impôt du couple L._____.

Par lettre du 30 novembre 1999, la demanderesse a notamment écrit ce qui suit au défendeur:

"Chère Madame, Cher Monsieur,

J'ai le plaisir de me référer à notre entretien à [...], du 26 novembre 1999, et vous assure que mes collaborateurs et moi-même vouerons tous nos meilleurs soins à l'exécution des prestations dont vous voulez bien nous charger.

D'ores et déjà, nous sommes convenus d'un rendez-vous à mon bureau le

vendredi 21 janvier 2000, à 13h45-14h00.

Dans l'intervalle, je me tiens à votre entière disposition pour vous renseigner au sujet des mesures à prendre pour la préparation du bouclage de l'exercice comptable en cours. A toutes fins utiles, je vous transmets en annexe l'exemple du plan comptable standard utilisé par les quelque 300 cabinets médicaux pour lesquels ma fiduciaire a le privilège de s'occuper des comptes et de la fiscalité. Cette répartition des comptes est adaptable à chaque situation, bien évidemment, mais elle est standard pour notre entreprise, et permet des comparaisons statistiques et des analyses très appréciables.

Permettez-moi de rappeler que si vous planifiez une interruption d'activité ou une réduction à moins d'un tiers d'un temps normal, par exemple au 31 décembre 2000, les revenus professionnels obtenus en 1999 et 2000 tomberaient sous le coup de la taxation intermédiaire, c'est-à-dire qu'ils ne seraient pas imposés.

Le revenu net de l'activité accessoire des années 2001 et 2002 ne serait a priori imposable qu'en 2003, dans la perspective qu'il soit relativement égal au revenu annuel obtenu en 2003, ce qui fait que là également il y a une économie fiscale importante à réaliser. En effet, en 2001 et 2002, en fonction de cette planification, vous n'aurez pas de revenu de l'activité professionnelle qui soit imposable(!). Toutes explications utiles vous seront données en janvier prochain, et cela en considération de vos intentions. Ce qui précède tient compte de la législation fiscale applicable à l'heure actuelle, mais il y a à penser que le canton de Vaud n'aura pas harmonisé sa législation des impôts avant le 1^{er} janvier 2003, d'où les avantages fiscaux précités qui ne peuvent être obtenus qu'à fin 2000, pour la dernière fois; par la suite, ce sera la système postnumerando annuel qui sera applicable.

Il serait judicieux que je puisse prendre connaissance de vos documents comptables en l'état actuel, pour 1999, afin de procéder à des travaux préparatoires en vue du bouclage dont nous pourrions discuter en janvier prochain.

Le montant des honoraires est facturé sur la base des temps consacrés, et non pas sur celle de vos revenus. Si nous avons à codifier tous les mouvements financiers d'une année comptable, saisir les données, tirer les listings, passer les écritures d'ajustement et transitoires, analyser les aspects comptables et fiscaux, éviter autant que possible un bénéfice en capital au moment de la cessation d'activité, c'est avec une dépense annuelle d'environ Fr. 3'200.--/Fr. 3'400.-- qu'il faut compter. La charge fiscale est évaluée à Fr. 300.-- en moyenne annuelle, les chiffres qui précèdent étant à augmenter de la TVA au taux de 7,5%."

Par courrier du 21 février 2000, la demanderesse a encore précisé ce qui suit au défendeur:

"[...]

L'augmentation de vos revenus ne devrait pas avoir d'incidence fiscale pour autant que vous cessiez, voire diminuiez, votre taux d'activité d'ici au 31 décembre 2000, comme déjà discuté avec Q. _____ . [...]"

Selon le témoignage de l'épouse du défendeur, celui-ci allait vers la retraite mais ne savait pas encore quand il allait s'arrêter, étant en parfaite santé. Compte tenu de ses liens avec le défendeur, les déclarations de ce témoin ne peuvent en principe être retenues qu'autant qu'elles sont corroborées par d'autres éléments du dossier. En l'occurrence, le témoin V._____, ancienne assistante du défendeur, a déclaré qu'elle ne savait pas ce que ce dernier avait prévu. Quant aux déclarations du témoin K._____, employée de la demanderesse, elles ne sont pas prises en compte dans la mesure où elles portent sur des faits antérieurs à l'arrivée de cette employée dans la société. Les intentions du défendeur quant à la poursuite ou à la cessation de ses activités professionnelles ne sont donc pas établies.

De fait, au printemps 2001, le défendeur, alors âgé de 63 ans, a diminué son taux d'activité professionnelle. A cette fin, il a augmenté la durée de ses vacances et n'a plus accepté de nouvelles patientes. En outre, il a partagé les locaux de son cabinet – qui disposait de deux salles de consultation – avec un confrère, ce qui lui a permis de réduire ses charges et l'a conduit à réorganiser ses consultations. Celles-ci portaient principalement sur des contrôles de routine, qui concernaient des patientes dont il connaissait l'anamnèse, ce qui lui permettait de gagner du temps. Le défendeur a également réduit son taux d'activité à l'Hôpital [...].

3. a) Le 27 novembre 2000, la demanderesse a demandé à la Commission d'impôt du district d[...] de procéder à une taxation intermédiaire du défendeur au 1^{er} janvier 2001, pour le motif que celui-ci allait réduire son activité, dès cette date, à moins d'un tiers de son activité antérieure.

Le 16 mai 2001, la demanderesse a retourné à l'office d'impôt les demandes d'acompte 2001 adressées au défendeur, rappelant que, par courrier du 27 novembre 2000, elle avait requis la modification du

calcul des acomptes 2001 à la suite de la cessation de l'activité principale du défendeur avec effet au 1^{er} janvier 2001.

Le 12 juin 2001, la demanderesse a informé l'intendance des impôts du canton de [...] qu'une taxation intermédiaire devait intervenir du fait de la cessation de l'activité principale du défendeur, avec effet au 1^{er} janvier 2001.

Au mois de juillet 2001, la demanderesse a préparé la déclaration d'impôt 2001-2002 du défendeur et de son épouse, faisant état d'un changement de situation et d'une activité accessoire du défendeur dès le 1^{er} janvier 2001. La rubrique "revenu provenant d'une activité lucrative indépendante" pour les années 1999-2000 était laissée vide.

b) Le 23 juillet 2001, l'Office d'impôt du district d[...] a informé la demanderesse que, selon l'Administration cantonale des impôts (ci-après: l'ACI), les personnes exerçant une profession libérale ne sont réputées passer d'une activité principale à une activité accessoire que lorsque les revenus de cette dernière ne dépassent pas le 10% de la première (déterminée par la moyenne des résultats de plusieurs années). Fondé sur cet avis, il a considéré que le défendeur - qui, selon les indications de la lettre du 27 novembre 2000, devait exercer une activité réduite à 25% - ne remplissait pas les conditions pour prétendre à une taxation intermédiaire au motif d'une cessation d'activité.

Il n'est pas établi que la demanderesse ait rendu le défendeur attentif à la pratique de l'ACI.

Le 25 juillet 2001, le défendeur a écrit à l'Office d'impôt du district d[...] pour s'étonner du refus de celui-ci d'accepter la taxation intermédiaire demandée le 27 novembre 2000, cela avec 8 mois de retard, alors qu'il avait réduit son activité depuis le 1^{er} janvier 2001.

Il n'est pas établi que la demanderesse ait demandé à l'autorité fiscale de rendre une décision préalable de principe, en particulier dans l'intervalle séparant sa demande du 27 novembre 2000 et la réponse du 23 juillet 2001.

Le 14 août 2001, la demanderesse a écrit à l'Office d'impôt du district d'[...] qu'elle observait une tendance de l'ACI à n'admettre la taxation intermédiaire que si l'activité était réduite à moins de 10%, mais que la jurisprudence, dans son ensemble, l'admettait dès l'instant où le niveau d'activité était réduit à moins de 30%. Le même jour, elle écrivait au défendeur ce qui suit:

"[...]

La pratique que l'autorité de taxation entend mettre en place depuis plusieurs années n'est pas soutenable, à mon avis, du fait que l'Office d'impôt veut accepter la taxation intermédiaire pour autant que l'activité nouvelle ne dépasse pas 10% de ce qu'elle était précédemment.

Or, il est de pratique constante que l'activité est considérée comme accessoire lorsqu'elle ne dépasse pas 30% de l'horaire moyen complet antérieur.

Je fais procéder à une recherche de jurisprudence cantonale vaudoise, afin de vérifier si cette tendance restrictive pour l'octroi de la taxation intermédiaire est légitimée dans les faits ou si, cas échéant, il n'y aurait pas un recours au Tribunal fédéral contre une décision du Tribunal administratif de notre canton.

[...]"

Le 22 août 2001, la demanderesse a persisté à demander à l'autorité fiscale une taxation intermédiaire. Par courrier du 25 septembre 2001, l'office de taxation s'est dit fortement surpris des remarques faites par la demanderesse.

Le 5 octobre 2001, la demanderesse a écrit en ces termes à l'office de taxation:

"[...]

Vous dites ne pas avoir d'élément concret pour procéder à cette TI, ce qui nous étonne:

- Nous pensions vous avoir suffisamment documenté en ce qui concerne l'évolution du niveau d'activité du médecin.
- Compte tenu de son âge et des dispositions qu'il a prises pour bénéficier d'une retraite bien méritée, non encore complète à

l'heure actuelle, il est vrai, on est tous en droit d'admettre que ce changement est durable. La réduction d'activité à moins de 30% est devenue effective depuis plusieurs mois, ainsi que nous vous l'avons déjà écrit. Dès lors, nous vous sommes obligés de bien vouloir admettre que cette modification a un caractère durable et irréversible.

[...]"

Le 28 février 2002, la demanderesse a encore écrit à cette autorité ce qui suit:

"[...]

S'agissant de la taxation intermédiaire, nous sommes déjà à même de vous remettre la statistique du nombre d'heures de consultation effectuées pour l'année 2001, qui s'élèvent à 593. Au vu de ce chiffre, nous pouvons affirmer avec certitude qu'une taxation intermédiaire doit intervenir dès le 1^{er} janvier 2001.

[...]"

Par courrier du 9 avril 2002 adressé à l'office d'impôt, la demanderesse a notamment déclaré ce qui suit:

"[...], à la lecture des comptes 2001, nous avons pu constater que la taxation intermédiaire n'a pas lieu d'être. En effet, notre mandant n'a pas suffisamment baissé son taux d'activité."

Le défendeur a réagi par une lettre du 13 avril 2002, adressée à la demanderesse, libellée en ces termes:

"[...]

Me référant à votre lettre du 09.04.02 et ses annexes je suis consterné du contenu de votre lettre à l'office d'impôts d'[...] à l'attention de D._____.

Vous auriez pu au moins discuter les résultats des comptes avec moi avant!!!

Je vous rappelle avec insistance que c'était vous-même qui m'aviez rendu attentif à la possibilité de demander une taxation intermédiaire, lorsque le taux d'activité au cabinet médical serait réduit à moins de 30% et c'est ce critère que j'ai pu vous confirmer au biais des heures de consultations effectuées.

[...]"

Le 26 avril 2002, la demanderesse s'est alors adressée à l'office de taxation dans les termes suivants:

"[...] nous devons apporter un correctif à notre récente lettre, à savoir que

la taxation intermédiaire doit être fixée au 1^{er} mai 2001.

En effet, ce n'est pas le chiffre d'affaires de l'exercice écoulé qui est déterminant pour procéder à une évaluation de la diminution de l'intensité de travail, mais l'ampleur du temps consacré aux activités professionnelles.

Celles-ci ont fortement diminué pour ne s'élever qu'à moins de 30% seulement à partir du 1^{er} mai 2001. C'est à cette date en effet que la médecin chef du Service de gynécologie a été engagée par l'Hôpital [...], portant l'effectif des gynécologues de 3 à 4, pour passer prochainement à 5 unités.

