

# **FR\_GERICHTE 604 2024 152 vom 18. Mai 2026**

FR Kantonsgericht, 2026-05-18, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_604\\_2024\\_152](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2024_152)

FR: FR\_GERICHTE 604 2024 152 du 18 mai 2026

IT: FR\_GERICHTE 604 2024 152 del 18 maggio 2026

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Recevabilité Interjeté dans le délai et les formes prescrites par les art. 140 ss de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), 50 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur

Tribunal cantonal TC Page 3 de 8 l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), 180 de la loi fribourgeoise du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) ainsi que 79 ss du code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1), l'avance de frais ayant en outre été versée en temps utile, le recours est recevable tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal. Impôt fédéral direct (604 2024 152)

### **E. 2**

Règles relatives à l'impôt sur le revenu pour les personnes exerçant une activité lucrative indépendante – force probante de la comptabilité

#### **E. 2.1**

Les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante et les personnes morales doivent joindre à leur déclaration les extraits de comptes signés (bilan, compte de résultats) de la période fiscale ou, à défaut d'une comptabilité tenue conformément à l'usage commercial, un état des actifs et des passifs, un relevé des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et apports privés (art. 125 al. 2 LIFD). Les exigences auxquelles doivent répondre les pièces comptables dépendent des circonstances du cas d'espèce, en particulier du type d'activité et de l'ampleur de cette dernière. Dans tous les cas, elles doivent être propres à garantir une saisie complète et fiable du revenu et de la fortune liés à l'activité lucrative indépendante et pouvoir être contrôlées dans des conditions raisonnables par les autorités fiscales. Ces exigences sont d'autant plus importantes lorsque le contribuable entend alléguer des faits de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale, qu'il lui incombe de prouver, conformément aux règles générales sur la répartition du fardeau de la preuve en droit fiscal (arrêt TF 9C\_435/2024 du 2 décembre 2024 consid. 5.3 et les références citées).

#### **E. 2.2**

Lorsque les comptes sont établis conformément aux règles du droit commercial, ils lient les autorités fiscales, à moins que le droit fiscal ne prévoie des règles correctrices particulières. L'autorité du bilan commercial (art. 662a CO [RS 220]) tombe en revanche lorsque des normes impératives du droit commercial sont violées ou que des normes fiscales correctrices l'exigent. En principe, on ne peut se fonder sur la comptabilité du contribuable que si l'exactitude des faits qui y sont consignés est garantie. Tel n'est pas le cas dans deux

hypothèses: d'abord, lorsque les livres ne sont pas tenus régulièrement du point de vue formel, mais aussi lorsqu'il est manifeste que les résultats comptabilisés ne concordent pas avec l'état réel des faits, soit parce qu'il y a divergence entre ces résultats et l'évolution de la fortune du contribuable ou son train de vie, soit parce qu'il y a une divergence entre ces résultats et ceux qui, selon l'expérience, sont obtenus dans la branche de la profession en question, sans que des circonstances spéciales n'expliquent ces différences (arrêt TF 2C\_370/2016 du 28 mars 2017 consid. 2.2 et les références citées).

### **E. 3**

Devoir de collaboration du contribuable et taxation ordinaire par estimation

#### **E. 3.1**

Conformément à l'art. 123 al. 1 LIFD, l'autorité de taxation établit les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable. La procédure de taxation est ainsi caractérisée par la collaboration réciproque de l'autorité fiscale et du contribuable (procédure de taxation mixte). Le contribuable est tenu de faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD). Il doit en particulier

Tribunal cantonal TC Page 4 de 8 remplir la déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD) et fournir les documents nécessaires (art. 125 LIFD). Lorsque le contribuable se heurte à une incertitude quant à un élément de fait, il ne doit pas la dissimuler, mais bien la signaler dans sa déclaration. Dans tous les cas, il doit décrire les faits de manière complète et objective (arrêt TF 2C\_129/2018 du 24 septembre 2018 consid. 6.1). Le contribuable porte ainsi la responsabilité de l'exactitude de sa déclaration (arrêt TF 2C\_3/2019 du

#### **E. 3.2**

Si le contribuable ne fournit pas les éléments nécessaires à sa taxation, alors l'autorité fiscale est autorisée à effectuer une taxation d'office au sens de l'art. 130 al. 2 LIFD. Dans ce cas, elle effectue la taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse si, malgré sommation, le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure ou que les éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue en l'absence de données suffisantes. Elle peut prendre en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable.

