

BGer 2C_146/2013 vom 4. September 2013

Bundesgericht, 2013-09-04, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_146_2013

FR: TF 2C_146/2013 du 4 septembre 2013

IT: TF 2C_146/2013 del 4 settembre 2013

Erwägungen

E. 1.1

Le Tribunal fédéral examine d'office sa compétence (art. 29 al. 1 LTF). Il contrôle donc librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 136 I 42 consid. 1 p. 43; 136 II 101 consid. 1 p. 103).

E. 1.2

Le Tribunal cantonal a rendu un seul arrêt valant pour les impôts cantonal et communal, d'une part, et pour l'impôt fédéral direct, d'autre part, ce qui est admissible, dès lors que les questions juridiques à trancher sont réglées de la même façon en droit fédéral et dans le droit fédéral harmonisé (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1 p. 262). On ne peut cependant pas reprocher aux recourants d'avoir formé deux recours distincts contenant les mêmes griefs et les mêmes conclusions pour les deux catégories d'impôts. Par souci d'unification par rapport à d'autres cantons dans lesquels deux arrêts sont rendus, la Cour de céans a ouvert deux dossiers, l'un concernant les impôts cantonal et communal (2C_146/2013) et l'autre l'impôt fédéral direct (2C_147/2013). Comme l'état de fait est identique et que les questions juridiques se recoupent, les deux causes seront néanmoins jointes et il sera statué dans un seul arrêt [art. 71 LTF et 24 PCF (RS 273)].

E. 1.3

Les recourants concluent à l'irrecevabilité de l'arrêt du Tribunal cantonal du 21 décembre 2012 et des décisions antérieures du Service cantonal des contributions, bien qu'ils n'articulent aucun grief d'irrecevabilité. En réalité, il faut comprendre que les recourants, non assistés par un mandataire professionnel, entendent conclure à l'annulation des décisions querellées. Leur erreur de formulation ne doit dès lors pas les pénaliser.

E. 1.4

Dans la mesure où ils tendent à l'annulation de la décision sur réclamation du 30 novembre 2011 et des décisions en matière de rappel d'impôt et de soustraction du 24 septembre 2010 du Service cantonal des contributions, les recours sont irrecevables, étant donné l'effet dévolutif du recours au Tribunal cantonal (ATF 136 II 539 consid. 1.2 p. 543). Seule la décision de la dernière instance cantonale peut être attaquée devant le Tribunal fédéral (art. 86 al. 1 let . d LTF).

E. 1.5

Les deux recours sont dirigés contre une décision finale (cf. art. 90 LTF) rendue dans une cause de droit public (cf. art. 82 let. a LTF) par une autorité cantonale supérieure de dernière instance (cf. art. 86 al. 1 let . d et al. 2 LTF). Déposés en temps utile (cf. art. 100 al. 1 et 46 al. 1 let. a LTF) par les destinataires de la décision attaquée qui ont un intérêt digne de protection à l'annulation ou à la modification de celle-ci (cf. art. 89 al. 1 LTF), ils sont

donc en principe recevables comme recours en matière de droit public - au sens des art. 82 ss LTF - s'agissant des deux catégories d'impôts (cf. art. 146 LIFD, art. 73 al. 1 LHID et ATF 134 II 186 consid. 1.3 p. 188 s.).

E. 2

Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral examine librement la violation du droit fédéral (art. 95 let. a et 106 al. 1 LTF), sous réserve des exigences de motivation figurant à l' art. 106 al. 2 LTF . Il y procède en se fondant sur les faits constatés par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), à moins que ces faits n'aient été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire (ATF 138 I 49 consid. 7.1 p. 51) - ou en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF (art. 105 al. 2 LTF). Si le recourant entend s'écarter des constatations de fait de l'autorité précédente (cf. art. 97 al. 1 LTF), il doit expliquer de manière circonstanciée en quoi les conditions d'une exception prévue par l' art. 105 al. 2 LTF seraient réalisées. Sinon, il n'est pas possible de tenir compte d'un état de fait divergeant de celui qui est contenu dans l'acte attaqué (ATF 136 III 455 consid. 2 p. 457; 135 II 313 consid. 5.2.2 p. 322). En particulier, le Tribunal fédéral n'entre pas en matière sur des critiques de type appellatoire portant sur l'état de fait ou sur l'appréciation des preuves (ATF 136 II 101 consid. 3 p. 104; 135 II 313 consid. 5.2.2 p. 322).

