

FR_GERICHTE 604 2024 163 vom 25. März 2026

FR Kantonsgericht, 2026-03-25, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2024_163

FR: FR_GERICHTE 604 2024 163 du 25 mars 2026

IT: FR_GERICHTE 604 2024 163 del 25 marzo 2026

Erwägungen

E. 28

mai 2024, qui devaient encore être produites, il leur a demandé de produire le grand-livre complet de la raison individuelle, le décompte AVS justifiant les salaires versés avec les coordonnées des employés ainsi qu'une copie de l'acte authentique complet des PPE et du contrat de l'entreprise générale. Les contribuables ont été informés qu'à défaut de l'envoi de ces informations dans le délai fixé, il serait statué sur la base du dossier, étant précisé que la réclamation portant sur une taxation d'office devait obligatoirement être motivée et indiquer les moyens de preuve, sous peine d'irrecevabilité. F. Par décision sur réclamation du 22 novembre 2024, le Service cantonal des contributions a notifié une décision d'irrecevabilité portant sur la réclamation formée le 2 août 2024, étant resté sans nouvelles des contribuables ainsi que de leur représentant et faute d'avoir reçu de nouveaux éléments permettant de revoir l'estimation faite en procédure de taxation d'office. G. Le 27 décembre 2024, les contribuables interjettent recours, sous la plume de leur représentant, concluant à ce que le Service cantonal des contributions réforme la taxation d'office en tenant compte des éléments transmis dans le cadre de la procédure de réclamation et avec le recours. Ils allèguent que l'estimation d'office serait totalement disproportionnée et ne respecterait pas le principe de la capacité contributive. Les annexes au recours, comprenant le grand-livre 2022, le décompte AVS 2022, les attestations pilier 3a, la justification du financement des parts de PPE et l'acte d'achat et d'entreprise générale, permettraient de le prouver. Les contribuables expliquent qu'ils ont acheté deux lots d'une promotion en cours de construction, fusionnés en un seul lot lors d'un remaniement de la PPE, et que les travaux ont pris fin en 2024. En conséquence, pour 2022, la valeur fiscale doit être limitée aux montants versés au 31 décembre 2022 alors que la valeur locative et les rendements doivent être estimés à CHF 0.-.

Tribunal cantonal TC Page 4 de 10 L'avance de frais fixée à CHF 800.- par ordonnance du 10 février 2025 a été versée dans le délai imparti. H. Dans ses observations du 4 février 2025, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours, constatant que les documents dont se prévalent les contribuables en procédure de recours avaient été demandés en procédure de taxation et auraient encore pu être remis en procédure de réclamation. Il relève avoir toutefois examiné ces documents. Il en ressort selon lui que la comptabilité est lacunaire et non conforme au droit commercial, ne permettant pas de s'y fier pour déterminer le revenu imposable. S'agissant des fonds propres des acquisitions immobilières, ceux-ci ont été effectués en argent liquide pour un montant de CHF 112'000.- et rien ne permet d'en identifier la provenance. Par courrier du 14 mars 2025, le représentant des contribuables précise que l'absence de réponse au courrier du Service cantonal des contributions du 15 octobre 2024 s'explique par le fait que les contribuables ont changé de représentant en cours de période, le dossier ayant ainsi dû être reconstitué