#### **E. 3.3**

Lorsque le contribuable ne fournit pas les éléments nécessaires à sa taxation, il est possible que l'autorité de taxation renonce à procéder à une taxation d'office au profit d'une procédure de taxation ordinaire. Dans la mesure où il lui permet d'éviter les conséquences procédurales d'une taxation d'office, un tel choix ne porte pas préjudice au contribuable concerné. Il n'empêche par ailleurs pas l'autorité fiscale d'établir les éléments imposables par appréciation lorsqu'elle ne dispose pas des éléments nécessaires à former sa conviction. Elle doit alors se fonder sur une appréciation consciencieuse des éléments imposables connus et tendre à s'approcher le plus possible de la réalité, en s'appuyant en première ligne sur les facteurs et les faits qu'elle connaît ou devrait connaître en raison du cours ordinaire des choses et de l'expérience de la vie. A cet égard, elle doit utiliser tous les documents dont elle dispose. Toutefois, plus les éléments de fait sont imprécis ou incertains, moins l'autorité de taxation peut se rapprocher de la réalité avec certitude (arrêt TC FR 604 2020

97/98 du 21 avril 2021 consid. 2.2 et les références citées). À cet égard et selon la jurisprudence, l'autorité de taxation appelée à évaluer d'office le revenu imposable d'un contribuable ou son bénéficiaire imposable doit tenir compte, selon sa propre appréciation, de toutes les données disponibles au moment de prendre sa décision. On ne peut toutefois exiger de l'autorité de taxation qu'elle effectue des enquêtes et qu'elle procède à des éclaircissements par trop détaillés, en particulier lorsqu'elle ne dispose pas d'éléments probants (arrêt TF 2C\_620/2018 du 28 février 2019 consid. 6.4 et les références citées). L'autorité fiscale n'a ainsi pas à s'acquitter des obligations de procédure omises en lieu et place du contribuable.

### **E. 3.4**

S'agissant en particulier de l'estimation du revenu selon l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable, celle-ci se base sur la réflexion selon laquelle le revenu doit s'élever au moins au montant nécessaire pour payer les dépenses ou le train de vie de la personne considérée. De plus, il y a lieu de présumer que la dépense est financée au moyen du revenu imposable. Le contribuable peut toutefois réfuter cette présomption en prouvant qu'il a assumé ses frais d'entretien par des revenus non imposables ou qu'il a réduit sa fortune à cet effet. À l'inverse, il convient d'admettre l'existence d'un revenu dépassant les seules dépenses d'entretien lorsque le contribuable pouvait se constituer de l'épargne. C'est pourquoi il importe de toujours tenir compte de l'évolution de la fortune lors d'une estimation du revenu imposable selon le train de vie (arrêt TC FR 604 2018 81 du 26 avril 2019 consid. 3.1 et les références citées).

Tribunal cantonal TC Page 5 de 8

### **E. 4**

Règles relatives au fardeau de la preuve En matière fiscale, les règles générales du fardeau de la preuve ancrées à l'art. 8 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC; RS 210), destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, ont pour effet que l'autorité fiscale doit établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette ou la suppriment (arrêt TF 9C\_181/2024 du 27 mars 2025 consid. 5.1; arrêt TC FR 604 2023 35 du 22 février 2024 consid. 7 et les références citées).

### **E. 5**

Discussion

#### **E. 5.1**

En l'espèce, il ressort de la comptabilité transmise dans sa déclaration d'impôts 2023 par le recourant que le compte caisse (1000) a fait l'objet de plusieurs écritures au crédit. Elles ont entraîné ou maintenu un solde négatif entre le 16 janvier 2023 et le 7 mars 2023, entre le 8 mars 2023 et le

#### **E. 5.2**

Cela étant, dans sa décision sur réclamation, le SCC ne pouvait pas se limiter à confirmer l'avis de taxation ordinaire au seul motif que la comptabilité n'avait pas de force probante. Dans sa réclamation, le contribuable avait en effet également contesté le montant du revenu de sa raison individuelle tel qu'il avait estimé par le SCC dans son avis de taxation. Or, à la

lecture de la décision attaquée, la Cour est dans l'impossibilité de comprendre pour quelles raisons et selon quel calcul le SCC a fixé le revenu à CHF 60'000.-. Ce montant n'est motivé ni dans l'avis de taxation du 19 septembre 2024, ni dans la décision sur réclamation du 31 octobre 2024 qui ne traite que de l'irrégularité de la comptabilité du contribuable. Sur ce point, la décision sur

Tribunal cantonal TC Page 6 de 8 réclamation ne respecte pas les exigences de motivation prévues notamment par l'art. 29 al. 2 Cst. (RS 101) et l'art. 66 al. 1 let. c CPJA.