E. 3

Les recourants font valoir à titre préalable que B.A._____ ne s'est pas rendue coupable des soustractions d'impôt dénoncées et qu'elle ne saurait être condamnée à une quelconque amende. En outre, ils soutiennent que la période fiscale 1999/2000 ne doit pas être prise en considération dans le cadre des rappels d'impôt pour cause de péremption.

E. 3.1

En matière de responsabilité des époux en cas de soustraction fiscale, l'art. 180 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD; RS 642.11) dispose que le contribuable marié qui vit en ménage commun avec son conjoint ne répond que de la soustraction des éléments imposables qui lui sont propres. Le seul fait de contresigner la déclaration d'impôt commune n'est pas constitutif d'une infraction.

Dans le cas particulier, les deux décisions du Service cantonal des contributions du 24 septembre 2010 concernant les rappels d'impôt, tant au plan fédéral que cantonal, ont été notifiées aux deux recourants. Ce mode de faire n'est pas critiquable compte tenu de la solidarité des époux pour les dettes fiscales. Il ne signifie pas que B.A._____ soit responsable des soustractions d'impôt relevées. En revanche, les deux décisions du Service cantonal des contributions du 24 septembre 2010 en matière d'amende, tant fédérale que cantonale, ont été uniquement signifiées à A.A._____, en sa qualité de seul auteur des infractions fiscales constatées. En outre, la décision sur réclamation du 30 novembre 2011 confirme que les soustractions d'impôt litigieuses sont le fait de A.A._____ et que celui-ci est le seul débiteur des amendes prononcées. Enfin, le Tribunal cantonal a souligné, dans sa réponse au recours du 20 mars 2013 dans le cadre du présent recours, que la responsabilité de la soustraction était imputable à A.A._____ uniquement et que c'était à lui seul que le Service cantonal des contributions avait adressé des amendes fiscales. Il est donc établi sans aucun doute possible que les amendes litigieuses ne concernent pas B.A._____. Les recourants font certes valoir que certains envois concernant ces amendes ont été adressés par le Service cantonal des contributions aux deux époux

(décomptes amende des 24 septembre 2010 et 30 novembre 2011 et sommations amende fiscale des 27 juillet 2011 et 24 janvier 2012). Cette inadvertance, résultant vraisemblablement d'un adressage standardisé, ne change rien au fait que B.A. _____ n'est pas la débitrice des amendes fiscales et qu'elle n'aurait pas à répondre de leur paiement en cas de défaut de son mari.

E. 3.2

Par ailleurs, c'est à tort que les recourants invoquent la péremption pour exclure la période fiscale 1999/2000 de la procédure de rappel d'impôt. En effet, le délai de prescription relatif de dix ans prévu par les art. 152 al. 1 LIFD et 193 al. 1 de la loi fribourgeoise du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) n'était pas atteint le 1

er décembre 2009, date d'ouverture de la procédure de rappel d'impôt, l'échéance étant celle du 31 décembre 2010, correspondant à la fin de la période fiscale en cause. En outre, le délai de péremption absolu de quinze ans pour procéder au rappel d'impôt au sens des art. 152 al. 3 LIFD et 193 al. 3 LICD n'est pas échu à ce jour.

Les griefs des recourants liés à l'imputation des amendes fiscales à B.A. _____ et à la péremption sont donc infondés.

I. Impôt fédéral direct

E. 4

Les recourants ne contestent pas que les conditions, tant objectives que subjectives, de la soustraction fiscale sont réunies. Critiquant les chiffres retenus par les autorités fiscales cantonales à titre de frais commerciaux liés à l'acquisition du revenu d'indépendant de A.A. _____, ils requièrent que soient prises en considération les déductions qu'ils ont eux-mêmes fait valoir dans la procédure de rappel d'impôt au titre de frais de benzine, de réparations, d'amortissements, d'assurances, de repas, de petit matériel, d'"aides" et d'"arrondis".