L. _____ a tenu une statistique de ses journées d'activité, qui démontre que durant les huit derniers mois de l'année écoulée, le nombre d'heures totales, tant au cabinet qu'à l'hôpital, n'a pas atteint les 30% de la moyenne des 2-3 dernières années.

D'autre part, il a pris environ 10 semaines de vacances durant les huit derniers mois de l'année écoulée.

[...]"

Le 6 mai 2002, la demanderesse écrivait encore ce qui suit à cet office:

"[...]

Notre mandant a procédé à un intense travail de calculation de ses temps d'activité en 2001.

Nous vous remettons sa fiche récapitulative, de laquelle il résulte que, à partir de la semaine 18 et jusqu'à la fin de l'année, il n'a travaillé qu'à hauteur de 387 heures de consultation, soit 14,3 heures hebdomadairement, à quoi il faut ajouter des vacances.

Pour ce qui est des activités opératoires à l'hôpital, la statistique est elle aussi très éloquente puisque, à partir du 1^{er} mai 2001, l'activité a été réduite à moins de 15% de ce qu'elle était ordinairement.

Nous persistons à demander la taxation intermédiaire avec effet au 1^{er} mai 2001.

[...]"

Pour la période de janvier à juin 2002, les statistiques établies par le défendeur recensaient 13,25 heures de consultations par semaine.

Selon le Bulletin des médecins suisses n° 25 de 2002, le tarif des prestations médicales (TARMED) est établi sur la base d'un temps de travail annuel total de 1976 heures.

c) Le 25 octobre 2002, l'Office d'impôt du district d'[...] s'est notamment adressé à la demanderesse en ces termes:

"[...], nous allons très prochainement ouvrir une procédure pénale pour soustraction d'impôt envers L._____.

Pour les points 1.01 à 2.06 du tableau (annexe No 1) concernant les exercices 1999 et 2000, les reprises fiscales envisagées sont à prendre en considération dans l'optique d'un refus de notre part d'une taxation intermédiaire dès le 1^{er} janvier 2001 et jusqu'à la date éventuelle de celle-ci. Toutefois, au vu des comptes 2001 en notre possession et de diverses statistiques sur le nombre d'interventions et de cas traités de L._____, nous ne pouvons effectivement envisager une telle taxation, telle que vous la demandez, dès la date du 1^{er} mai 2001. En effet, selon une analyse comparative avec les quatre années précédentes, le pourcentage des honoraires totaux comptabilisés se monte à 85% pour la période de janvier à avril 2001 et à 60% pour celle de mai à décembre 2001. Par rapport au nombre d'interventions et de cas, on arrive à cette même fourchette.

[...], nous nous permettons également de vous préciser que lors d'un récent arrêt du Tribunal administratif du Canton de Vaud, au sujet de la demande d'une taxation intermédiaire par un médecin, il a été relevé, entre autre, les points suivants:

- "Un contribuable de condition indépendante ne saurait prétendre à une taxation intermédiaire en cas de réduction de son taux d'activité, sauf à constater que l'activité est fortement diminuée, de manière durable et avec une modification essentielle du revenu, au point de pouvoir considérer qu'elle est devenue pratiquement insignifiante".

- "Tel est bien le principe retenu par l'administration fiscale vaudoise, lorsqu'elle exige que la réduction de l'activité indépendante laisse apparaître celle-ci comme strictement accessoire. L'on ne saurait non plus considérer qu'elle [réd.: l'administration fiscale vaudoise] abuse de son pouvoir et tombe dans l'arbitraire en estimant qu'une activité n'est pratiquement insignifiante ou strictement accessoire que lorsque les revenus que l'on en retire n'excèdent pas 10% de ceux réalisés auparavant".

[...]"

Le 29 octobre 2002, l'ACI a adressé au défendeur un courrier libellé en ces termes:

"[...], il apparaît que votre déclaration d'impôt 2001-2002 et celles des années antérieures ne seraient pas exactes, notamment en ce qui concerne l'activité dite "Precon".

En conséquence [...], nous ouvrons une procédure pénale pour soustraction d'impôt à votre endroit.

[...]"

Dans un courrier du 13 novembre 2002 adressé à l'Office d'impôt du district d'[...], la demanderesse a écrit notamment ce qui suit:

"3. Taxation intermédiaire

Nous persistons à demander à ce qu'elle intervienne au 1^{er} mai 2001. Des statistiques détaillées vous ont été fournies.

Contrairement à ce que vous écrivez, ce n'est pas le "pourcentage des honoraires totaux comptabilisés..." qu'il faut considérer, mais le **taux d'activité**.

[...]

On parvient ainsi à démontrer que le taux d'activité moyen en 2001 n'a été que de 30 à 32%, peut-être de 40 à 42% dans les quatre premiers mois, puis réduit à 25/28% par la suite."

Le 6 janvier 2003, la demanderesse a adressé à N._____, alors conseil du défendeur, une lettre libellée en ces termes:

"[...]

Le Tribunal administratif, vraisemblablement influencé par la position doctrinaire de Mme Yersin, trouve des solutions parfois "à la vaudoise", qui font que des normes admises au plan fédéral sont occultées par notre autorité fiscale ou le TA. Il en va ainsi de la théorie consistant à dire que lorsque l'on déploie une activité accessoire, on ne saurait dégager un bénéfice supérieur à 10% de ce qu'il était précédemment, sinon la taxation intermédiaire ne peut être obtenue. Le taxateur, voire le TA, omet le fait que lorsqu'une activité réduite est déployée, elle entraîne une forte diminution des frais généraux et une sélection des dossiers en fonction de la marge bénéficiaire qui peut en être dégagée. A titre d'exemple, une activité à 30% de ce qu'elle était précédemment, peut fort bien dégager un bénéfice supérieur à 40 ou 50%, à la suite de mesures de restructuration, de non recours à du personnel, à la réduction drastique des frais généraux et charges fixes, etc.

[...]"

4. Dans un communiqué du 9 octobre 2002, le Bureau d'information et de communication de l'Etat de Vaud a fait savoir notamment ce qui suit:

"Passage à la taxation annuelle:

L'Etat élargit les motifs de taxation intermédiaire

Le Conseil d'Etat a pris acte et soutient la proposition du Département des finances en vue d'atténuer les effets de la brèche fiscale. [...]

Sans négliger le recours à la remise d'impôt, le Département des finances privilégie la voie de la taxation intermédiaire, seule à même d'établir la contribution effectivement due pour la période 2001-2002. Appuyée par le Conseil d'Etat, une directive prévoit d'accorder une taxation intermédiaire pour toute réduction d'au moins 25% du taux d'activité sur les deux ans."

Ce communiqué n'opère pas de distinction entre salariés et indépendants.

La circulaire du Conseil d'Etat relative au passage à la taxation annuelle date du 7 octobre 2002.

5. a) Le 24 novembre 2003, l'ACI a adressé au défendeur et à son épouse un courrier libellé en ces termes:

"[...]

Avis de prochaine clôture

de l'enquête pour soustraction d'impôt portant sur vos déclarations d'impôt 1999-2000 et 2001-2002 (impôt cantonal, communal et fédéral direct)

[...]

Notre contrôle a porté sur vos déclarations fiscales et sur le contenu des comptes de l'activité indépendante de L._____. Or, il découle de nos investigations qu'une partie des recettes de l'activité concernée n'a pas été déclarée et que certaines parts privées n'ont pas été comptabilisées.

Par ailleurs, nous n'avons pas admis le principe d'une taxation intermédiaire concernant l'activité de L._____ dans le courant de la période fiscale 2001 et 2002.

Arrivant dès lors au terme de l'instruction, nous vous communiquons les différentes modifications ainsi que les compléments d'impôt que nous entendons vous notifier, à savoir:

[...]

Récapitulation générale (canton et communes)

[...]

Total des compléments d'impôt **382'926.40**

[...]

Récapitulation des compléments à l'impôt fédéral direct

[...] Complément à payer

[...] [...]

Totaux 150'402.80"

b) Le défendeur a consulté l'avocat N._____, puis l'avocat U._____, afin de défendre ses intérêts face à l'administration fiscale.

Dans une correspondance du 29 mars 2004 au défendeur, l'avocat U._____, expert fiscal diplômé, écrivait ce qui suit:

"[...]

Il ressort de ce qui précède que les nouveaux tableaux de reprises de l'Administration fiscale sont une proposition transactionnelle située entre les tableaux de l'avis de prochaine clôture du 24 novembre 2003 et votre position consistant à accepter les reprises, sans amende, avec une taxation intermédiaire pour cessation d'activité lucrative au 1^{er} mai 2001 et la réalisation d'un gain en capital privé sur la vente des parts sociales Z._____.

[...]

Vous constaterez donc que l'Administration fiscale va dans votre sens à raison de d'environ (sic) Fr. 200'000.-.

[...]

Je vous conseille dès lors d'accepter la proposition de règlement.

[...]"

Dans sa correspondance du 28 mai 2004 adressée à la demanderesse, l'avocat U._____ a notamment relevé le point suivant:

"[...]

2) En cas de refus de cette proposition, l'Administration cantonale des impôts continuera la procédure sans se considérer comme liée par les concessions faites à ce jour en faveur de L._____. Il en découlera alors une requalification en soustraction du bénéficiaire sur les éléments "Precon", de la non-déduction forfaitaire sur la vente de ces produits et surtout du refus de la taxation intermédiaire "Broulis".

[...]"

c) Par correspondance du 15 juin 2004 rédigée par son mandataire - l'avocat U._____ -, le défendeur a accepté la proposition faite par l'ACI.

Dans un fax du 17 juin 2004, adressé en copie à l'avocat U._____, la demanderesse a communiqué ce qui suit au défendeur:

"Quand bien même nous avons développé l'argumentation consistant à prétendre que vous avez droit à la taxation intermédiaire, force est de constater que compte tenu de certaines incertitudes, nous aurions quelques difficultés à faire valoir le fait que vous avez pu dégager un revenu de plus de 60% par rapport à ce qu'il était précédemment en ne travaillant qu'à moins de 30%. Les statistiques que vous avez élaborées sont certes crédibles et fiables pour vos mandataires, mais pas pour l'autorité de taxation, qui pourrait fort bien poursuivre ses investigations."

d) Le défendeur a finalement pu bénéficier d'une taxation intermédiaire non pas pour cessation d'activité principale, mais pour

modification du taux d'activité (et du revenu) de plus de 25% sur deux ans.

Seuls les revenus découlant de l'activité "Precon" étaient visés par la qualification de soustraction d'impôt. Dans le cadre de l'arrangement transactionnel, le défendeur a pu bénéficier d'un non-lieu sur ce point. En contrepartie, celui-ci a notamment dû concéder la qualification commerciale de la vente des parts sociales de Z. _____ SA et, partant, l'imposition du gain réalisé par cette vente.

Par courrier du 15 novembre 2005 adressé à l'administration fiscale vaudoise, le défendeur a rectifié sa déclaration d'impôt 2004 en indiquant que sa fortune s'élevait à 5'541'000 francs. Pour la période fiscale 2005, il a déclaré une fortune de 5'233'000 francs.

6. Le défendeur allègue, sans l'établir, qu'il a été dans l'impossibilité de réaugmenter son taux d'activité. Il est néanmoins constant qu'une grande partie des patientes du défendeur avaient préféré changer de médecin, notamment parce que le défendeur n'était pas en mesure de satisfaire à toute la demande.

7. a) Le défendeur s'est acquitté des honoraires que la demanderesse a fait valoir entre le 19 avril 2000 et le 31 octobre 2003, lesquels comprenaient les prestations effectuées jusqu'au 30 septembre 2003, pour un montant totalisant 26'378 fr. 25.

Le 31 mai 2004, la demanderesse a envoyé au défendeur une note d'honoraires et débours s'élevant à 6'725 fr., TVA comprise.

Le 14 septembre 2004, elle lui a adressé une nouvelle note d'honoraire et débours (valeur 31 août 2004) de 2'431 fr. 75, TVA comprise.

