

FR_GERICHTE 604 2013 10 vom 10. November 2014

FR Kantonsgericht, 2014-11-10, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2013_10

FR: FR_GERICHTE 604 2013 10 du 10 novembre 2014

IT: FR_GERICHTE 604 2013 10 del 10 novembre 2014

Regeste

Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal | Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen

Erwägungen

E. 1

Déposé le 25 février 2013 contre une décision sur réclamation du 29 janvier 2013, le recours a été interjeté dans le délai 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). Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct.

E. 2

a) Après avoir demandé au recourant, sans les obtenir, des renseignements complémentaires quant aux activités respectives de la société et de l'entreprise individuelle et quant à la raison pour laquelle le recourant n'était pas considéré comme employé de la société, alors même que la totalité des honoraires perçus par l'entreprise individuelle provenait de la société, l'autorité intimée a retenu que, pour 2010, le revenu obtenu par le recourant provenait d'une activité indépendante. b) Selon la jurisprudence, la forme juridique d'où provient la matière imposable n'est pas forcément décisive du point de vue fiscal; l'autorité fiscale peut, au contraire, sous certaines conditions, se fonder sur la seule réalité économique. Il en est ainsi soit lorsque la norme fiscale applicable se rattache à des réalités économiques plutôt qu'à des institutions formellement définies, soit lorsqu'on est en présence d'une évasion fiscale. Il y a évasion fiscale lorsque la forme dont le contribuable a revêtu une opération est insolite, inadéquate ou anormale, en tout cas inadaptée aux données économiques, que le choix de cette forme est abusif et n'a pour but que de faire l'économie d'impôts qui auraient été perçus si l'on avait normalement réglé l'affaire, et que la voie choisie entraîne effectivement une notable économie d'impôts pour le cas où le fisc l'admettrait (TF 2A.4/2002 du 28 juin 2002, consid. 3.1, et les références citées). c) Dans le cas particulier, le recourant détient avec son épouse la totalité des actions de la société. Il est l'administrateur président de celle-ci et son épouse en est l'administratrice secrétaire. Tout indique dans les faits que le recourant détermine et commande la marche de la société, exerçant ainsi une maîtrise de fait autant sur la société que sur l'entreprise individuelle. Par ailleurs, il ressort en particulier des comptes produits que la société et l'entreprise individuelle sont dans un rapport de dépendance économique quasi exclusif. Le fait que l'entreprise individuelle travaillerait également pour une autre société (voir contre-observations du 5 juin 2013) n'y change rien. En effet, aucun versement d'honoraires par cette société n'est comptabilisé dans les recettes de l'entreprise individuelle. Dans ces conditions, la double structure n'a aucune justification économique et n'est en tout cas nécessaire ni à l'activité commerciale de la société, ni à l'activité de

conseil et d'expertise que l'entreprise individuelle exerce au service quasi exclusif de la société. Il n'y a certes rien d'extraordinaire à ce qu'une entité juridique donnée se borne à faire le commerce de produits en sous-traitant entièrement les démarches de prospection et de développement de l'activité sur la base de contrats de mandat. Il n'est pas davantage extraordinaire que la seconde entité déploie,

Tribunal cantonal TC Page 6 de 9 par hypothèse, l'essentiel de ses activités pour un seul gros client. Toutefois, une telle constellation n'a véritablement de justification économique que si les deux entités sont, vis-à-vis l'une de l'autre, non seulement juridiquement mais aussi économiquement indépendantes. Une indépendance se traduirait par le fait que chaque structure assume son propre risque économique. Celui-ci consiste, pour l'entreprise sous-traitante, en la dépendance d'un seul gros client pouvant renoncer à ses services pour les confier à la concurrence. Or, un tel risque est inexistant lorsque la maîtrise de fait sur les deux entités est réunie en une seule main, comme c'est ici le cas. Lorsqu'une telle situation est réalisée, il y a lieu d'admettre que le maintien de deux entités formellement distinctes est purement artificiel et que la construction adoptée est ainsi insolite et inadaptée à la réalité économique. Dans la mesure où, en pareil cas, l'entité sous-traitante n'assume pas, comme on vient de le voir, de risque économique propre, il se justifie – pour autant que soient réunies les autres conditions d'une évocation fiscale – de traiter, du point de vue fiscal, les activités qu'elle déploie pour le compte de l'autre entité comme des activités dépendantes, quand bien même les deux entités auraient choisi d'organiser formellement leurs relations sur la base de contrats de mandats (voir TF 2A.4/2002 du 28 juin 2002, consid. 3.2 et les références citées). d) L'autorité intimée n'a pas constaté que, en sus de l'existence d'une structure insolite, les autres conditions d'une évocation fiscale sont remplies en l'espèce. En particulier, il n'est pas établi que la voie choisie par le recourant entraîne effectivement une notable économie d'impôts pour la période fiscale 2010. Dans ces conditions, la décision attaquée peut être confirmée en tant qu'elle retient sur le plan fiscal que, pour 2010, le revenu obtenu par le recourant provient d'une activité indépendante.