E. 4.1

D'après l'art. 42 al. 1 et 2 LTF, les mémoires doivent être rédigés dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les motifs et les moyens de preuve et être signés. Les motifs doivent exposer en quoi l'acte attaqué viole le droit. L'art. 42 al. 2 LTF exige donc que le recourant discute au moins de manière succincte les considérants de la décision attaquée. Le recourant ne peut donc pas se borner à reprendre la motivation qu'il a déjà présentée dans la procédure cantonale (ATF 134 II 244 consid. 2.1 p. 245) ou à renvoyer simplement à des actes de procédure antérieurs.

En l'espèce, ces exigences de motivation font manifestement défaut aux moyens invoqués en rapport avec les postes " réparations, amortissements, assurances, petit matériel et 'arrondis' " pour lesquels les recourants se bornent à opposer leurs chiffres et leurs appréciations à ceux des autorités cantonales, sans fournir d'argumentation étayée, et à se référer à la procédure cantonale. Seuls seront en conséquence examinés les griefs articulés en relation avec les frais de benzine, de repas et les dépenses liées aux "aides", bien qu'ils ne soient que sommairement motivés.

E. 4.2

L'art. 124 LIFD prévoit notamment que les contribuables sont invités par publication officielle ou par l'envoi de la formule à remplir et à déposer une formule de déclaration

d'impôt (al. 1). Le contribuable doit remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète; il doit la signer personnellement et la remettre à l'autorité compétente avec les annexes prescrites dans le délai qui lui est imparti (al. 2). D'après l' art. 125 al. 2 LIFD , les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante et les personnes morales doivent joindre à leur déclaration les extraits de compte signés (bilan, compte de résultats) de la période fiscale ou, à défaut d'une comptabilité tenue conformément à l'usage commercial, un état des actifs et des passifs, un relevé des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et apports privés.

L' art. 125 al. 2 LIFD ne précise pas ce qu'il faut entendre par "état des actifs et des passifs, relevé des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et apports privés". Les exigences auxquelles doivent répondre ces états dépendent des circonstances du cas d'espèce, en particulier du type d'activité et de l'ampleur de cette dernière. Dans tous les cas, ils doivent être propres à garantir une saisie complète et fiable du revenu et de la fortune liés à l'activité lucrative indépendante et pouvoir être contrôlés dans des conditions raisonnables par les autorités fiscales (cf. arrêt 2A.607/2006 du 24 avril 2007 consid. 3.2; Martin Zweifel, in Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2e éd. 2008, Art. 83-222, n° 30 ss ad art. 125 LIFD).

D'après l' art. 27 al. 1 LIFD , les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais justifiés par l'usage commercial ou professionnel. La déductibilité de ces frais est conditionnée par la preuve de leur nécessité au regard de l'activité exercée (arrêt 2C_132/2010 du 17 août 2010 consid. 3.2; Yves Noël, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2008, n° 2 ad art. 27 LIFD). Selon un principe généralement admis en matière fiscale, il incombe à celui qui fait valoir l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266; arrêt 2C_132/2010 précité, consid. 3.2). Conformément à ce principe, le contribuable doit prouver ou rendre vraisemblable le caractère commercial des dépenses professionnelles comptabilisées. Les frais engagés par un contribuable astreint à tenir des livres doivent être régulièrement comptabilisés et celui-ci doit être en mesure de prouver qu'il s'agit de dépenses effectives et justifiées commercialement (Blumenstein/Locher, System des Steuerrechts, 6e éd. 2002, p. 416).