Le 24 septembre 2004, elle lui a envoyé un rappel relatif à la note d'honoraires et débours du 31 mai 2004 et l'a invité à payer le montant de 6'725 francs.

Le 28 octobre 2004, la demanderesse a adressé au défendeur un second rappel portant sur les notes d'honoraires des 31 mai et 31 août 2004 et l'a invité à payer les montants de 6'725 fr. et 2'431 fr. 75, plus 20 fr. de frais, dans un délai de dix jours.

Par courrier du 18 novembre 2004, la demanderesse a signifié ce qui suit au défendeur:

"[...]

Notes d'honoraires

Monsieur,

Je constate que les notes d'honoraires du 31 mai 2004 et 31 août 2004 totalisant CHF 9'156.75 sont impayées à ce jour quand bien même elles sont échues.

Un délai de 10 jours vous est accordé, à quel défaut et bien à regret soyez en certain, je me verrai contraint d'introduire la procédure d'exécution forcée.

J'espère vous éviter ce désagrément.

[...]"

Il n'est pas établi qu'un paiement soit intervenu.

Par courriers du 3 novembre 2004 et du 13 décembre 2004, le conseil du défendeur a informé la demanderesse que son client entendait compenser les montants dont elle réclamait le paiement avec sa créance en réparation du dommage qu'il estimait avoir subi. En cours de procédure, le défendeur a renouvelé sa déclaration de compensation.

b) Sur réquisition de la demanderesse, l'Office des poursuites d'[...] a notifié le 5 avril 2005 au défendeur un commandement de payer dans la poursuite n° [...]7 pour un capital de 9'206 fr. 75 - comprenant la somme des deux notes d'honoraires et débours susmentionnées ainsi que des frais de rappel à hauteur de 50 fr. et des "frais du créancier" par 70 fr.

-, plus intérêt à 5% l'an dès le 15 août 2004. Le défendeur y a fait opposition totale.

8. L'avocat N._____ a établi deux notes d'honoraires, l'une du 30 avril 2003 d'un montant de 1'183 fr. 60 (opérations du 29 octobre 2002 au 30 avril 2003) et l'autre du 29 mai 2004 d'un montant de 1'398 fr. 80 (opérations du 12 décembre 2003 au 28 mai 2004). L'avocat U._____ a, pour sa part, adressé au défendeur une note d'honoraire, datée du 6 septembre 2004, d'un montant de 10'356 fr. 50 (opérations du 11 novembre 2002 au 31 août 2004).

Le 3 novembre 2004, l'actuel conseil du défendeur et de son épouse a écrit ce qui suit à la demanderesse:

"[...]

Vous avez encaissé des honoraires de CHF 26'478,25, selon factures établies entre le 19 avril 2000 et le 31 octobre 2003.

Ce montant doit leur être remboursé.

[...]

Comme vous le savez, les époux L._____ ont dû faire appel à Me N._____, avocat à [...], puis à Me U._____, avocat fiscaliste à [...]. Ils ont reçu de Me N._____ deux notes d'honoraires, du 30 avril 2003 de CHF 1'183,60 et du 29 mai 2004 de CHF 1'398,80 et de Me U._____ une note du 6 septembre 2004 de CHF 10'356,50.

Ces montants doivent leur être remboursés. Il en sera de même des honoraires du soussigné.

[...]"

Par courrier du 1^{er} décembre 2004, la demanderesse a écrit ce qui suit au conseil du défendeur et de son épouse:

"[...]

Je veux volontiers vous rencontrer, sans reconnaissance aucune d'une responsabilité quelconque et dans le but de vous convaincre du fait que le mandat a été exécuté selon les règles de l'art.

[...]"

L'actuel conseil du défendeur a adressé à ce dernier une note d'honoraires de 7'811 fr. 75 pour des opérations effectuées du 25 mars 2004 au 30 juin 2005 dans l'affaire divisant celui-ci d'avec la demanderesse.

9. En cours d'instruction, une expertise a été confiée à F. _____, expert fiscal diplômé, de la société G. _____ SA, à [...]. L'expert a déposé un rapport principal le 3 avril 2009 et un rapport complémentaire le 15 octobre 2009, dont il résulte en substance ce qui suit:

a) Les statistiques produites et les courriers adressés à l'autorité fiscale démontrent que le défendeur a entrepris des démarches pour que son temps de travail soit inférieur à 30%. A partir du 1^{er} mai 2001, il a diminué son activité à moins de 30% d'un horaire annuel de 2'250 heures. Après avoir diminué son activité lors de l'arrivée de la Doctoresse C. _____ le 1^{er} mai 2001, il a renoncé à sa pratique comme médecin-chef à l'Hôpital d[...]. Le défendeur a suivi les conseils de la demanderesse en diminuant son taux d'activité aux environs de 30%.

Le défendeur a arrêté son activité le 15 novembre 2004. La déclaration fiscale 2004 mentionne la vente des éléments de son activité à une tierce personne avec effet au 1^{er} avril 2005. L'ensemble des éléments comptables afférents à l'activité du défendeur ont été déclarés fiscalement en 2004 par simplification.

Selon le compte d'exploitation, les recettes 2004 se sont élevées à 276'588 fr. 75 pour les honoraires et à 17'576 fr. pour l'activité "Precon". Les charges se sont montées à 165'999 fr. 30, laissant au défendeur un bénéfice 2004 de 128'165 fr. 45, montant qui ne tient pas compte des honoraires de 12'284 fr. 95 encaissés en 2005 concernant l'exercice 2004. L'exercice 2002 s'est soldé par un résultat de 252'241 fr. 54 et l'exercice 2003 par un résultat de 154'004 fr. 52. Le revenu commercial du défendeur couvrait ses dépenses commerciales et laissait plus de 10'000 fr. par mois pour couvrir ses autres dépenses. En 2004, l'activité commerciale du défendeur rapportait 190'650 fr. et coûtait 79'069 fr. 60 d'impôts. Il restait ainsi au défendeur 111'580 fr. 40 pour couvrir ses dépenses privées. Les impôts 2004 tenant compte de son revenu commercial y compris la vente du cabinet (non incluse dans les chiffres précités des recettes 2004) se sont élevés à 151'049 fr. 95.

b) Compte tenu de la réduction de son taux d'activité, le défendeur a réalisé un revenu total de 912'275 fr. (vente du cabinet comprise) entre le 1^{er} janvier 2001 et le 15 novembre 2004 (à savoir 315'380 fr. en 2001, 252'241 fr. en 2002, 154'004 fr. en 2003, 140'650 fr. en 2004 et 50'000 fr. pour la vente du cabinet).

Sur la base des exercices 1998, 1999 et 2000, qui permettent d'établir un revenu annuel moyen de 404'743 fr., il faut inférer que si le défendeur n'avait pas réduit son temps de travail et si tous les paramètres existants étaient demeurés constants, il aurait perçu un revenu de 800'000 fr. entre le 1^{er} janvier 2001 et le 31 décembre 2002 et de 600'000 fr. entre le 1^{er} janvier 2003 et le 15 novembre 2004. Ce chiffre tient compte d'une "décote" de 20% admise par le défendeur pour tenir compte du fait qu'une fois l'arrêt d'une activité annoncé, les patientes se dirigent vers un autre praticien. Le taux de 20% est correct compte tenu des expériences vécues par d'autres médecins. On obtient ainsi un revenu hypothétique total de 1'400'000 fr. du 1^{er} janvier 2001 au 15 novembre 2004.

La différence entre le revenu hypothétique et le revenu réalisé est de 487'725 fr. (1'400'000 fr. - 912'275 fr.).

Si le défendeur avait continué à travailler à 100% du mois de janvier 2001 au 15 novembre 2004, il aurait payé les impôts de la manière suivante:

Année de taxation	Années d'imposition	Base de taxation
2001-2002	Revenus 1999-2000	446'522 francs
2003	Revenus 2003	320'000 francs
2004	Revenus 2004	280'000 francs

Invité à déterminer la différence entre les impôts que le défendeur aurait dû payer en travaillant à un taux normal et ceux qu'il a effectivement payés, l'expert répond comme il suit:

Impôts 2001-2002 sans TI	603'715 fr. 30
Impôts 2001-2002 avec TI	<u>436'864 fr. 25</u>
Différence	166'851 fr. 05
Impôts 2003 sans TI	201'312 fr. 50
Impôts 2003 avec TI	<u>128'059 fr. 45</u>
Différence	75'253 fr. 05
Impôts 2004 sans TI	192'966 fr. 35
Impôts 2004 avec TI	<u>152'750 fr. 60</u>
Différence	40'215 fr. 75

La différence totale est de 282'319 fr. 85.

Nonobstant les dispositions prises en 2001, le défendeur et son épouse disposaient de liquidités suffisantes pour payer les impôts, étant entendu qu'une diminution du taux de travail doit entraîner une diminution du train de vie. Les impôts déterminés par l'administration pour les années 2001 et 2002 s'élevaient à 388'239 fr. 90 pour les deux ans, soit 194'119 fr. 95 par année. Les revenus professionnels s'élevaient pour ces années-là à 283'000 fr. et les autres revenus à 85'000 fr., soit au total à 368'000 fr. par année. Il subsistait ainsi la somme de 174'000 francs. Par ailleurs, les prélèvements privés s'élevaient en moyenne à 254'000 fr. et les autres revenus à 85'000 fr., soit au total 339'000 fr. pour des impôts à 194'000 fr., ce qui laissait au couple la somme de 145'000 fr. par an.

c) S'agissant de la possibilité même d'obtenir une taxation intermédiaire, il importait peu que le défendeur réduise son taux d'activité en date du 1^{er} janvier 2001 ou du 1^{er} mai 2001. La jurisprudence fédérale relève notamment ce qui suit:

"Si la situation du contribuable doit faire l'objet d'une modification durable et importante au cours de la période de taxation, l'art. 17 LHID permet de procéder à une nouvelle taxation, afin d'éviter une distorsion entre sa charge fiscale et sa capacité contributive.

Ainsi, lorsque les conditions objectives énumérées par l'art. 17 LHID sont réalisées, parmi lesquelles figure notamment la modification durable et essentielle des bases de l'activité lucrative ensuite du début ou de la cessation de l'activité lucrative ou d'un changement de profession, une nouvelle taxation, dite intermédiaire, doit être faite au moment de la modification quant aux éléments du revenu et

de la fortune touchés par la modification. Selon la jurisprudence relative à l'art. 45 LIFD qui vaut également pour l'art. 17 LHID, un motif de taxation intermédiaire ne peut être accepté qu'avec retenue."

Selon le commentaire Masshardt et Gendre, il n'y a cessation d'une activité à but lucratif que si le contribuable arrête entièrement ou pour l'essentiel l'activité qui tend à réaliser un revenu. Dans un arrêt du 22 mai 2008, le Tribunal fédéral a déterminé l'importance du chiffre d'affaires et des résultats sans prendre en compte les horaires de travail; il a accordé une taxation intermédiaire au contribuable qui avait vu son chiffre d'affaires et son résultat chuter durablement alors qu'il avait diminué son temps de travail. Comme il est difficile de contrôler les heures de travail des indépendants, l'administration procède avec retenue aux taxations intermédiaires. Selon la jurisprudence consultée, les tribunaux n'ont jamais fixé le taux de 30%.

Selon les comptes annuels du défendeur, son chiffre d'affaires a diminué de 30% en 2001 et de 31% en 2002; son résultat s'est réduit de 25% en 2001 et de 40% en 2002. Le rapport entre le bénéfice annuel et le chiffre d'affaires était de 64% en 2000, de 68,77% en 2001 et de 66,14% en 2002. Ce taux constant démontre que les frais généraux ont été réduits en proportion du taux d'activité. La diminution du taux d'activité fait partie des indices pour obtenir une taxation intermédiaire, tout comme le chiffre d'affaires et le résultat, mais ce n'est pas le seul critère retenu par l'administration fiscale.