### **E. 5.3**

Durant la procédure de recours, le SCC a expliqué que le montant de CHF 60'000.- correspondait à la moitié des retraits effectués sans justification. À cet égard, il ressort de la comptabilité produite que les retraits de la caisse pour le compte bancaire E. \_\_\_\_\_ qui ont entraîné ou maintenu le solde négatif de la caisse sont les suivants: ■ CHF 18'940.- le 16 janvier 2023; ■ CHF 7'000.- le 26 janvier 2023; ■ CHF 5'680.- le 7 février 2023; ■ CHF 3'500.- le 17 février 2023; ■ CHF 4'020.- le 28 février 2023; ■ CHF 7'250 le 8 mars 2023; ■ CHF 2'000.- le 14 mars 2023; ■ CHF 4'000.- le 22 mars 2023; ■ CHF 6'600.- le 12 avril 2023; ■ CHF 10'880.- le 3 mai 2023; ■ CHF 9'000.- le 7 juin 2023; ■ CHF 7'000.- le 26 juin 2023; ■ CHF 6'120.- le 12 juillet 2023; ■ CHF 4'400.- le 18 juillet 2023; ■ CHF 8'000.- le 31 juillet 2023; ■ CHF 2'200.- le 3 août 2023; ■ CHF 3'620.- le 10 août 2023; ■ CHF 4'800.- le 28 août 2023; ■ CHF 3'000.- le 5 septembre 2023. Il peut être admis avec le SCC que ces sommes totalisent CHF 118'010.-. Il existe toutefois une contradiction fondamentale et irréductible de déclarer non probante la comptabilité produite par le recourant, mais néanmoins de l'utiliser pour déterminer le montant du bénéfice de son entreprise individuelle. Quant à la réduction de moitié du total susmentionné, telle que proposée par le SCC pour tenir compte de la capacité contributive du recourant, elle ne fait l'objet d'aucune explication. Or, en matière de taxation ordinaire dans laquelle le revenu imposable est évalué d'office, le fardeau de la preuve des revenus du contribuable repose sur le SCC. Il doit dès lors se fonder sur une appréciation consciencieuse des éléments imposables connus et tendre à s'approcher le plus possible de la réalité, en s'appuyant en première ligne sur les facteurs et les faits qu'il connaît ou devrait connaître en raison du cours ordinaire des choses et de l'expérience de la vie, notamment en utilisant tous les documents dont il dispose (voir ci-dessus consid. 3.3). Dans ces conditions, il ne pouvait en particulier pas se limiter à fixer un revenu d'activité indépendante en réduisant schématiquement de moitié le total des retraits de la caisse, en faisant fi de l'existence de tout autre élément de comptabilité comme les produits et les charges du recourant.

Tribunal cantonal TC Page 7 de 8 Il est en effet fortement douteux que cette façon de procéder permette d'estimer de manière précise et proche de la réalité le revenu effectif de l'activité indépendante de celui-ci. Le fait que les écritures du compte caisse étaient incompatibles avec les règles comptables est sans incidence à cet égard. En l'absence de force probante de la comptabilité produite pour la période fiscale 2023, il appartenait au SCC soit de rendre une taxation par estimation, soit – pour être en mesure de rendre une taxation ordinaire – de requérir du recourant toutes les clarifications et documents utiles permettant de justifier ses revenus et ses charges pour estimer le revenu de sa raison individuelle, dans le sens de ce qui précède. Par conséquent, il y a lieu de lui renvoyer la cause à cette fin. Il s'ensuit l'admission du recours en matière fédérale, l'annulation de la décision sur réclamation attaquée et le renvoi de la cause au SCC pour instruction complémentaire, puis nouvelle décision. Impôt cantonal (604 2024 153) 6. Reprise du