Frais de benzine

E. 4.2.1

Sans produire le moindre justificatif, les recourants prétendent que A.A._____ effectuait régulièrement, pour chacune des années 1997, 1998 et 2001 à 2008, 300 km pour se déplacer sur le lieu de chacune des villas dont il assumait le nettoyage, quel que soit l'emplacement de ces villas. Ils calculent la dépense de carburant en fonction d'un coût uniforme de 1 fr. 90 le litre, pour une consommation constante de 12 litres pour 100 km, ceci pour toute la période considérée. S'agissant de frais effectifs dont la preuve incombe au recourant, un tel calcul ne saurait être suivi. A supposer que le nombre de villas indiqué soit exact, la référence à une distance kilométrique fixe ne se justifie pas. Ce d'autant que le chiffre de 300 km inclut un trajet vers Fribourg pour emmener un aide (on peut douter qu'il s'agisse toujours du même travailleur, domicilié au même endroit et qui ait participé à tous les chantiers) ainsi qu'un trajet à la destination inconnue pour l'achat de produits. De même, la référence à un prix du litre de carburant constant pour la période en cause est-elle peu

conforme à la prise en compte des frais effectifs. En outre, le tableau des frais de benzine produit par les recourants dans leur mémoire ne comporte aucun chiffre pour les années 1999 et 2000 alors que celui établi le 10 mai 2010 dans le cadre de la procédure cantonale de rappel d'impôt indiquait 3'500 fr. de frais d'essence pour l'année 1999 et 5'000 fr. pour l'année 2000. La moyenne des frais annuels de benzine ressortant du 2ème tableau s'élève, pour dix ans, à 2'490 fr., alors que celle du premier tableau représente 4'792 fr. pour douze ans. Ces divergences, au sujet desquelles les recourants ne fournissent pas d'explications, dénotent une absence totale de rationalité et de sérieux. Dans ces conditions, le Service cantonal des contributions était fondé à appliquer par analogie les déductions forfaitaires pour salariés, soit une indemnité kilométrique pour l'ensemble des frais de véhicule et de carburant, fixée en fonction d'une activité indépendante présumée de l'ordre de 50 %. Certes, l'application de déductions forfaitaires pour une activité lucrative indépendante n'est-elle pas la norme, mais les recourants ne sauraient s'en plaindre dès lors que cette approche est la conséquence directe des lacunes imputables à A.A. _____ en matière de tenue d'une comptabilité.

Frais de repas

E. 4.2.2

Les recourants font grief aux autorités fiscales cantonales d'avoir retenu, à titre de déduction des frais de repas, un montant forfaitaire s'inspirant des déductions admises pour les salariés. Ils font valoir que les frais en question doivent être proportionnels au chiffre d'affaires réalisé. Ce grief serait recevable si A.A. _____ avait, conformément à ses obligations, établi une comptabilité et fourni des documents précis sur l'existence et l'étendue des frais invoqués. Or, il n'en a rien été et les chiffres théoriques, voire fantaisistes, qu'ils articulent, ne reposent sur aucun élément concret. Ils incluent notamment tous les frais de repas de certains collaborateurs, qu'ils qualifient d'"aides", mais dont ils ne fournissent ni l'identité, ni le nombre. Ils ne démontrent pas, ni même n'allèguent, que A.A. _____ se serait engagé à prendre en charge les frais de repas pendant les jours de travail. C'est ainsi que, pour l'année 2006, ils ont revendiqué, devant les instances cantonales, la déduction exorbitante de 19'000 fr. à titre de frais de repas, pour un chiffre d'affaires annuel de 97'000 fr., soit une déduction de 19,5 %. Dans leur recours auprès du Tribunal fédéral, ils ont ramené le montant de ces déductions, sans d'ailleurs fournir d'explication à ce sujet, à 12'600 fr., correspondant encore au 13 % du chiffre d'affaires articulé. Comme le relève l'autorité précédente, le montant du repas de 20 fr. par personne, que les recourants qualifient de très modeste, ne tient pas compte du fait que la déduction autorisée, à défaut de pièce justificative comptabilisée, couvre seulement le surplus de dépenses par rapport au coût d'un repas pris à domicile, et non pas l'intégralité de ce coût.

"Aides"

E. 4.2.3

Les recourants relèvent que A.A. _____ ne pouvait pas effectuer les travaux liés à son activité indépendante sans l'aide de tiers, qu'il devait rétribuer. Ils sollicitent en conséquence la déduction de ces frais, qu'ils arrêtent à des montants oscillant entre 5'000 fr. et 25'000 fr. pour les années 2001, 2002 et 2004 à 2008. Les années 1997 à 2000 ne comportent pas de déductions, alors que les recourants avaient revendiqué des déductions à concurrence de 1'000 fr. en 1999 et de 8'000 fr. en l'an 2000 dans leur tableau du 10 mai 2010. Il en va de même pour l'année 2003, ce qui n'empêche pas les recourants de requérir par ailleurs la

déduction des frais de repas pour un aide durant cette année-là.