Si la taxation intermédiaire avait été accordée au 1^{er} janvier 2001, les revenus de l'activité lucrative indépendante auraient été supprimés des taxations 2001 et 2002 et calculés sur zéro. Il restait toutefois d'autres revenus qui ont été régulièrement annoncés dans la déclaration d'impôt, soit des revenus d'immeubles, de titres et de créances, qui représentaient en 1999 et 2000 100'867 fr. pour les titres et créances et 52'997 fr. pour les immeubles. Il s'agit de revenus moyens dont il convient de déduire les frais d'entretien d'immeubles et les intérêts passifs afférents aux dettes privées.

Si la taxation intermédiaire était survenue au 1^{er} mai 2001, les revenus de l'activité indépendante 1999 et 2000 auraient servi de base d'imposition pour les quatre premiers mois de l'année fiscale 2001. Les revenus des immeubles et des titres auraient été rajoutés. Pour les huit derniers mois de l'année 2001 et pour l'année 2002, l'imposition aurait été basée uniquement sur les revenus de titres et d'immeubles. L'imposition du revenu de l'activité lucrative aurait été de zéro.

d) Les reprises fiscales projetées par l'administration fiscale selon ses tableaux du 13 novembre 2003 s'élevaient à 20'886 fr. 10 pour les années 1999-2000 et à 508'936 fr. 45 pour les années 2001-2002, soit au total à 529'822 fr. 55, éventuelles amendes non comprises.

Le montant d'impôt soustrait afférant à l'activité "Precon" pour les années 1997 à 2000 peut être estimé à 65'325 fr. 70. L'amende va du simple au triple du montant soustrait; elle est du tiers en cas de faute légère. En pratique, l'administration fiscale aurait fixé l'amende à une fois le montant d'impôt soustrait, soit 65'000 fr.; dans le cadre de la négociation, elle aurait ensuite accordé une diminution de moitié ou de trois quarts. L'amende se serait située entre 21'000 et 48'000 francs.

Au niveau de l'AVS, la taxation était basée, jusqu'au 31 décembre 2000, sur le système praenumerando annuel avec une année de décalage par rapport aux impôts; les revenus 1997-1998 servaient de base à l'imposition AVS 2000 et 2001. Depuis le 1^{er} janvier 2001, l'AVS se base sur le système postnumerando et impose les revenus indépendants dans l'année où ils sont réalisés.

Les revenus des années 1999 et 2000 sont tombés dans la brèche de calcul et n'ont ainsi pas été soumis à cotisation par l'AVS; comme la vente Z. _____ a été réalisée le 7 octobre 1999, il n'a pas été prélevé d'AVS sur ce résultat. L'imposition AVS 2001 a été basée sur 347'467 fr. selon la décision de la caisse des médecins du 1^{er} juillet 2004. Le montant imposé comprend les cotisations payées pendant la période

de 32'087 fr., ce qui laisse le bénéficiaire à 315'380 fr. comme annoncé dans les comptes établis par la demanderesse et imposé par l'autorité fiscale.

e) Dans le cadre de l'arrangement du 23 mars 2004, le montant total des reprises fiscales a été fixé à 357'329 fr. 35 (soit 19'689 fr. 20 pour la période 1999-2000 et 337'640 fr. 15 pour la période 2001-2002). Ces reprises ne constituaient pas des soustractions entraînant des amendes et majorations d'impôt. L'ACI a considéré la taxation 2001-2002 sur la base des revenus de l'activité indépendante de ces années en application de la taxation intermédiaire "Broulis". L'ACI a ainsi concédé une diminution de 172'493 fr. 20 par rapport aux reprises fiscales projetées, sans tenir compte des amendes pour soustraction.

La taxation intermédiaire "Broulis" était accordée aux contribuables qui connaissaient une baisse de revenu supérieure à 25% entre les revenus 2001-2002 d'une part et les revenus 1999-2000 d'autre part, lesquels servaient normalement de base de calcul. Dans cette hypothèse, l'administration remplaçait les revenus 1999-2000 par les revenus 2001-2002. Dans une taxation intermédiaire [réd.: ordinaire], les revenus 1999-2000 étaient simplement supprimés, tandis que les revenus accessoires 2001-2002 tombaient dans la brèche de calcul et n'étaient pas imposés à la suite du passage au 1^{er} janvier 2003 à l'imposition postnumerando.

L'arrangement du 23 mars 2004 permettait de clore la procédure de soustraction notamment s'agissant des ventes et consultations "Precon" que le défendeur n'avait pas totalement comptabilisées. L'autorité fiscale n'était pas tenue par sa proposition de taxation; il en ressortait une position de faiblesse pour le contribuable. La situation n'est guère enviable lorsque l'administration accepte de faire un bout de chemin dans la négociation tout en maintenant la menace de revenir au stade initial avec la procédure pénale qui plane sur la tête des contribuables. Si le demandeur et son épouse n'avaient pas accepté la proposition malgré des tentatives pour modifier l'imposition Z._____, l'administration aurait repris la procédure selon les premiers tableaux de

novembre 2003. Tel que cela ressort du dossier, elle aurait refusé la taxation intermédiaire et prononcé des amendes. Le Tribunal administratif aurait rejeté le recours du défendeur comme dans l'affaire 2C_63/2008. Il eût ensuite fallu recourir au Tribunal fédéral, qui constatait en 2008 qu'une modification durable du revenu et du chiffre d'affaires est nécessaire pour obtenir une taxation intermédiaire selon les art. 45 LIFD et 80 LI.

Dans son rapport complémentaire du 15 octobre 2009, l'expert discerne deux motifs qui ont pu conduire l'administration fiscale à défendre la position d'un refus de taxation intermédiaire dans le cadre des discussions précédant l'arrangement: d'une part, l'ACI pouvait estimer que les revenus 2001-2002 n'étaient pas suffisamment diminués par rapport à 1999-2000, étant précisé qu'ils représentaient 70% pour 1999 et 56% de la moyenne des revenus 1999-2000; d'autre part, l'ACI pouvait considérer que les revenus 2001-2002 représentaient plus qu'une activité à 30%, en tout le moins pour la capacité rémunératrice de l'activité. En matière de taxation intermédiaire, la jurisprudence et la pratique fixent des critères quantitatifs notamment en matière de temps de travail et de revenu. L'administration fiscale avait mis en place une règle pour les indépendants d'un maximum de 10%. Cette pratique ne ressort d'aucun texte de loi ou commentaire. Dans un cas de jurisprudence récente, elle a été critiquée par le Tribunal fédéral. Le revenu réalisé par le défendeur sur les années 2001-2002 est une base suffisante pour que l'administration fiscale refuse la taxation.

Dans le cadre de l'arrangement du 23 mars 2004, la plus-value sur la part sociale Z._____ a été imposée. Par rapport au revenu imposable de 105'000 fr. que cette vente Z._____ a représenté, les impôts liés à cette vente se sont élevés à 48'624 fr. 35. Comme la vente Z._____ a été réalisée le 7 octobre 1999, elle est tombée dans la brèche de calcul et il n'a pas été prélevé d'AVS sur ce résultat. En règle générale et selon les experts, une participation est commerciale s'il est démontré qu'elle est mise à profit dans le cadre du résultat commercial. La société Z._____ SA a pour but de favoriser les intérêts économiques de ses

membres en exploitant et mettant à leur disposition un laboratoire d'analyses médicales, en particulier dans le domaine des analyses sérologiques du suivi de la grossesse. Comme l'administration avait commencé une procédure pour soustraction sur la base des produits "Precon", il était difficile d'inverser son jugement dans ce cadre. En tout état de cause, l'imposition de la plus-value était correcte.

Comme l'administration a renoncé à retenir la soustraction pour l'activité "Precon" alors que cela en était clairement une, le défendeur n'avait que le choix de consentir à l'imposition de Z._____. C'est donc la non-comptabilisation de "Precon" et non le conseil de la demanderesse qui l'a conduit à consentir l'imposition Z._____.

L'enquête pour soustraction a été ouverte non pas en raison des informations inexactes de la demanderesse, mais sur la base des recettes de l'activité "Precon" qui n'avaient pas été annoncées et comptabilisées dans les comptes des années 1997 jusqu'à fin 2000. Le courrier de l'administration fiscale du 8 juillet 2004 parle de négligence grave.

f) Si la taxation intermédiaire avait été accordée et que l'activité accessoire était ainsi tombée dans la brèche, elle aurait entraîné une diminution de l'imposition des années 2001 et 2002, la diminution n'intervenant qu'au 1^{er} mai 2001. Par rapport à la première taxation [réd.: de novembre 2003, cf. supra 9.d], les compléments d'imposition auraient été diminués dès le 1^{er} mai 2001. Le total des impôts pour 2001 aurait été de 85'353 fr. 85. Aucun impôt n'aurait été dû pour 2002. Le montant des compléments d'impôt à payer aurait ainsi passé de 529'822 fr. 55 à 85'353 fr. 85. L'économie fiscale non réalisée est ainsi de 444'468 fr. 70. Toutefois, le revenu aurait dû être fortement diminué; la diminution aurait dû être de l'ordre de 300'000 à 350'000 francs.

Le gain fiscal que le défendeur aurait obtenu doit ainsi être compensé avec la diminution de l'activité (sic). Il faut en outre tenir compte du fait que l'activité "Precon" a fortement réduit la marge de

négociation avec l'administration fiscale; le dommage en revient au défendeur. Il en est de même concernant Z. _____. En bref, le manque à gagner du défendeur pour ne pas avoir continué son activité complète jusqu'au 15 novembre 2004 peut être évalué comme suit:

Différence de revenus	487'725 francs
Différence d'impôt	<u>282'319 fr. 85</u>
Manque à gagner	<u>205'405 fr. 15</u> , net d'impôt et AVS.

g) L'évolution de fortune du défendeur tient compte des héritages de sa mère en date du 5 janvier 2001 et de la mère de son épouse en date du 19 décembre 2002.

h) Les conseils prodigués par la demanderesse dans ce dossier n'étaient pas complets et étaient par là inutilisables pour le défendeur. Il eût fallu lui fournir des informations plus précises sur la diminution de l'activité nécessaire pour obtenir une taxation intermédiaire, tant en ce qui concerne le temps de travail que le chiffre d'affaires et le résultat.

i) Les notes d'honoraires de la demanderesse des 31 mai 2004 (6'725 fr.) et 14 septembre 2004 (2'431 fr. 75) sont justifiées tant au niveau des tarifs que de la quantité d'heures fournies. Même s'ils sont importants, les frais de rappel de 50 fr. couvrent les frais engagés par la demanderesse pour l'établissement des deux rappels et d'une sommation et doivent être admis. Les frais de poursuite de 70 fr. mentionnés dans l'allégation sont en fait les frais du créancier; les frais de commandement de payer de 70 fr. sont à rajouter en sus. Il est d'usage dans la profession des agents d'affaires de majorer les sommes dues par des frais du créancier. Le montant modique peut être admis. La somme totale due par le défendeur à la demanderesse est ainsi de 9'276 fr. 75, frais de commandement de payer et intérêts non compris.

10. D'autres faits allégués, admis ou prouvés, mais sans incidence sur la solution du présent procès, ne sont pas reproduits ci-dessus.

11. Par demande du 16 août 2005 adressée au Président du Tribunal d'arrondissement [...], la demanderesse Q. _____ SA a pris avec suite de frais les conclusions suivantes:

" L.-
L. _____ est le débiteur de Q. _____ SA et lui doit prompt et immédiat paiement de la somme de fr. 9'276.75 (neuf mille deux cent septante-six francs et septante-cinq centimes) avec intérêt à 5% l'an dès le 1^{er} juillet 2004 pour fr. 6'725.-- et dès le 15 octobre 2004 pour fr. 2'431.75.

II.-
L'opposition formée au commandement de payer n° [...]7 de l'Office des poursuites d[...] est définitivement levée, libre recours (sic) étant laissé à la poursuite."