E. 3

a) A teneur de l'art. 18 al. 1 LIFD, sont imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité indépendante. L'art. 25 LIFD prévoit que le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 26 à 33a LIFD. Selon l'art. 27 al. 1 LIFD, les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel. 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 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. 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 (TF 2C_551/2012 du 16 mai 2013, consid. 3.2 et les références citées; Martin ZWEIFEL, in: Martin Zweifel/Peter Athanas, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2ème éd., 2008, n° 28 ss ad art. 125 LIFD p. 296; voir circulaire n° 2 de l'Administration fédérale des contributions publiée en janvier 1980 sur l'obligation de conserver les documents et pièces justificatives et d'établir des relevés et des états faite aux contribuables exerçant une activité lucrative indépendante, in Archives 48 p. 412). Il n'appartient pas aux

Tribunal cantonal TC Page 7 de 9 autorités fiscales de rétablir la comptabilité défailante du contribuable (RDAF 2007 II 252 consid. 4.1, 2C_295/2006). b) Selon le principe de l'art. 8 CC, également applicable 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 (voir ATF 121 II 257, consid. 4c/aa et les arrêts cités ; TF 2C_551/2012 du 16 mai 2013, consid. 3.2). c) En l'espèce, le recourant n'a pas présenté de comptabilité tenue selon l'usage commercial, mais uniquement un décompte d'une page comprenant les produits et les charges de l'entreprise individuelle et intitulé Tableau 1, Bilan 2010 (janvier-décembre 2010). En ce qui concerne les produits, le décompte mentionne uniquement des montants globaux correspondant à des honoraires acquittés par la société, pour un montant total de 196'500 francs. Il ne reprend par contre pas les montants versés par la société correspondant à des indemnités forfaitaires pour frais, pour un total de 20'160 francs. Indépendamment du fait qu'elles peuvent constituer la contrepartie totale ou partielle de frais effectifs comptabilisés dans les charges, ces indemnités constituent des recettes qui doivent figurer dans les produits de l'entreprise individuelle, conformément à l'interdiction de compensation entre charges et produits qui constitue une concrétisation de l'exigence de clarté dans la tenue des comptes (voir TF 2C_71/2009 du 10 juin 2009, consid. 7.1). C'est donc à bon droit que l'autorité intimée a ajouté les indemnités forfaitaires de 20'160 francs aux honoraires de 196'500 francs pour obtenir le total des produits de l'entreprise individuelle pour 2010. Les conclusions du recourant tendant à ce que les participations aux frais versées par la société ne soient pas considérées comme des revenus de l'entreprise individuelle seront dès lors rejetées et la décision attaquée sera confirmée sur ce point. Quant aux charges, l'autorité intimée a notamment admis comme établis un montant forfaitaire de 3'000 francs pour les frais de minime importance, un montant de 1'035 fr. 60 pour les frais de téléphone et de poste, des montants de 4'792 francs et 2'280 francs pour des frais et amortissement de véhicule, un montant de 3'059 francs pour des frais de représentation et de voyages et des montants de 32 fr. 75 et 240 francs pour des frais et amortissement de matériel de bureau. Le recourant soutient qu'en sus de ces montants, l'autorité intimée aurait dû admettre la déduction d'un montant de 14'526 francs correspondant à des frais de voyage (repas, pauses du matin et de l'après-midi, frais de parage) pour 2010, ainsi que la déduction d'un montant de 13'102 francs pour des frais de même nature engagés en 2009. S'agissant d'abord des frais de voyage qui auraient été supportés par l'entreprise individuelle en 2009, le principe d'étanchéité des exercices comptables et des périodes fiscales s'oppose à ce qu'ils soient admis comme charges pour l'année 2010. Le recours sera dès lors rejeté et la décision attaquée confirmée sur ce point. S'agissant ensuite du montant revendiqué au titre de frais de voyage pour 2010, il ressort d'un tableau faisant référence à des normes d'expérience et il ne s'appuie sur aucune pièce permettant de contrôler dans des conditions raisonnables la réalité et la justification commerciale des dépenses alléguées. Dans cette situation, l'autorité intimée n'a pas manqué d'exiger la production de justificatifs nécessaire à un tel contrôle.