Les recourants n'ont jamais fourni la moindre liste de collaborateurs occasionnels de A.A._____, le moindre décompte d'heures de travail, ni la moindre fiche de paie. Dans ces conditions, les chiffres articulés par les recourants ne sauraient être retenus. Le Service cantonal des contributions a considéré, sans être contredit, que ces collaborateurs avaient été engagés au noir et que leurs salaires n'avaient pas été déclarés. On peut ajouter qu'ils n'étaient vraisemblablement pas annoncés à une caisse de compensation AVS et qu'ils ne bénéficiaient pas d'une assurance-accidents pour l'activité en cause. Indépendamment de l'absence de tout justificatif de la quotité des frais invoqués, le Service cantonal des contributions était fondé à refuser le principe même de la déduction de frais engagés en violation de la loi fédérale du 17 juin 2005 concernant les mesures en matière de lutte contre le travail au noir (loi sur le travail au noir; LTN; RS 822.41). Un contribuable ne saurait en effet revendiquer un avantage fiscal lié à des prestations imposables qu'il a contribué frauduleusement à soustraire à l'impôt.

C'est donc en vain que les recourants critiquent les chiffres retenus par les autorités fiscales au titre de frais de benzine, de repas et d'"aides". L'argument des recourants selon lequel le Service cantonal des contributions a voulu les imposer sur le chiffre d'affaires brut réalisé par A.A._____ est en outre démenti par les faits, puisque le fisc a admis en déduction, malgré l'absence de toute justification documentée, le 33,6 % des recettes de l'activité indépendante de l'intéressé, ainsi que cela ressort du tableau récapitulatif figurant en page 14 du jugement attaqué.

E. 5

Les recourants soutiennent enfin que le montant des amendes infligées à A.A._____ est disproportionné dès lors que celui-ci a collaboré avec le Service cantonal des contributions dans le cadre de la procédure de soustraction.

L'autorité précédente a rappelé de manière complète l'ensemble des principes légaux et jurisprudentiels en matière de quotité des amendes fiscales. Il peut être renvoyé à ce sujet aux consid. 5 a à c de l'arrêt entrepris. Dans le cas particulier, elle a tenu compte de toutes les circonstances favorables à A.A._____ (absence de formation professionnelle, fortune imposable négative, charge de deux enfants mineurs) et défavorables (antécédents, soustraction d'impôt sur une longue période, demandes réitérées de justificatifs non satisfaites, infractions commises par dol éventuel à tout le moins). Même si elle n'a pas retenu que A.A._____ avait coopéré à l'établissement des faits - on peut se demander à ce sujet si le fait d'avancer des chiffres théoriques, souvent peu convaincants, en dehors de tout rattachement objectif, relève d'une réelle coopération - l'autorité précédente a procédé à une appréciation correcte de la situation en confirmant les amendes fixées à 50 % des impôts soustraits, étant rappelé que selon la règle générale de l'art. 175 al. 2 paragraphe 1 LIFD, l'amende est fixée au montant de l'impôt soustrait.

II. Impôts cantonal et communal

E. 6

La LICD reprend le contenu de la LIFD en matière d'obligations pour les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante de joindre à leur déclaration d'impôt les extraits de comptes signés (bilans, comptes de résultats) ou, à défaut, un état des actifs et des passifs, un relevé des recettes et des dépenses, des prélèvements et

apports privés (art. 157 al. 2), en matière de soustraction fiscale (art. 220) et de responsabilité des époux en cas de soustraction (art. 225).

Les considérations émises pour l'impôt fédéral direct s'appliquent donc aux impôts cantonal et communal et il suffit d'y renvoyer.

E. 7

Au vu de ce qui précède, les recours doivent être rejetés, dans la mesure où ils sont recevables.

Succombant, les recourants supporteront les frais judiciaires, solidairement entre eux (art. 66 al. 1 LTF).

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