entièrement, et qu'aucun rappel ne leur a au surplus été adressé. Sur le fond de l'affaire, notamment sur le fait que la comptabilité fait état d'une caisse négative, il explique que la raison réside dans le fait que les encaissements des cartes de crédit sont comptabilisés dans un "compte de passage séparé". S'agissant des revenus immobiliers, il relève que le Service cantonal des contributions ne se prononce pas sur les revenus retenus à tort, alors que l'achat à terme avec un contrat d'entreprise générale est une information qui était connue de celui-ci dans la mesure où cette information est disponible auprès du registre foncier et du service des habitants, qui a délivré le permis d'habitation pour l'année 2024. Il conclut que la taxation est manifestement erronée, que la demande de reconsidération se justifie et que la taxation 2022 doit être réouverte. Le 1er avril 2025, le Service cantonal des contributions a transmis des contre-observations dans lesquelles il relève que les motifs de forme invoqués par les contribuables ne sont pas pertinents et que les conditions d'une demande de reconsidération ne sont pas remplies. Il réitère le fait que la comptabilité n'est pas conforme au droit et que l'absence de chronologie dans les écritures la rend incontrôlable. S'agissant du rendement immobilier contesté, même si les recourants avaient pris possession de l'immeuble durant l'année 2024 seulement, l'absence totale de collaboration l'a amené à notifier une taxation d'office. En conséquence, il a dû cerner la capacité contributive de ceux-ci en tenant compte des éléments en sa possession et il a procédé à une analyse globale qui tient compte de tous les éléments ressortant du dossier. Cela étant précisé, si les revenus de loyers n'avaient pas été retenus, un montant équivalent aurait dû être ajouté au revenu de l'activité indépendante, en raison du manque important de liquidités constaté entre les ressources nécessaires du ménage et les besoins relatifs aux investissements immobiliers. Cela aurait eu pour conséquence une charge supplémentaire de cotisations AVS. Enfin, le Service cantonal des contributions souligne que l'apport en argent liquide des fonds propres pour CHF 112'000.- n'a toujours pas trouvé de justification et que les contribuables, assistés de leur représentant, n'ont pas transmis tous les éléments essentiels permettant une analyse correcte de leur dossier. L'Administration fédérale des contributions n'a pas déposé de détermination. Aucun autre échange d'écritures n'est intervenu.

Tribunal cantonal TC Page 5 de 10 en droit 1. Recevabilité Déposé le 27 décembre 2024 (sceau postal) par le biais de leur représentant et signé par lui, à l'encontre la décision sur réclamation du 22 novembre 2024, notifiée le 27 novembre 2024, le recours est interjeté dans les délais et les formes prévus aux art. 140 ss de la loi fédérale 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 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) et 79 ss du code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). Par ailleurs, l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. Partant, le recours est recevable, tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal. La décision attaquée est un prononcé d'irrecevabilité. L'objet de la présente procédure de recours se limite donc, tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal, à la seule question de savoir si l'autorité inférieure était fondée à déclarer irrecevable la réclamation du 2 août 2024. Si tel est le cas, dans la mesure où les contribuables prennent des conclusions au fond, ces dernières devront être déclarées irrecevables. Impôt fédéral direct (604 2024 163) 2. Règles relatives au devoir de collaboration du contribuable et à la taxation d'office 2.1. Conformément à l'art. 123 al. 1 LIFD, les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une

taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable. A cet effet, la loi impose au contribuable des obligations de procédure déterminées, comme l'obligation de remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD). Le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte en fournissant notamment, sur demande de l'autorité de taxation, des renseignements oraux ou écrits, en présentant ses livres comptables, pièces justificatives, autres attestations et pièces concernant ses relations d'affaires (art. 126 al. 1 et 2 LIFD). 2.2. Selon l'art. 130 al. 2 LIFD, l'autorité de taxation 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. Selon la jurisprudence, l'autorité de taxation appelée à évaluer d'office le revenu imposable d'un contribuable 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

