

FR_GERICHTE 604 2015 67 vom 18. Oktober 2016

FR Kantonsgericht, 2016-10-18, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2015_67

FR: FR_GERICHTE 604 2015 67 du 18 octobre 2016

IT: FR_GERICHTE 604 2015 67 del 18 ottobre 2016

Regeste

Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal | Gewinn- und Kapitalsteuer der juristischen Personen

Volltext

Tribunal cantonal TC Kantonsgericht KG Rue des Augustins 3, case postale 1654, 1701 Fribourg T +41 26 304 15 00, F +41 26 304 15 01 www.fr.ch/tc — Pouvoir Judiciaire PJ Gerichtsbehörden GB 604 2015 67 604 2015 68 Arrêt du 18 octobre 2016 Cour fiscale Composition Président: Marc Sugnaux Juges: Christian Pfammatter, Dina Beti Greffière-rapporteure: Elisabeth Rime Rappo Parties A. _____, recourante contre SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité intimée Objet Impôt sur le bénéfice; demande de révision; taxation d'office en force suite au retrait de la réclamation; examen d'une révision facilitée dans le cas d'une estimation du bénéfice bien supérieure à celui résultant des comptes appuyant la demande de révision Recours du 12 juin 2015 contre la décision sur réclamation du 12 mai 2015 sur demande en révision pour l'impôt cantonal et l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2012 Tribunal cantonal TC Page 2 de 8 considérant en fait A. La société d'ingénieurs conseils A. _____ (ci-après: la société), dont le siège était situé à B. _____ jusqu'en août 2016, exerçait son activité à l'extérieur du canton. Pour la période fiscale 2012, elle a présenté, à l'appui de sa déclaration d'impôt signée le 17 décembre 2013, un compte d'exploitation indiquant un résultat de CHF 1'871.20. Par courrier du 8 janvier 2014, le Service cantonal des contributions a requis de la société qu'elle communique, dans un délai de 15 jours, le détail - avec pièces principales justificatives - des comptes "Frais divers d'exploitation", "Impôts et taxes", "Frais de véhicules prof", "Fournitures de bureaux et imprimés" et "Assurances professionnelles", la copie des pièces justificatives relatives à une provision pour frais d'avocat, ainsi que des renseignements sur les parts privées aux frais de véhicules, et qu'elle remplisse l'annexe P "Répartition intercantonale et intercommunale". La fiduciaire de la société a requis, le 21 janvier 2014, une prolongation de délai au 15 mars 2014 en invoquant une absence à l'étranger pour voyage humanitaire, et le 7 mars 2014, une deuxième prolongation au 23 mars 2014 en raison de problèmes informatiques. S'agissant de la provision pour frais d'avocat, elle a joint à son courrier des copies d'une citation à comparaître datée du 29 novembre 2012, d'une lettre du 6 décembre 2012 signalant une procédure toujours pendante et d'une autorisation de procéder du 9 septembre 2011. Après avoir constaté que la majeure partie des documents et renseignements requis n'avaient pas été produits, le Service cantonal des contributions a, par lettre du 3 avril 2014 avec copie à la fiduciaire, sommé la société de lui rendre réponse dans les dix jours à défaut de quoi une amende serait prononcée à son encontre et la taxation interviendrait d'office. Dans un courriel du 9 mai 2014, la fiduciaire a requis un ultime délai au 30 juin 2014 pour remettre les pièces et extraits de comptes nécessaires à la taxation, en annonçant son absence en raison d'une