Suite à cette demande, il appartenait au recourant de produire toute pièce utile au contrôle de la réalité et de la justification commerciale des dépenses alléguées. Plus particulièrement, contrairement à ce qu'il semble soutenir, le recourant ne pouvait pas se contenter d'attendre que l'autorité intimée sollicite spécifiquement la production de ses agendas afin de recomposer, sur la base d'estimations aléatoires, la réalité des frais engagés par l'entreprise individuelle.

Tribunal cantonal TC Page 8 de 9 La demande de production de justificatifs des dépenses était destinée notamment à éviter de prendre en considération les mêmes frais tant dans la société que dans l'entreprise individuelle, par exemple une fois sur la base de pièces justificatives et une fois dans le cadre de forfaits. La légitimité de cette démarche est par ailleurs renforcée par les extraits de comptes bancaires de la société figurant au dossier qui font ressortir que celle-ci semble prendre en charge directement certains frais de voyage et de représentation qui pourraient concerner le recourant (voir écritures comptabilisées sous la rubrique « voyage étranger » et « frais de représentation»). Enfin, vu la structure insolite adoptée par le recourant pour organiser son activité (voir consid. 2), l'autorité intimée était d'autant plus fondée à exiger des justificatifs permettant de contrôler la réalité des frais effectivement supportés par l'entreprise individuelle. Dans ces conditions, on ne peut pas reprocher à l'autorité intimée d'avoir admis uniquement les charges établies par des justificatifs, plus un forfait de 3'000 francs pour les frais de minime importance. Le recourant n'ayant pas rempli ses obligations de procédure qui lui imposaient de présenter des comptes accompagnés de justificatifs permettant de les contrôler, il n'a ainsi pas prouvé que l'entreprise individuelle a supporté d'autres charges que celles admises par l'autorité intimée pour la période fiscale 2010. La décision sera dès lors rejetée et le recours confirmé sur ce point également.

E. 4

En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, 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). Il peut être compris entre 50 et 10'000 francs (art. 1 du Tarif). En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à 300 francs. II. Impôt cantonal (604 13 11)

E. 5

a) Déposé le 25 février 2013 contre une décision sur réclamation du 29 janvier 2013, le recours a été interjeté dans le délai et les formes prévus aux art. 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 du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) et 79 ss du code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt cantonal. b) S'agissant de la question de la valeur des actions de la société qui font l'objet de l'impôt cantonal sur la fortune, il est constaté que le recourant indique dans son recours que cette valeur doit être fixée pour 2010 à 3'850 francs par action, ce qui correspond au montant retenu dans l'avis de taxation du 18 mai 2012 (code 3.210) et confirmé par la décision sur réclamation du 13 janvier 2013. Le recours est dès lors sans objet sur ce point.

E. 6

a) Les développements relatifs à l'organisation de l'activité commerciale du recourant et au caractère insolite de la structure de cette activité peuvent également être repris en matière d'impôt cantonal (consid. 2). Il en va de même de la conclusion selon laquelle il n'est pas établi que l'ensemble des conditions d'une évasion fiscale sont remplies pour 2010, de telle sorte que la décision attaquée peut être confirmée en tant qu'elle retient sur le plan fiscal que, pour cette année, le revenu obtenu par le recourant provient d'une activité indépendante. b) Etant du droit harmonisé (art. 8, 9 al. 1 et 42 al. 3 LHID), la réglementation légale cantonale concernant l'imposition des revenus d'une activité indépendante (art. 19 al. 1, 26, 28 al. 1 et 158 al. 2 LICD) correspond à celle applicable en matière d'impôt fédéral direct.

Tribunal cantonal TC Page 9 de 9 L'argumentation développée en relation avec les art. 18 al. 1, 25, 27 al. 1 et 125 al. 2 LIFD et les conséquences qui en découlent (consid. 3) peuvent dès lors être reprises. Ainsi, le recours formé en droit cantonal doit également être rejeté.

E. 7

Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de procédure. 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. 2 Tarif JA). Il peut être compris entre 50 et 50'000 francs (art. 1 Tarif JA). En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à 300 francs. la Cour arrête: I. Impôt fédéral direct (604 13 10)

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