Tribunal cantonal TC Page 6 de 10 références). L'autorité fiscale n'a ainsi pas à s'acquitter des obligations de procédure omises en lieu et place du contribuable. Le prononcé d'une taxation d'office suppose, notamment en raison de la faute du contribuable, l'existence d'une incertitude dans les faits, qui empêche l'autorité fiscale de procéder à la taxation de manière complète et exacte (arrêt TC FR 604 2020 66 du 4 janvier 2021 consid. 2.2 et les références). La sommation mentionne les conséquences de l'inexécution de l'acte requis, à savoir le prononcé d'une taxation d'office, assortie le cas échéant d'une amende pour violation des obligations de procédure (arrêt TC FR 604 2020 66 du 4 janvier 2021 consid. 2.2). 3. Conditions de recevabilité d'une réclamation contre une taxation d'office 3.1. A teneur de l'art. 132 al. 3 LIFD, le contribuable taxé d'office peut déposer une réclamation contre cette taxation uniquement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte. La réclamation doit être motivée et indiquer, le cas échéant, les moyens de preuve. Le devoir de motivation est une exigence formelle dont la violation entraîne l'irrecevabilité de la réclamation (ATF 131 II 548 consid. 2.3; arrêt TF 2C_884/2019 du 10 mars 2020 consid. 7). Cette exigence de motivation est fondée sur le fait que, lors de la taxation d'office, l'étendue du revenu imposable ne peut être déterminée de manière précise et doit au contraire faire l'objet d'une estimation qui repose nécessairement sur des présomptions et suppositions. Dans ces conditions, il est justifié que le contribuable ne puisse simplement mettre en doute l'estimation opérée, mais qu'il doive au contraire prouver que la taxation ne correspond pas à la situation réelle (arrêt TC FR 604 2020 66 du 4 janvier 2021 consid. 3.1). Si la production de la déclaration d'impôt non déposée n'est pas une condition de recevabilité de la réclamation, il appartient toutefois au réclamant de présenter les faits de manière suffisamment détaillée et de mentionner les moyens de preuve y relatifs (arrêt TF 2C_509/2015 du 2 février 2016 consid. 6.1). 3.2. Par la voie de la réclamation, le contribuable taxé d'office peut contester la réalisation même des conditions d'une taxation d'office, ainsi que le montant des éléments imposables, pour autant qu'il prouve le caractère manifestement inexact de la taxation. Cela signifie que le contribuable doit se prêter d'entrée de cause à la collaboration qu'il a négligée jusqu'ici, notamment remettre sa déclaration d'impôt et d'autres documents, ainsi que communiquer tous les renseignements utiles à sa taxation. Il ne peut se borner à contester certains postes seulement, car cela ne

suffit pas à établir que la taxation dans son ensemble serait manifestement inexacte (arrêt TF 2C_710/2007 du 20 février 2008 consid. 2.1). En d'autres termes, le contribuable peut accomplir les obligations de procédure auxquelles il s'était refusé en procédure de taxation, renonçant ainsi à l'attitude passive ou négligente qu'il avait précédemment adoptée (CASANOVA/DUBEY in Commentaire romand, Loi sur l'impôt fédéral direct, 2ème édition, 2017, art. 132 N 30). 3.3. Même en cas de taxation d'office, la procédure de réclamation ne connaît pas l'Eventualmaxime, principe en vertu duquel tous les faits et les moyens de preuves ne peuvent être invoqués que jusqu'à un moment précis de la procédure. C'est alors également l'état du dossier au moment de la décision qui est déterminant. On ne peut, d'une part, exiger que la réclamation soit motivée, dans le sens où les preuves manquantes et en particulier la déclaration d'impôt soient produites, et, d'autre part, considérer l'état du dossier au moment de la décision de taxation comme immuable, excluant ainsi des faits et moyens de preuve nouveaux. En revanche, lorsque des