mission humanitaire à l'étranger ainsi que la demande de présentation de nouveaux comptes par l'assemblée générale et l'engagement d'une nouvelle comptable. Le même jour, le Service cantonal des contributions a refusé, également par courriel, la prolongation requise. Par taxation d'office du 16 mai 2014, le Service cantonal des contributions a arrêté les impôts sur le bénéfice et le capital dus par la société pour la période fiscale 2012 (du 1er janvier 2012 au 31 décembre 2012) comme il suit: « CALCUL DES ÉLÉMENTS IMPOSABLES IMPÔT CANTONAL IMPOT FEDERAL DIRECT ELEMENTS RELATIFS AU CAPITAL ET AUX RÉSERVES Capital social libéré 51'000.00 Bénéfice reporté / Pertes reportées 9'321.00 Réserves latentes imposées Estimation de charges non justifiées, relevés et pièces non produites 100'000.00 Capital total au 31.12.2012 160'321.00 Capital imposable au canton: 0.000% 0.00 ELEMENTS RELATIFS AU BENEFICE Bénéfice net / Perte nette selon comptes 1'871.00 1'871.00 Estimation de charges non justifiées, relevés et pièces non produites 100'000.00 100'000.00 Tribunal cantonal TC Page 3 de 8 Bénéfice imposable Suisse 101'871.00 101'871.00 Pertes déductibles suisses 0.00 0.00 Bénéfice imposable Suisse 101'871.00 101'871.00 Part du canton de Fribourg: 100.000% 20'300.00 101'871.00 Bénéfice déterminant pour le taux 101'871.00 L'impôt cantonal sur le bénéfice dû par la société a été fixé à CHF 1'725.50 et son impôt fédéral direct à CHF 8'653.00. Aucun impôt cantonal sur le capital n'a été prélevé. B. Le 2 juin 2014, la société, non représentée par sa fiduciaire, a formé réclamation en ces termes: "Nous accusons réception de votre taxation d'office du 16 mai 2014 et, dans les délais, en contestons le montant. En fait, les pièces nécessaires à la réalisation de la comptabilité, sont en voie de reconstitution, ceci suite à un "crash" de notre serveur - et donc perte de toutes nos données! - événement très traumatisant et totalement indépendant de notre volonté. Nous sommes en train de faire le nécessaire le plus vite possible. Notre fiduciaire, actuellement en mission humanitaire sur le terrain en Afrique, est très difficile à joindre et sera de retour mi-juin. Aussi nous prenons l'engagement de vous remettre la comptabilité et les pièces justificatives au plus tard le 30 juin 2014. Nous soulignons que la taxation réelle devrait représenter une différence très importante avec votre bordereau". Le 14 juillet 2014, la fiduciaire a déposé une nouvelle version des comptes de l'exercice 2012. Par courrier du 31 juillet 2014, le Service cantonal des contributions a invité la fiduciaire à préciser sur quelles bases avaient été établies les deux versions des comptes. Il a, de plus, réitéré sa requête en vue de l'obtention du détail de divers comptes et autres renseignements. Et par lettre du 21 août 2014 adressée à la fiduciaire avec copie à la société, cette dernière a été sommée une nouvelle fois de transmettre les renseignements et documents requis dans un délai de dix jours, à défaut de quoi la décision sur réclamation serait traitée sur la base des informations disponibles. Dans sa lettre du 27 août 2014 adressée au Service cantonal des contributions avec copie à la société, la fiduciaire a indiqué pour l'essentiel qu'au vu du volume des pièces à produire, elle trouvait plus logique de remettre une clé USB portant sur la comptabilité 2012. En date du 22 octobre 2014, le Service cantonal des contributions s'est adressé directement à la société pour l'aviser que dans le cadre du traitement de la réclamation pour la période fiscale 2012, il prévoyait de procéder à une révision des comptes le 6 novembre 2014 de sorte que tous les documents devraient impérativement être mis à sa disposition. Le 5 novembre 2014, la société a indiqué, sans l'intermédiaire de sa fiduciaire, qu'elle n'avait pas eu le temps de préparer les documents pour le lendemain 6 novembre 2014 et que, "réflexion faite", elle retirait sa réclamation même si le résultat était "plus faible que la reprise fiscale". C. Le 22 décembre 2014, la nouvelle fiduciaire de la société s'est adressée au Service cantonal des contributions en exposant pour l'essentiel