Par convention de procédure du 9 décembre 2005, dont le Président du Tribunal d'arrondissement [...] a pris acte le 14 décembre 2005, les parties sont convenues de reporter la cause, dans l'état où elle se trouvait, devant la Cour civile.

Par réponse du 20 décembre 2005, qui a été notifiée à la demanderesse le 21 décembre 2005, L. _____ a pris, avec suite de frais et dépens, les conclusions suivantes:

"Principalement

I. Les conclusions de la demande de Q. _____ SA du 16 août 2005 sont rejetées.

Reconventionnellement

II.- Q. _____ SA est la débitrice de L. _____ et lui doit immédiat paiement de la somme de Fr. 500'000 (cinq cent mille francs), avec intérêts à 5% l'an dès le 1^{er} mai 2001."

Par réplique du 18 avril 2006, la demanderesse a confirmé les conclusions de la demande et a conclu au rejet des conclusions reconventionnelles prises par le défendeur.

En droit :

I. a) La demanderesse intente l'action en reconnaissance de dette au sens de l'art. 79 LP (loi fédérale du 11 avril 1889 sur la poursuite pour dettes et la faillite; RS 291). Elle requiert le paiement de 9'276 fr. 75 correspondant à ses notes d'honoraires des 31 mai et 14 septembre 2004.

Le défendeur agit reconventionnellement en réparation du préjudice qu'il estime avoir subi en raison des conseils, à son sens erronés, de la demanderesse, qui lui aurait indiqué qu'il suffisait de réduire son activité à 30% pour obtenir une taxation intermédiaire pour cessation d'activité.

b) Les parties soutiennent à juste titre qu'elles ont été liées par un contrat de mandat (art. 394 ss CO).

La demanderesse s'est notamment chargée d'établir la déclaration d'impôt du défendeur et de son épouse et a prodigué des conseils en matière fiscale. Ce faisant, elle a fourni des services de manière indépendante (art. 394 al. 1 CO; Werro, Commentaire romand, nn. 2 ss ad art. 394 CO).

c) Conformément aux règles applicables au contrat de mandat, le droit à la rémunération de la demanderesse - mandataire - doit être jugé à la lumière de l'art. 394 al. 3 CO.

Selon cette disposition, une rémunération est due au mandataire si la convention ou l'usage lui en assure une. Le Code des obligations part ainsi de l'idée que le mandat est gratuit. A ce principe, la disposition précitée oppose deux exceptions, qui sont en fait devenues la règle (Tercier/Favre/Conus, Les contrats spéciaux, 4^e éd., Genève/Zurich/Bâle 2009, n. 4977; Werro, op. cit., n. 39 ad art. 394 CO). Les parties peuvent convenir que les services du mandataire seront spécialement rémunérés. Cette convention peut être expresse ou tacite, concomitante ou postérieure à la conclusion du contrat; il appartient au mandataire de la prouver. En outre, indépendamment de tout accord

spécial en la matière, le mandant doit une rémunération lorsque tel est l'usage. On présume que tel est le cas, sauf circonstances particulières, lorsqu'une personne rend un service à titre professionnel, par exemple en qualité d'avocat, de médecin, d'expert-comptable ou de banquier (TF 4C.158/2001 du 15 octobre 2001 c. 1b, publié in SJ 2002 I 204; ATF 126 II 249 c. 4b, SJ 2001 I 33; ATF 82 IV 145 c. 2a, JT 1957 IV 71; Engel, Contrats de droit suisse, 2^e éd., Berne 2000, p. 489). C'est alors au mandant qui conteste le caractère onéreux du mandat de prouver que les services rendus l'ont été à titre gratuit (Tercier/Favre/Conus, op. cit., nn. 4769 ss; Werro, op. cit., nn. 39 s. ad art. 394 CO).

Le montant de la rémunération est d'abord fixé par la convention, soit sous forme individuelle, soit par référence à des tarifs. A défaut de convention, le Code des obligations ne dit pas comment fixer les honoraires. Il faut combler la lacune par le recours à l'usage; en effet, l'art. 394 al. 3 CO, qui renvoie à l'usage pour le principe de la rémunération, concerne aussi le montant (Werro, Le mandat et ses effets, thèse Fribourg 1993 [ci-après: Werro, mandat], n. 745). Le juge appelé à statuer doit combler une lacune en retenant les honoraires qui correspondent objectivement à la valeur des services rendus (SJ 2002 I 204 c. 1b; ATF 101 II 109 c. 2, JT 1976 I 333). Il tiendra compte pour cela de toutes les circonstances, notamment du genre et de la durée du mandat, du travail accompli, de l'importance et de la difficulté de l'affaire ainsi que des responsabilités en jeu (Tercier/Favre/Conus, op. cit., nn. 4776 ss).

En l'espèce, le principe d'une rémunération n'est pas contesté. Le défendeur avait du reste payé, sans les contester, les notes d'honoraires précédant celles des 31 mai et 14 septembre 2004 qui lui avaient été présentées par la demanderesse. La convention de rémunération paraît dès lors établie. Au demeurant, c'est à titre professionnel que la demanderesse a fourni des prestations au défendeur, en qualité de fiduciaire. Le contrat de mandat ayant lié la demanderesse au défendeur doit donc être qualifié d'onéreux. En tout état de cause, le défendeur n'a allégué aucune circonstance de nature à établir la gratuité des services rendus.

S'agissant de la quotité des honoraires réclamés, l'expertise au dossier établit que les honoraires et débours facturés les 31 mai 2004, à concurrence de 6'725 fr., et 14 septembre 2004, à hauteur de 2'431 fr. 75, sont justifiés tant au niveau des tarifs que des heures fournies.

Au vu de ce qui précède, les honoraires réclamés par la demanderesse, pour un montant de 9'156 fr. 75, sont justifiés tant dans leur principe que dans leur quotité, sous réserve des conclusions libératoires du défendeur examinées plus loin (cf. infra IV).

d) Les frais de rappel par 50 fr. sont admis par l'expert. La demanderesse répond de ce montant.

L'expert a admis le montant de 70 fr. au titre de "frais du créancier" qui sont usuellement réclamés par les agents d'affaires. La demanderesse a toutefois clairement allégué qu'il s'agissait de frais de poursuite. L'expert a confirmé que les frais du commandement de payer sont précisément d'un tel montant. La demanderesse est ainsi réputée réclamer les frais de poursuite et non pas des frais supplémentaires dans le cadre de l'art. 106 al. 1 CO. Or, les frais de la poursuite sont l'accessoire de la créance et dépendent du sort de l'exécution forcée (art. 68 LP; cf. JI-CCiv, 29 juin 2005, I. c. P. et I.; JT 1979 II 127; JT 1974 II 95, spéc. pp. 95 s., avec note de P.-R. Gilliéron). Le défendeur ne saurait répondre du montant de 70 francs.

En bref, la demanderesse est créancière du montant total de 9'206 fr. 75 (9'156 fr. 75 + 50 fr. de frais de rappel).

e) Aux termes de l'art. 104 al. 1 CO, le débiteur qui est en demeure pour le paiement d'une somme d'argent doit l'intérêt moratoire à 5% l'an, même si un taux inférieur avait été fixé pour l'intérêt conventionnel. Les art. 104 ss CO prévoient un régime spécial s'agissant des conséquences de la demeure pour les dettes d'argent (Thévenoz, Commentaire romand, Bâle 2003, n. 2 ad art. 103 CO; Tercier, op. cit.,

n. 1294; Ramoni, Demeure du débiteur et contrats de droit suisse, thèse Lausanne 2002, n. 31, p. 14).

Le débiteur d'une obligation exigible est mis en demeure par l'interpellation du créancier (art. 102 al. 1 CO). L'art. 75 CO prévoit qu'à défaut de terme stipulé ou résultant de la nature de l'affaire, l'obligation peut être exécutée et l'exécution peut en être exigée immédiatement.

En l'occurrence, la demanderesse a adressé deux rappels au défendeur, un premier rappel le 24 septembre 2004 pour un montant de 6'725 fr. et un deuxième le 28 octobre 2004 pour un montant total de 9'176 fr. 75 (6'725 fr. + 2'431 fr. 75 + 20 fr. de frais de rappel), lui impartissant à chaque fois un délai de 10 jours pour effectuer le paiement. En l'absence de versement, elle l'a ensuite sommé, par courrier daté du 18 novembre 2004, de payer le montant de 9'156 fr. 75 dans un délai de 10 jours, l'avisant qu'à défaut elle introduirait une procédure d'exécution forcée. Cette sommation, limitée aux deux notes d'honoraires des 31 mai 2004 et 14 septembre 2004, accordait un nouveau délai de paiement. L'intérêt moratoire n'est donc dû qu'à l'échéance de ce nouveau délai. La sommation du 18 novembre 2004 est réputée être parvenue au défendeur le 19 novembre 2004. Le délai de paiement a expiré 10 jours plus tard, soit le 29 novembre 2004. L'intérêt moratoire est dès lors dû dès le lendemain de cette échéance, soit dès le 30 novembre 2004. Conformément à l'art. 104 al. 1 CO, il est de 5 % l'an et porte sur les montants des deux notes d'honoraires, soit 9'156 fr. 75.

S'agissant des frais de sommation (50 fr.), la demanderesse a interpellé le défendeur en vue de leur paiement la première fois le 5 avril 2005, soit le jour de la notification du commandement de payer n° [...]. Un intérêt moratoire de 5% l'an est donc dû sur le montant de 50 fr. à compter du 6 avril 2005.

En bref, à ce stade, il convient de retenir que le défendeur est débiteur de la demanderesse de la somme de 9'206 fr. 75 (6'725 fr. + 2'431 fr. 75 + 50 fr.), avec intérêt à 5% l'an depuis le 30 novembre 2004

sur le montant de 9'156 fr. 75 et avec intérêt à 5% l'an depuis le 6 avril 2005 sur le solde.

II. Le défendeur invoque une violation par la demanderesse de son obligation de diligence et de fidélité qui fonderait son droit à des dommages-intérêts.

a) aa) Selon l'art. 398 al. 1 CO, la responsabilité du mandataire est soumise, d'une manière générale, aux mêmes règles que celle du travailleur dans les rapports de travail. S'agissant de ces règles, l'art. 321a CO reprend notamment le régime général de l'art. 97 CO (Tercier/Favre/Conus, op. cit., n. 5192). La responsabilité contractuelle suppose ainsi la réalisation des quatre conditions suivantes (art. 97 CO): la violation du contrat (une inexécution ou une exécution imparfaite de l'obligation), une faute du débiteur, un dommage ainsi qu'un rapport de causalité entre l'inexécution ou l'exécution imparfaite de l'obligation et le dommage.

Le mandataire ne répond pas d'un résultat, mais de la bonne et fidèle exécution du mandat (art. 398 al. 2 CO; devoirs de diligence et de fidélité), soit uniquement d'une activité déployée dans les règles de l'art (ATF 127 III 357 c. 1b, JT 2002 I 192; ATF 117 II 563 c. 2a, rés. in JT 1993 I 156; Werro, op. cit., n. 7 ad art. 394 CO). L'étendue de son devoir de diligence se détermine selon des critères objectifs: le mandataire est tenu d'agir comme le ferait une personne raisonnable et diligente dans des circonstances semblables (TF 4A_3/2010 du 15 avril 2010 c. 3; ATF 120 II 248 c. 2c, JT 1995 I 559; ATF 117 II 563 c. 2a, rés. in JT 1993 I 156). Si le mandataire est en possession d'un diplôme de capacité, on admet en général que son comportement doit être jugé d'autant plus sévèrement (TF 4A_3/2010 du 15 avril 2010 c. 3; ATF 127 III 357 c. 1c, JT 2002 I 192; ATF 117 II 563 c. 2a, rés. in JT 1993 1156). Les exigences qui doivent être posées à cet égard ne peuvent pas être fixées une fois pour toutes, car la qualité des services que le mandant peut attendre du mandataire dépend des circonstances concrètes de l'espèce, telles que la difficulté du service (ATF 117 II 563 c. 2a, rés. in JT 1993 1156), le temps à disposition du

mandataire (ATF 120 II 248 c. 2e, JT 1995 I 559), l'importance de l'affaire (Tercier/Favre/Conus, op. cit., n. 4665) et, de façon limitée, le risque inhérent à l'activité (ATF 127 III 357 c. 1b et 1c, JT 2002 I 192; ATF 120 II 248 c. 2e, JT 1995 I 559). Les règles de l'art généralement reconnues et les règles déontologiques serviront de référence pour définir la diligence requise (ATF 127 III 328 c. 3, JT 2001 I 254, rés. in SJ 2002 I 103; ATF 117 II 563 c. 2a, rés. in JT 1993 I 156; Tercier/Favre/Conus, op. cit., n. 4670; Werro, op. cit., n. 14 ad art. 398 CO).