Tribunal cantonal TC Page 7 de 10 preuves annoncées dans la réclamation ne sont, malgré les requêtes de l'autorité de réclamation, pas produites, la réclamation doit être déclarée irrecevable (CASANOVA/DUBEY, art. 132 n. 31 et les références citées). 3.4. Lorsque l'autorité de taxation n'est pas entrée en matière sur la réclamation, l'autorité judiciaire de recours – qui a les mêmes compétences que l'autorité de taxation (art. 142 al. 4 LIFD) – doit d'abord examiner si les conditions formelles de recevabilité de la réclamation (forme écrite, délai, motivation, moyen de preuve, etc.) étaient, ou non, remplies. A cet égard, elle doit uniquement examiner si l'autorité de réclamation a admis à bon droit que le réclamant n'avait pas établi le caractère manifestement inexact de la taxation. Si tel est le cas, elle doit rejeter le recours déposé devant elle sans examiner elle-même le détail de la taxation (arrêt TF 2C_544/2018 du 21 décembre 2018 consid. 4.1.1). Si l'autorité de taxation n'est à tort pas entrée en matière sur la réclamation, l'autorité de recours peut alors, soit lui renvoyer la cause pour nouvelle décision, le cas échéant avec des instructions, soit procéder elle-même à une nouvelle taxation (art. 143 LIFD; arrêt TF 2C_710/2007 du 20 février 2008 consid. 2.1). 4. Discussion sur la recevabilité de la réclamation 4.1. En l'espèce, le Service cantonal des contributions a procédé à une taxation d'office en raison du fait que la déclaration fiscale déposée est lacunaire et, en dépit d'une demande d'information complémentaire et d'une sommation – dans laquelle figurent les conséquences du non-respect du dernier délai fixé par sommation –, les contribuables n'ont pas daigné répondre à l'autorité. Ensuite, au stade de la réclamation, les contribuables se sont limités à transmettre quelques documents faisant office de comptes annuels 2021-2022, non signés, desquels il ressortirait que le revenu de l'activité indépendante serait de CHF 99'583.41, soit un montant différent de celui qu'ils avaient déclaré initialement ou encore de celui retenu par le Service cantonal des contributions. Ils se sont également limités à quelques explications sur le revenu de CHF 36'000.- retenu par le Service cantonal des contributions au titre des loyers, selon eux à tort, alors qu'il s'agissait de parts de PPE d'une promotion sur plan avec un contrat d'entreprise générale, en cours de construction durant la période sous revue et dont les travaux s'étaient terminés en avril 2024. Ils ont produit à cet effet deux pages isolées d'un document qui semble être l'acte de vente de ces parts de PPE ainsi qu'un plan pour prouver cet état de fait. Le changement de représentant durant la période fiscale précédente, invoqué pour expliquer l'absence de réponse aux sollicitations du Service cantonal des contributions durant la procédure de taxation de la période fiscale sous revue, ne permet pas d'expliquer la raison qui a poussé les contribuables, ou leur représentant, à ne pas transmettre tous les documents utiles et de manière complète au stade de la réclamation. Il s'avère ainsi que les

contribuables ont délibérément choisi de ne pas réparer le manque de collaboration ayant abouti à une taxation d'office en persistant à ne transmettre que quelques éléments disparates. Les recourants n'ont pas remédié d'entrée de cause, comme l'exigent les bases légales et la jurisprudence, au défaut de collaboration dont il avait fait preuve en procédure de taxation. Le défaut de dépôt des documents justificatifs ou d'une partie seulement de ces documents a pour conséquence que le Service cantonal des contributions n'a pas été en mesure d'examiner si l'estimation effectuée dans la taxation d'office était manifestement inexacte. Le fait que le revenu au titre des loyers estimé à CHF 36'000.- se soit avéré incorrect ne permet pas encore de considérer que ce seul poste puisse amener à considérer la taxation manifestement inexacte et rendre

Tribunal cantonal TC Page 8 de 10 recevable la réclamation formée. Il doit en effet être rappelé que les recourants n'ont pas établi l'origine des CHF 112'000.- qu'ils ont investis dans la PPE. Dans ces conditions, il n'est pas incorrect de présumer qu'ils ont utilisé du revenu a priori non déclaré pour financer l'achat. Dans cette mesure, si le revenu au titre de loyers estimé à CHF 36'000.- ne devait pas être retenu, alors il serait raisonnable d'augmenter d'autant le revenu non déclaré pour estimer les besoins du ménage (calcul d'évolution de fortune). En d'autres termes, il y a un lien direct entre le montant du revenu estimé et la prise en compte ou non des loyers ; si les loyers ne sont pas pris en compte, alors le revenu d'indépendant augmente, tout au moins n'est-il pas déraisonnable de l'admettre. Dans ces conditions, on ne saurait considérer que la taxation est manifestement erronée. Compte tenu du refus des recourants de donner les explications indispensables sur l'origine des CHF 112'000.- la fixation du revenu global échappe à la critique. Le principe même de la taxation d'office impose au surplus de tolérer certaines inexactitudes. A défaut d'avoir produit les preuves annoncées dans la réclamation malgré la requête du Service cantonal des contributions, les contribuables doivent se voir opposer l'irrecevabilité de celle-ci. 4.2. On peut encore ajouter qu'il importe peu que, en procédure de recours seulement, les contribuables ont déposé un certain nombre de justificatifs. En effet, conformément à la jurisprudence rendue en matière de voies de droit dirigées contre une taxation d'office, il n'y a pas lieu de tenir compte de ces éléments déposés tardivement. Cette solution permet d'éviter qu'un contribuable qui a omis d'accomplir son devoir de collaboration et qui a été taxé d'office puisse entraver notablement le travail de l'administration en présentant une réclamation dénuée de motivation suffisante pour se défendre par la suite en produisant les documents requis au stade du recours (voir ATF 131 II 548 consid. 2.3; arrêt TF 2C_930/2018 du 25 octobre 2018 consid. 5.3; arrêt TC FR 604 2020 66 du 4 janvier 2021 consid. 4.3). Au vu de ce qui précède, c'est à bon droit que le Service cantonal des contributions a déclaré la réclamation irrecevable. Le recours formé en droit fédéral doit être rejeté. Impôt cantonal (604 2024 164) 5. Règles applicables et reprise du raisonnement concernant l'impôt fédéral direct 5.1 Sur le plan cantonal également, l'art. 154 al. 1 LICD prévoit que le Service cantonal des contributions établit les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable. A cet effet, la loi fiscale cantonale impose au contribuable des obligations de procédure déterminées, notamment l'obligation pour les personnes physiques de joindre à leur déclaration d'impôt les certificats de salaire, les attestations concernant les prestations que le contribuable a obtenues en sa qualité de membre de l'administration ou d'un autre organe d'une personne morale et l'état complet des titres et des créances ainsi que celui des dettes (art. 158 al. 1 LICD). Le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte en fournissant notamment, sur demande de l'autorité de