raisonnement en matière fédéral en droit cantonal Les art. 154 al. 1, 157 al. 2 et 159 al. 1 et 2 LICD ont la même teneur que les art. 123 al. 1, 124 al. 2, 125 et 126 LIFD. En présence de bases légales identiques, le raisonnement prévalant en matière d'impôt fédéral direct peut être repris pour l'impôt cantonal sur le bénéfice et sur la fortune. Il s'ensuit également l'admission du recours en matière cantonale, l'annulation de la décision sur réclamation attaquée et le renvoi de la cause au SCC pour instruction complémentaire, puis nouvelle décision. Frais 7. Vu le sort du recours, il n'est pas perçu de frais de procédure. Le SCC ne peut en effet pas être tenu au paiement des frais de procédure, les contributions publiques ne faisant pas partie des intérêts patrimoniaux d'une collectivité publique au sens de l'art. 133 CPJA (RFJ 1992 p. 206 ss et 188 ss, consid. 5; arrêt TC FR 604 2024 120 du 5 février 2026 consid. 7). L'avance de frais versée par le recourant lui est restituée. Il n'y a pas lieu d'allouer une indemnité de partie au recourant qui n'en a pas requise (art. 137 al. 2 CPJA a contrario). (dispositif en page suivante)

Tribunal cantonal TC Page 8 de 8 la Cour arrête : Impôt fédéral direct (604 2024 152) I. Le recours est admis. Partant, la décision sur réclamation du Service cantonal des contributions du 31 octobre 2024 est annulée et la cause lui est renvoyée pour complément d'instruction dans le sens des considérants, puis nouvelle décision. Impôt cantonal (604 2024 153) II. Le recours est admis. Partant, la décision sur réclamation du Service cantonal des contributions du 31 octobre 2024 est annulée et la cause lui est renvoyée pour complément d'instruction dans le sens des considérants, puis nouvelle décision. Frais III. Il n'est pas perçu de frais de procédure. L'avance de frais versée de CHF 800.- versée par A. \_\_\_\_\_ lui est restituée. IV. Il n'est pas alloué d'indemnité de partie. Notification. Conformément aux art. 82 ss de la loi sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF; RS 173.110), le présent arrêt peut être porté devant le Tribunal fédéral, à Lucerne, dans les 30 jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public. Fribourg, le 6 mai 2026/pta Le Président Le Greffier

## **E. 10**

avril 2023, entre le 11 avril 2023 et le 29 avril 2023, entre le 3 mai 2023 et le 28 mai 2023, entre le 7 juin 2023 et le 19 juin 2023, entre le 26 juin 2023 et le 9 juillet 2023, entre le 12 juillet 2023 et le 29 juillet 2023, entre le 31 juillet 2023 et le 2 septembre 2023 et entre le 5 et le 6 septembre 2023. Hormis certaines périodes de quelques jours en territoire positif, le compte caisse a été en solde négatif quasiment de manière permanente entre le 16 janvier 2023 et le 6 septembre 2023. Malgré ce solde négatif, la contrepartie de ses écritures a été le compte bancaire E. \_\_\_\_\_ (1020), lequel a été débité. Ces écritures signifient ainsi que le recourant aurait pu retirer des espèces d'une caisse négative pour les verser sur un compte bancaire. D'un part, il est manifeste que, par nature, une caisse ne peut jamais afficher un solde négatif. Tout au plus peut-elle afficher un solde nul. D'autre part, il n'est pas possible de transférer des espèces d'un compte négatif pour les verser sur un compte bancaire. Ces irrégularités formelles de la comptabilité doivent être qualifiées de graves. L'explication proposée par le recourant pour les justifier est par ailleurs dénuée de crédibilité. À supposer qu'il ait effectivement fait l'objet d'un cambriolage l'ayant poussé à verser des liquidités personnelles à hauteur de CHF 18'940.- sur un compte d'exploitation de sa raison individuelle, ce qui n'est pas démontré, celles-ci auraient dû être comptabilisés au débit de la caisse ou au débit du compte bancaire E. \_\_\_\_\_ et non au crédit de la caisse. Enfin, comme le relève à juste titre le SCC, même en corrigeant cette écriture, il n'en demeure pas moins que cette modification ne supprimerait pas tout solde négatif de la caisse. De

nombreux autres retraits ont également conduit ou maintenu une caisse en solde négatif. Or, s'agissant de ceux-ci, le recourant n'avance aucune explication. Il résulte de ce qui précède que la force probante de la comptabilité doit être niée.

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