En vertu du devoir de fidélité, le mandataire doit notamment aviser l'autre partie de tout ce qui est important pour cette dernière en relation avec le contrat. En vertu de son obligation de conseil et de mise en garde, le mandataire doit d'une part indiquer les mesures qui correspondent le mieux à l'intérêt du mandant et, d'autre part, mettre celui-ci en garde contre les risques que comportent certaines mesures notamment lorsque lui-même est un spécialiste et que le mandant ne l'est pas. Il devra notamment le rendre attentif aux risques que comportent certaines mesures (TF 4C.51/2005 du 5 juillet 2005; Werro, op. cit., nn. 17 s. ad art. 398 CO).

Même si la doctrine récente tend à considérer que les notions de violation du contrat et de faute se confondent en matière de responsabilité du mandataire, la doctrine dominante et la jurisprudence continuent à distinguer le concept objectif de la violation du contrat et celui subjectif de la faute (Werro, op. cit., nn. 38 s. ad art. 398 CO). Un examen distinct de ces deux concepts se justifie dès lors.

bb) En ce qui concerne tout particulièrement les conseils en matière fiscale, le mandataire a l'obligation d'examiner la question posée avec la diligence commandée par les circonstances. Par des recherches appropriées, que ce soit en consultant des documents ou en se renseignant à bonne source, il doit déterminer les règles légales ou jurisprudentielles applicables et, le cas échéant, la pratique administrative (ATF 128 III 22 c. 2c, rés. in JT 2002 I 222, SJ 2002 I 209). Le conseiller fiscal qui ignore notamment les conditions légales d'obtention d'une

taxation intermédiaire viole le devoir de diligence dont il est tenu à l'égard de son client (Wegmann, Die fehlerhafte Beratung durch den Steuerberater: unter besonderer Berücksichtigung der direkten Steuern im zürcherischen Steuerrecht und des Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer, thèse Zurich 1984, p. 194). Si le personnel du mandataire n'a pas les connaissances requises pour traiter cette affaire, ce dernier doit refuser le mandat ou faire appel à une personne qualifiée (ATF 128 III 22 c. 2c, rés. in JT 2002 I 222, SJ 2002 I 209).

Conformément à l'art. 45 let. b LIFD (loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct; RS 642.11), le revenu fait l'objet d'une taxation intermédiaire en cas de modification durable et essentielle des bases de l'activité lucrative ensuite du début ou de la cessation de l'activité lucrative ou d'un changement de profession. Selon la jurisprudence, une modification du revenu survenue à la suite d'un changement de profession n'est pas considérée comme essentielle et ne peut par conséquent donner lieu à une nouvelle taxation que si elle atteint au moins 20% du revenu annuel antérieur du contribuable. Cette solution avait déjà cours sous l'AIFD (arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 sur la perception d'un impôt fédéral direct; RO 1940 II 2021) et faisait l'objet d'une pratique constante des autorités fiscales (arrêt du Tribunal fédéral du 10 octobre 1986, publié in RDAF 1990 p. 29; arrêt du Tribunal fédéral du 16 mars 1984, publié in RDAF 1985 p. 281 c. 3a; ATF 109 Ib 10 c. 2; arrêt du Tribunal fédéral du 14 mai 1976, publié in RDAF 1977 p. 393; ATF 101 Ib 398 c. 2; RDAF 1982 p. 429; circulaire n° 11 de l'Administration fédérale des contributions du 17 décembre 1985, parue in Archives 54, p. 445; Bugnon, Commentaire romand, Bâle 2008, n. 28 ad art. 45 LIFD; Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar DBG, Zurich 2003, n. 54 ad art. 54; Locher, Kommentar zum DBG, Bâle 2001, n. 9 ad art. 45; Duss/Schär, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bâle 2000, nn. 35 s. ad art. 45; Triebold, Zwischenveranlagung und Rechtsgleichheit im Schweizerischen Steuerrecht, thèse Bâle 1993, p. 38).

cc) En l'espèce, il ressort de l'état de fait, en particulier de la lettre du 30 novembre 1999 adressée au défendeur par la demanderesse, que cette dernière a indiqué à celui-là, à la fin de l'année 1999, que s'il planifiait une interruption ou une réduction d'activité à moins d'un tiers d'un temps normal, par exemple au 31 décembre 2000, les revenus professionnels obtenus en 1999 et 2000 tomberaient sous le coup de la taxation intermédiaire et ne seraient pas imposés. La demanderesse faisait ici référence à la taxation pour cessation d'activité au sens de l'art. 45 LIFD. Il ne pouvait en effet en aucun cas s'agir de la taxation intermédiaire "Broulis", celle-ci étant encore inconnue à la fin de l'année 1999. Contrairement à ce que plaide la demanderesse, il n'est pas établi que le défendeur avait de toute manière décidé de réduire son activité dès le 1^{er} janvier 2001.

A dire d'expert, le conseil donné était un mauvais conseil, car il ne permettait pas d'atteindre le but recherché. En effet, l'autorité fiscale vaudoise fixait à l'époque en tout cas des conditions beaucoup plus sévères pour l'obtention par un indépendant d'une taxation intermédiaire pour cessation d'activité. La demanderesse aurait dû avoir égard à cette pratique. Comme le relève le défendeur, peu importe en outre que le Tribunal fédéral ait jugé des années plus tard excessivement sévère l'exigence d'une diminution durable de 90% du revenu, sans d'ailleurs fixer un autre seuil. Il est en revanche déterminant qu'à l'époque des faits, la pratique du fisc était telle que jamais le défendeur n'aurait obtenu une taxation intermédiaire en réduisant son temps de travail à moins d'un tiers, ce qu'a confirmé l'expert dans son rapport complémentaire.

Dès lors, en annonçant au défendeur la possibilité de bénéficier d'une taxation intermédiaire pour cessation d'activité et d'échapper ainsi aux impôts pour les années 1999 et 2000 en réduisant son activité à 30% dès le 1^{er} janvier 2001, la demanderesse a objectivement violé son devoir de diligence. La diligence commandait de ne conseiller qu'une solution susceptible d'être acceptée par le fisc. La demanderesse est spécialisée dans le conseil financier et fiscal; elle se prévalait dans sa publicité - en 2004 - de donner des conseils à haute

valeur ajoutée en matière de planification financière et fiscale. En l'espèce, le conseil relevait d'un domaine relativement banal pour un professionnel de la branche: la retraite d'un indépendant. Au demeurant, la demanderesse n'a pas donné ce conseil dans l'urgence, mais plus d'une année avant la date envisagée pour une diminution de l'activité. Elle avait donc le temps de consulter la jurisprudence et la doctrine, voire de prendre contact avec les autorités fiscales. Si elle avait agi de la sorte, la demanderesse aurait pu être convenablement renseignée sur les conditions retenues à l'époque par les autorités fiscales et, partant, aurait été en mesure d'informer pleinement le défendeur - avant que celui-ci ne réduise son activité - sur la pratique restrictive de l'autorité fiscale en la matière, notamment sur les risques de voir sa requête rejetée. Or, il n'est pas établi qu'elle ait renseigné le défendeur au sujet des pratiques de l'administration fiscale vaudoise avant le moment où ce dernier avait déjà réduit son activité, moment qui se situe au 1^{er} mai 2001 à dire d'expert.

Outre les éléments de l'instruction évoqués ci-dessus, aucun autre élément n'établit que la demanderesse aurait renseigné de manière satisfaisante le défendeur sur les conditions d'octroi d'une taxation intermédiaire ou aurait attiré l'attention de celui-ci sur les risques de rejet de la requête d'une telle taxation. Elle s'est au contraire contentée de lui écrire, au mois de février 2000, que l'augmentation de ses revenus pour 1999 ne devait pas avoir d'incidence fiscale s'il réduisait son activité au 31 décembre 2000. Il ressort en outre de l'instruction que la demanderesse n'a jamais pris de contact préalable avec les autorités fiscales pour s'assurer de l'adéquation des conseils fournis au défendeur. Dans la présente cause, son premier "contact" a eu lieu le 27 novembre 2000 par le dépôt d'une requête de taxation intermédiaire pour le compte du défendeur. S'agissant d'une recherche de la jurisprudence cantonale, ce n'est qu'à partir du 14 août 2001 que la demanderesse, compte tenu de sa propre déclaration, s'y est employée, soit après que le fisc eut refusé la taxation intermédiaire du défendeur et après que celui-ci eut réduit son taux d'activité, conformément aux conseils reçus. Dans ces circonstances, on ne peut retenir que la demanderesse a veillé de manière satisfaisante à

la sauvegarde des intérêts du défendeur ni qu'elle a respecté son devoir de fidélité.

La demanderesse ne peut plaider qu'elle a finalement obtenu une taxation intermédiaire pour l'année 2001 à la suite des pourparlers avec les autorités fiscales. En effet, la taxation obtenue n'est pas une taxation intermédiaire au sens où elle l'entendait dans ses conseils au défendeur. Il s'agit ici d'une taxation intermédiaire "Broulis", qui n'existait pas et était inconnue en 1999-2000, soit au moment où la demanderesse informait, à tort, le défendeur qu'une réduction du taux d'activité d'au moins 70% donnait droit à une taxation intermédiaire.

b) En matière contractuelle, la faute est présumée (art. 97 al. 1 CO), la demanderesse n'allègue aucune circonstance de nature à établir que la violation du contrat serait intervenue sans faute de sa part. On ne voit pas ce qui l'aurait empêchée d'effectuer les recherches nécessaires, notamment en consultant la jurisprudence ou en se renseignant auprès de l'administration fiscale. Comme indiqué plus haut, la demanderesse n'intervenait pas dans l'urgence et avait le temps de recueillir toutes les informations nécessaires. Au demeurant, si son personnel n'avait pas les connaissances requises pour traiter cette affaire – pourtant banale –, la demanderesse aurait dû refuser le mandat ou faire appel à une personne qualifiée.

c) Au vu de ce qui précède, il convient de retenir que la demanderesse a, dans l'exercice de son mandat, violé de manière fautive son devoir de diligence et de fidélité à l'égard du défendeur.

III. a) Pour que la responsabilité de la demanderesse soit engagée, encore faut-il que le défendeur établisse un dommage et que celui-ci soit en rapport de causalité avec la violation du contrat (cf. art. 97 al. 1 CO).

Le défendeur a réduit son activité aux environs de 30% sans obtenir la taxation intermédiaire requise.