taxation, des renseignements oraux ou écrits, en présentant ses livres comptables, pièces justificatives, autres attestations et pièces concernant ses relations d'affaires (art. 159 al. 1 et 2 LICD; art. 42 al. 1 et 2 LHID).

Tribunal cantonal TC Page 9 de 10 5.2 En droit cantonal harmonisé, les arts. 164 al. 2 et 176 al. 3 LICD concernant respectivement le principe de la taxation d'office et les conditions auxquelles celle-ci peut faire l'objet d'une réclamation, ont un contenu identique à celui des arts. 130 al. 2 et 132 al. 3 LIFD (voir également les art. 46 al. 3 et 48 al. 2 LHID). Les références à la jurisprudence et à la doctrine en matière d'impôt fédéral direct peuvent en conséquence être reprises telles quelles pour l'impôt cantonal. 5.3 En présence de règles similaires, les considérants 2 à 4 concernant l'impôt fédéral direct peuvent être repris pour l'impôt cantonal. Il en résulte que le Service cantonal des contributions était fondé à déclarer irrecevable la réclamation formée à l'encontre de la taxation d'office. Le recours formé en droit cantonal doit être rejeté. Frais de procédure 6. Selon les art. 144 al. 1 LIFD et 131 CPJA, les frais de procédure doivent être mis à la charge du recourant débouté. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 144 al. 5 LIFD et art. 2 du Tarif du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative, RSF 150.12 [Tarif JA]). Il peut être compris entre CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA). En l'espèce, les frais doivent être mis à la charge des contribuables déboutés. Compte tenu du fait que la procédure se limitait à l'examen de la recevabilité de la réclamation contre une taxation d'office, ils seront fixés à CHF 500.- et prélevés sur l'avance de frais de CHF 800.- qui a été effectuée, le solde étant restitué aux contribuables. Il n'est pas alloué de dépens, compte tenu du sort du recours. (dispositif en page suivante)

Tribunal cantonal TC Page 10 de 10 la Cour arrête : Impôt fédéral direct (604 2024 163) I. Le recours est rejeté. Partant, la décision sur réclamation du Service cantonal des contributions du 22 novembre 2024 est confirmée. Impôt cantonal (604 2024 164) II. Le recours est rejeté. Partant, la décision sur réclamation du Service cantonal des contributions du 22 novembre 2024 est confirmée. Frais III. Un émolument de CHF 500.- est mis à la charge des contribuables au titre des frais de justice. Il est prélevé sur le montant de l'avance de frais, le solde (CHF 300.-) leur étant restitué. IV. Il n'est pas alloué de dépens. 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. La fixation du montant des frais de procédure peut, dans un délai de 30 jours, faire l'objet d'une réclamation auprès de l'autorité qui a statué, lorsque seule cette partie de la décision est contestée (art. 148 CPJA). Fribourg, le 24 février 2026/nba Le Président La Greffière-rapporteuse

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