S'agissant du point de départ de la période "dommageable", il correspond à la date à laquelle le défendeur a effectivement réduit son taux de travail. En l'espèce, cette date doit être arrêtée au 1^{er} mai 2001, conformément à l'expertise qu'aucun autre élément au dossier ne remet en cause. Il reste encore à déterminer le terme de cette période.

aa) Selon la jurisprudence, la cessation de toute activité lucrative à l'âge de la retraite correspond sans aucun doute, au moins pour les salariés, au cours ordinaire des choses (ATF 123 III 115 c. 6b, rés. in JdT 1998 I 26). Ce précédent a été approuvé sans détour par une majorité de la doctrine moderne (Werro, La responsabilité civile, Berne 2005, n. 1039, pp. 262 s.; Werro, op. cit., n.26 ad art. 46 CO; Schaetzle/Weber, Manuel de capitalisation [traduit par Fernand Cerf], 5^e éd., Zurich 2001, ch. 3.134, p. 381). S'agissant des indépendants, ce principe a été relativisé. Un auteur est ainsi d'avis que l'expérience de la vie démontre que l'indépendant travaille souvent plus longtemps que le salarié, en particulier après l'âge ouvrant le droit à l'AVS. A cette fin, il faut examiner le genre de profession exercée, l'état de santé général et la situation financière du lésé. A partir de ces données, il appartient au juge de fixer, eu égard aux circonstances personnelles, la limite temporelle d'activité applicable et d'arrêter une rente temporaire d'activité correspondant à cette limite (Brehm, Commentaire bernois, 3^e éd., Berne 2006, n. 49 des Remarques préliminaires aux art. 45 et 46 CO).

La jurisprudence n'a pour l'heure pas fixé de principe à propos de l'âge de la retraite des indépendants, mais plutôt raisonné au cas par cas (TF 4A_481/2009 du 26 janvier 2010 c. 5.2.3.1 et les précédents cités). Se référant aux auteurs susmentionnés, elle n'exclut cependant pas que, dans des circonstances particulières, par exemple selon la profession exercée, l'état de santé général ou la situation financière du lésé (ou du soutien décédé), cette limite soit repoussée pour les indépendants (ATF 136 III 310 c. 4.2.2).

bb) Un fait intime, hypothétique, qui ressortit à la conscience et à la volonté d'une personne peut se déduire d'indices, à l'instar de la volonté réelle et commune des parties au sens de l'art. 18 CO (Hohl, Procédure civile, tome II, Berne 2002, n. 3226).

Dans le domaine de la preuve par indices, le juge procède à des déductions, appelées présomptions de fait, soit l'opération par laquelle le juge, sans être lié par une règle juridique, retient un fait sur la base d'un autre fait se servant de son expérience générale de la vie. Cette présomption de fait est réfragable: la partie adverse peut tenter d'apporter la contre-preuve du fait présumé. Elle peut étayer sa contestation en établissant des faits et indices qui neutralisent la valeur probante des moyens utilisés par l'autre partie pour faire la preuve principale. La contre-preuve n'a pas à convaincre le juge, mais doit seulement affaiblir la preuve principale en éveillant des doutes dans l'esprit du juge. Cette présomption de fait n'entraîne toutefois pas un renversement du fardeau de la preuve (Hohl, Le contrôle des présomptions et autres déductions par le Tribunal fédéral, en particulier en matière de preuve facilitée, in Mélanges Henri-Robert Schüpbach, Pierre-Henri Bolle (éd.), Neuchâtel 2000, pp. 187 ss, spéc. pp. 188 s.).

cc) En l'espèce, à la différence de ce que plaide la demanderesse, il n'est pas établi que le défendeur avait de toute manière décidé de réduire son activité au 31 décembre 2000. Aucune circonstance établie n'imposait qu'il cesse de travailler ou réduise son temps de travail. Il ressort de l'expertise que, dans les faits, le défendeur a mis fin à son activité d'indépendant le 15 novembre 2004. Il était alors âgé de 67 ans et 2 mois et demi. Selon l'expérience générale, les médecins indépendants, qui ne peuvent s'installer qu'après une longue formation, poursuivent leur activité au-delà de l'âge légal de la retraite, ce qui va dans le sens de la doctrine et de la jurisprudence précitées. Il faut ainsi retenir que, sans les conseils de la demanderesse, le défendeur aurait exercé son activité d'indépendant, sans réduction du taux, jusqu'au 15 novembre 2004. S'agissant de l'activité dépendante que le défendeur exerçait également, il convient de retenir que, sans les conseils de la demanderesse, il l'aurait

poursuivie à plein temps jusqu'au 30 août 2002, soit jusqu'au jour de ses 65 ans. Cet élément conforte le fait que le défendeur, bénéficiant ainsi pratiquement d'une réduction du temps de travail total, aurait poursuivi son activité d'indépendant jusqu'au 15 novembre 2004.

b) Le Code des obligations ne définit pas la notion de dommage. De jurisprudence constante, le dommage correspond à la différence entre le montant actuel du patrimoine et le montant que celui-ci aurait atteint si l'événement dommageable ne s'était pas produit (ATF 132 III 359 c. 4, JT 2006 I 295, et la jurisprudence citée; ATF 120 II 296 c. 3b, rés. in JT 1995 I 381, et la jurisprudence citée). Le dommage consiste en une perte éprouvée – soit la diminution des actifs ou augmentation des passifs – ou en un gain manqué – soit la non-augmentation des actifs (Werro, Commentaire romand, Bâle 2003, n. 13 ad art. 41 CO; Thévenoz, op. cit., n. 30 ad art. 97 CO). Il s'agit ainsi de la diminution non voulue des biens d'une personne (ATF 132 III 359 c. 4, JT 2006 I 295; ATF 129 III 331 c. 2.1, JT 2003 I 629; ATF 116 II 441 c. 3a/aa, JT 1991 I 166). Cette diminution comprend toutes les incidences que l'inexécution du contrat ont eues sur le patrimoine du créancier, à savoir la valeur de la prestation due, les frais encourus et tout autre dommage résultant de l'inexécution (Tercier, op. cit., nn. 1209 s.). Il convient en revanche de déduire du préjudice pris en considération les avantages patrimoniaux qui ont été procurés au mandat par la violation contractuelle (*compensatio lucri cum damno*; ATF 128 III 22 c. 2e, rés. in JT 2002 I 222, SJ 2002 I 209, et les arrêts cités).

Selon l'expert, la différence entre le revenu hypothétique d'une activité sans réduction du taux jusqu'au 15 novembre 2004 et le revenu effectivement touché par le défendeur du 1^{er} janvier 2001 à cette date est de 487'725 francs. Les impôts supplémentaires que le défendeur aurait dû payer en raison du taux d'activité non réduit auraient été de 282'319 fr. 85. Ainsi, le défendeur a subi un manque à gagner de 205'405 fr. 15 (487'725 fr. – 282'319 fr. 85). Le demandeur répond de ce montant.

c) S'agissant de l'intérêt compensatoire, lequel est un élément du dommage, il est également dû en cas de violation du contrat (TF

4C.182/2006 du 12 décembre 2006 c. 5.2). L'intérêt compensatoire court à partir du moment où l'événement dommageable engendre des conséquences pécuniaires et ce jusqu'au moment du paiement des dommages-intérêts. Il vise à placer l'ayant droit dans la situation qui aurait été la sienne s'il avait obtenu réparation au jour de la survenance du dommage, respectivement de la réalisation des conséquences économiques de cette dernière (TF 4C.182/2006 du 12 décembre 2006 c. 5.2 et les arrêts cités). En cas de dommage périodique resté constant, l'intérêt compensatoire doit être fixé, pour des raisons pratiques, selon une échéance moyenne (ATF 131 III 12 c. 9.5, JT 2005 I 488).

Le taux de l'intérêt compensatoire est de 5%, à l'instar de ce que prévoit l'art. 104 al. 1 CO pour les cas de demeure, afin de traiter de manière semblable les diverses formes d'inexécution ou de mauvaise exécution des obligations (ATF 122 III 53 c. 4b, JT 1996 I 590; Thévenoz, op. cit., n. 3 ad art. 104 CO). Les intérêts moratoires et compensatoires ne peuvent pas être cumulés pour la même période (ATF 122 III 53 c. 5c et les références citées, JT 1996 I 590; Thévenoz, loc. cit.).

En l'espèce, le dommage subi par le défendeur était périodique en ce sens qu'il ne s'est pas réalisé en son entier en une seule fois, mais a augmenté dans le temps pour atteindre, en date du 15 novembre 2004, soit à la fin de la période durant laquelle le défendeur subissait un dommage, le montant établi par expertise. Il convient ainsi de déterminer l'échéance moyenne de la période allant du 1^{er} mai 2001 au 14 novembre 2004; cette dernière date correspond à celle du dernier jour de travail effectif du défendeur, celui-ci ayant cessé toute activité le 15 novembre 2004. Au total, cette période comprend 42 mois et 14 jours. L'échéance moyenne correspond donc au jour qui suit de 21 mois et 7 jours (la moitié de 42 mois et 14 jours) le 1^{er} mai 2001. Elle doit ainsi être arrêtée au 7 février 2003, date à partir de laquelle court un intérêt compensatoire de 5% l'an sur la somme de 205'405 fr. 15.

d) Le dommage étant établi, encore faut-il discuter d'un éventuel rapport de causalité entre celui-ci et le comportement illicite de la demanderesse.

Le rapport de causalité présente deux aspects: la causalité naturelle et la causalité adéquate. Un fait est la cause naturelle d'un résultat s'il en constitue l'une des conditions *sine qua non* (ATF 128 III 174 c. 2.b, rés. in JT 2003 I 28, SJ 2002 I 410). En d'autres termes, il existe un lien de causalité naturelle entre deux événements lorsque, sans le premier, le second ne se serait pas produit; il n'est pas nécessaire que l'événement considéré soit la cause unique ou immédiate du résultat (ATF 125 IV 195 c. 2.b, JT 2000 I 491). L'existence d'un lien de causalité naturelle entre le fait générateur de responsabilité et le dommage est une question de fait que le juge doit trancher selon la règle du degré de vraisemblance prépondérante. En pareil cas, l'allégement de la preuve se justifie lorsque, en raison de la nature même de l'affaire, une preuve stricte n'est pas possible ou ne peut être raisonnablement exigée de celui qui en supporte le fardeau (TF 4A_227/2007 du 26 septembre 2007, rés. in JT 2007 I 540, SJ 2008 I 177; ATF 133 III 462 c. 4.4.2, rés. in JT 2009 I 47, et les références citées).

S'agissant de la causalité adéquate, celle-ci est établie lorsque le fait générateur de la responsabilité est propre, d'après le cours ordinaire des choses et l'expérience de la vie, à entraîner un résultat du genre de celui qui s'est produit (ATF 132 III 715 c. 2.2, JT 2009 I 183; ATF 129 II 312 c. 3.3, rés. in JT 2006 IV 35, SJ 2003 I 437 et les références citées; Werro, op. cit., n. 37 ad art. 41 CO). Pour se prononcer, le juge doit se demander, en face d'un enchaînement concret de circonstances, s'il était probable que le fait considéré produisît le résultat intervenu; à cet égard, c'est la prévisibilité objective du résultat qui compte (ATF 112 II 439 c. 1.c, JT 1987 I 392). Pour procéder au pronostic rétrospectif objectif, le juge, se plaçant au terme de la chaîne des causes, doit remonter du dommage dont la réparation est demandée au chef de responsabilité invoqué et déterminer si, dans le cours ordinaire normal des choses et selon l'expérience générale de la vie humaine, une telle conséquence demeure dans le

champ raisonnable des possibilités objectivement prévisibles (TF 5C.18/2006 du 18 octobre 2006 c. 4.1, publié in SJ 2007 I 238; ATF 119 Ib 334 c. 5.b, rés. in JT 1995 I 606).

En l'espèce, le demandeur a effectivement réduit son activité à compter du 1^{er} mai 2001, mais n'a pas obtenu la taxation intermédiaire requise à laquelle il pensait avoir droit en raison de la réduction précitée. Aucun élément de l'instruction ne permettant d'établir que le défendeur avait de toute manière décidé de réduire son activité à cette date-là, il convient de retenir que cette réduction avait pour seul dessein de bénéficier de la taxation intermédiaire que lui avait fait miroiter la demanderesse. Il s'ensuit dès lors que c'est la demanderesse, par son comportement – en particulier ses conseils –, qui a déterminé le défendeur à réduire son taux d'activité à moins de 30%. Son comportement consiste ainsi en une cause nécessaire du préjudice subi par le défendeur, lequel ne se serait pas réalisé en son absence. Il en résulte par conséquent que le comportement de la demanderesse et le préjudice subi par le défendeur sont dans un rapport de causalité naturelle.

Il est en outre conforme au cours ordinaire des choses et à l'expérience générale de la vie que la perspective d'économies fiscales, résultant des conseils donnés par la demanderesse, société fiduciaire, était de nature à déterminer le défendeur à réduire son taux d'activité au 1^{er} mai 2010, alors qu'il aurait pris une décision inverse – en l'occurrence, il aurait poursuivi ses activités professionnelles, sans les modifier – s'il avait été correctement renseigné à ce sujet et avait su qu'il y avait une forte probabilité que sa requête de taxation intermédiaire soit rejetée. Pour ces raisons, il convient de retenir que le comportement de la demanderesse et le préjudice subi par le défendeur sont dans un rapport de causalité adéquate.

IV. a) Le défendeur refuse de payer les honoraires réclamés par la demanderesse dans la présente action (cf. supra I.c) et conclut au remboursement de ceux payés antérieurement.

Le Tribunal fédéral a considéré que le mandataire a droit à des honoraires, parfois réduits, en dépit d'une exécution défectueuse du mandat. La rémunération due au mandataire représente une contre-prestation pour les services qu'il rend au mandant, plus précisément pour l'activité diligente qu'il exerce dans l'affaire dont il est chargé. Par conséquent, le mandataire qui ne rend pas les services promis, c'est-à-dire qui demeure inactif ou n'agit pas avec le soin requis, ne peut prétendre à l'entier des honoraires convenus ou à la même rémunération qui serait équitablement due à un mandataire diligent. Cependant, lorsque les effets de l'absence de diligence ont été corrigés et qu'il n'en résulte pas de préjudice pour le mandant, qui se trouve placé dans la même situation qu'en cas d'exécution correcte du mandat, le travail du mandataire doit être honoré. Ce n'est que dans le cas où l'exécution défectueuse du mandat est assimilable à une totale inexécution, se révélant inutile ou inutilisable, que le mandataire peut perdre son droit à une rémunération. Il en est de même lorsque la rémunération du mandataire est elle-même constitutive du dommage causé par l'exécution défectueuse (TF 4A_124/2007 du 23 novembre 2007 c. 6.1.1; ATF 124 III 423 c. 3b et 4a, JT 1999 I 462, SJ 1999 I 72, et les références citées, commenté par Werro in DC 1999, pp. 48 s. et par Tercier, Le point sur la partie spéciale du Code des obligations, in RSJ 1999 p. 272, spéc. pp. 273 s.; SJ 2000 I 485 c. 1d; Tercier/Favre/Conus, op. cit., nn. 5252 ss). Toutefois, l'utilité du résultat étant étrangère au fondement de la rémunération du mandataire, il ne faut pas en tenir compte pour fixer cette dernière. C'est la seule violation par le mandataire de son obligation de diligence qui détermine la réduction, quelle que soit l'utilité du travail fourni (Werro, op. cit., n. 44 ad art. 394 CO et n. 35 ad art. 398 CO; Werro, mandat, op. cit., nn. 728 ss et 1069 ss).

Il a été auparavant établi que la rémunération faisant l'objet des notes d'honoraires des 31 mai et 14 septembre 2004 ne prêtait pas, sur le principe, le flanc à la critique.

En l'espèce, si la mauvaise exécution des prestations de conseil est avérée, il n'est pas allégué ni établi que les notes d'honoraires

litigieuses portaient précisément sur les prestations critiquables, savoir les conseils en matière de taxation intermédiaire. Il n'est pas non plus allégué ni établi que les notes porteraient sur des travaux supplémentaires générés par la mauvaise exécution du mandat. De même, on ignore si, le cas échéant dans quelle mesure et pour quel montant, les notes précédentes – dont le défendeur réclame le remboursement – portaient sur les (mauvaises) prestations de conseil en matière de taxation intermédiaire. Il incombait au défendeur d'alléguer et d'établir ces éléments, cas échéant en les soumettant à la preuve par expertise.

Ces conclusions doivent ainsi être rejetées.

b) En revanche, le défendeur a régulièrement invoqué la compensation en procédure; cette compensation doit être admise, puisque les deux dettes sont exigibles (art. 120 CO).

c) Le défendeur conclut en outre à la prise en charge par la demanderesse des honoraires versés aux avocats N. _____ et U. _____.

Ces deux avocats ont été mandatés respectivement les 29 octobre 2002 et 11 novembre 2002, soit immédiatement après l'avis du 25 octobre 2002 informant le défendeur qu'une enquête pour soustraction d'impôt serait prochainement ouverte. Peu importe que, dans le cadre de l'arrangement avec l'ACI, ces deux avocats aient aussi négocié une taxation intermédiaire "Broulis", car, selon l'expert, c'est le défendeur qui est responsable de la non-déclaration des éléments imposables. Au demeurant, on ignore dans quelle mesure leurs honoraires auraient rémunéré des prestations directement liées au problème de la taxation intermédiaire.

Ces conclusions doivent ainsi être rejetées.

d) Le défendeur réclame encore le remboursement des honoraires versés à son conseil pour les prestations antérieures à l'ouverture de la présente action.

Selon la jurisprudence, les frais de défense avant procès, lesquels concernent notamment l'intervention nécessaire d'un avocat ou la mise en œuvre d'une expertise, constituent un élément du dommage uniquement lorsqu'ils ne sont pas compris dans les dépens selon la procédure cantonale, dans la mesure utile au règlement civil (ATF 126 III 388, JT 2002 I 215; ATF 117 II 101 c. 5, JT 1991 I 712).

En l'espèce, le défendeur a dû verser des honoraires de 7'811 fr. 75, TVA comprise, pour des prestations fournies par son conseil entre le 25 mars 2004 et le 30 juin 2005 dans l'affaire l'opposant à la demanderesse. Le présent procès ayant été ouvert par demande du 16 août 2005, la note d'honoraire et débours du 14 juillet 2005 ne sera effectivement pas couverte par d'éventuels dépens alloués dans ce jugement. Les honoraires de 7'811 fr. 75 constituent ainsi un élément du dommage, dont la demanderesse doit répondre.

Avant le dépôt de la réponse, le défendeur n'avait jamais interpellé la demanderesse en réparation de ce dommage. Par conséquent, la demanderesse n'a été en demeure que le lendemain de la notification à celle-ci de la réponse, soit à partir du 22 décembre 2005. Les intérêts moratoires de 5% l'an sur le montant de 7'811 fr. 75 courent ainsi dès cette date.

V. a) En définitive, la demanderesse est créancière du défendeur à hauteur de 9'206 fr. 75, avec intérêt à 5% l'an depuis le 30 novembre 2004 pour le montant de 9'156 fr. 75 et avec intérêt à 5% l'an depuis le 6 avril 2005 pour le solde.

Le défendeur est quant à lui titulaire à l'encontre de la demanderesse d'une créance de 213'216 fr. 90 (205'405 fr. 15 + 7'811 fr. 75), avec intérêt à 5% l'an dès le 7 février 2003 sur le montant de 205'405 fr. 15 et dès le 22 décembre 2005 sur le solde.

Il convient de compenser ces créances, de sorte qu'en définitive, la demanderesse doit payer au défendeur la somme de 213'216 fr. 90, avec intérêt à 5% l'an dès le 7 février 2003 sur le montant de 205'405 fr. 15 et dès le 22 décembre 2005 sur le solde, sous déduction du montant de 9'206 fr. 75, avec intérêt à 5% l'an dès le 30 novembre 2004 sur 9'156 fr. 75 et dès le 6 avril 2005 sur le solde.

b) En vertu de l'article 92 CPC (code de procédure civile vaudoise du 14 décembre 1966; RSV 270.11), les dépens sont alloués à la partie qui a obtenu l'adjudication de ses conclusions (al. 1). Lorsqu'aucune des parties n'obtient entièrement gain de cause, le juge peut réduire les dépens ou les compenser (al. 2). Ces dépens comprennent principalement les frais de justice payés par la partie, les honoraires et les débours de son avocat (art. 91 let. a et c CPC). Les frais de justice englobent l'émolument de justice ainsi que les frais de mesures probatoires. Les honoraires d'avocat sont fixés selon le tarif des honoraires d'avocat dus à titre de dépens du 17 juin 1986 (RSV 177.11.3). Les débours consistent dans le paiement d'une somme d'argent précise pour une opération déterminée (timbres, taxes, estampilles).

A l'issue d'un litige, le juge doit rechercher lequel des plaideurs gagne le procès sur le principe et lui allouer une certaine somme en remboursement de ses frais, à la charge du plaideur perdant, et non répartir les dépens proportionnellement aux montants alloués (Poudret/Haldy/Tappy, Procédure civile vaudoise, 3^e éd., Lausanne 2002, n. 3 ad art. 92 CPC).

En l'espèce, le défendeur obtient gain de cause sur le principe. Toutefois, ses prétentions sont réduites sur une partie de la quotité et des intérêts demandés. Il a donc droit à des dépens réduits d'un quart à la charge de la demanderesse, qu'il convient d'arrêter à 46'046 fr. 25, savoir :

- a 13'38 fr 15 à titre de participation aux honoraires de
) 2 . son conseil;
- b 669 fr 10 pour les débours de celui-ci;
) .
- c) 31'99 fr en remboursement des 3/4 de son
5 . coupon de justice.

**Par ces motifs,
la Cour civile,
statuant à huis clos
en application de l'art. 318a CPC,
prononce :**

- I. La demanderesse Q._____ SA doit payer au défendeur L._____ la somme de 213'216 fr. 90 (deux cent treize mille deux cent seize francs et nonante centimes), avec intérêt à 5% l'an dès le 7 février 2003 sur le montant de 205'405 fr. 15 (deux cent cinq mille quatre cent cinq francs et quinze centimes) et dès le 22 décembre 2005 sur le solde, sous déduction du montant de 9'206 fr. 75 (neuf mille deux cent six francs et septante-cinq centimes), avec intérêt à 5% l'an dès le 30 novembre 2004 sur 9'156 fr. 75 (neuf mille cent cinquante-six francs et septante-cinq centimes) et dès le 6 avril 2005 sur le solde.
- II. Les frais de justice sont arrêtés à 10'380 fr. (dix mille trois cent huitante francs) pour la demanderesse Q._____ SA et à 31'995 fr. (trente et un mille neuf cent nonante-cinq francs) pour le défendeur L._____.
- III. La demanderesse Q._____ SA versera au défendeur L._____ le montant de 46'046 fr. 25 (quarante-six mille quarante-six francs et vingt-cinq centimes) à titre de dépens.

IV. Toutes autres ou plus amples conclusions sont rejetées.

Le président :

Le greffier :

P. - Y. Bosshard

J. Greuter

Du

Le jugement qui précède, dont le dispositif a été communiqué aux parties le 7 juillet 2010, lu et approuvé à huis clos, est notifié, par l'envoi de photocopies, aux conseils des parties.

Les parties peuvent recourir au Tribunal cantonal dans les dix jours dès la notification du présent jugement en déposant au greffe de la Cour civile un acte de recours en deux exemplaires désignant le jugement attaqué et contenant leurs conclusions en nullité, ou leurs conclusions en réforme dans les cas prévus par la loi.

Le présent jugement peut faire l'objet d'un recours en matière civile devant le Tribunal fédéral au sens des art. 72 ss et 90 ss LTF (loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral; RS 173.110), cas échéant d'un recours constitutionnel subsidiaire au sens des art. 113 ss LTF. Ces recours doivent être déposés devant le Tribunal fédéral dans les trente jours qui suivent la présente notification (art. 100 al. 1 LTF). L'art. 100 al. 6 LTF est réservé.

Le greffier :

J. Greuter