avoir constaté que "l'administration de la société, qui s'investit directement dans les activités commerciales, n'a pas su déceler à temps que les comptes étaient imprécis voire faux", bon nombre d'écritures et de provisions faisant défaut, ce qui était préjudiciable à celle-ci. Elle a expliqué que la société avait été taxée sur des comptes - qu'elle n'avait pas signés - qui révélaient un bénéfice inexistant. Elle a encore relevé qu' "En plus en renonçant au contrôle, nous avons constaté que vous avez majoré l'imposition sans recalculer (en Tribunal cantonal TC Page 4 de 8 dedans) pour autant, les impôts cantonaux, communaux et fédéraux en regard du bénéfice que vous avez déterminé". La fiduciaire a joint à son envoi, à titre d'information, les comptes et la déclaration d'impôts 2013 déposés dans le Canton de C._____ par l'ancienne fiduciaire. Elle a signalé en outre que dans la mesure où la société n'était pas en mesure de s'acquitter des impôts facturés sur le bénéfice hypothétique taxé, elle avait proposé à l'administration de la société de vérifier intégralement les comptes 2012/2013, de déposer de nouvelles déclarations d'impôts avec des comptes dûment signés par les administrateurs et de donner suite la requête du Service cantonal des contributions du 31 juillet 2014. Elle a requis un délai au 31 janvier 2015 pour effectuer ce travail. En date du 23 janvier 2015, la fiduciaire s'est référée à sa demande de "révision concernant les comptes 2012/2013" et a prié le Service cantonal des contributions de bien vouloir surseoir à l'encaissement des impôts. Le 26 janvier 2015, la fiduciaire a requis une prolongation de délai au 27 février 2015 pour répondre à la demande de renseignements précitée. Par décision du 17 mars 2015, le Service cantonal des contributions a rejeté la demande de révision du 23 janvier 2015 en rappelant notamment que la contribuable avait transmis à l'autorité fiscale, le 27 mars 2008, une attestation signée par son administrateur indiquant la constitution du mandat de représentation fiscale totale et pour une durée illimitée qu'elle avait confié à l'ancienne fiduciaire. Elle a considéré que selon les règles légales applicables, la révision était exclue lorsque le requérant invoque des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui. D. Le 17 avril 2015, la société, toujours représentée par sa nouvelle fiduciaire, a formé réclamation en exposant que son administrateur avait été abusé par l'ancienne fiduciaire et que rien de flagrant n'apparaissait à la lecture des bilans 2011 et 2012 (1ère version) qui permette de se douter que les comptes comportaient des erreurs significatives voire grossières. Elle a expliqué qu'elle avait été contrainte de reprendre intégralement les comptes 2011 et 2012 (annexés à la réclamation). Et de relever que par simple comparaison avec les comptes précédemment produits au dossier, ceux qu'elle présentait semblaient provenir d'une autre société. Elle a indiqué qu'elle entendait éviter toute forme de procès pour faire valoir ses droits à l'encontre de son ancienne fiduciaire compte tenu des frais et conséquences qu'elle ne souhaitait pas subir. Dans sa décision du 12 mai 2015, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation précitée en indiquant que ni la demande en révision ni la réclamation ne mentionnaient d'élément nouveau que le contribuable aurait pu faire valoir en procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui. E. Par acte du 12 juin 2015, la société a interjeté recours en maintenant ses conclusions. L'avance de frais fixée à CHF 600.- par ordonnance du 16 juin 2015 a été versée dans le délai imparti. Le 29 juillet 2015, le Service cantonal des contributions a déposé ses observations en concluant au rejet du recours. Une copie de cette détermination a été communiquée pour information à la recourante le 30 juillet 2015. Tribunal cantonal TC Page 5 de 8 L'Administration fédérale des contributions a renoncé à se déterminer sur le recours. Par courrier spontané du 11 mars 2016, la recourante a indiqué que l'ancienne

fiduciaire était tombée en faillite. Les arguments détaillés des parties seront repris dans les considérants en droit pour autant que nécessaire. en droit I. Impôt fédéral direct (604 2015 67) 1. Le recours, déposé le 12 juin 2015 contre une décision du 12 mai 2015, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), et l'avance des frais de procédure a été déposée en temps utile. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct. 2. a) A teneur de l'art. 147 al. 1 LIFD, une décision entrée en force peut être révisée en faveur du contribuable, à sa demande ou d'office, lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts (let. a), lorsque l'autorité qui a statué n'a pas tenu compte de faits importants ou de preuves concluantes qu'elle connaissait ou devait connaître ou qu'elle a violé de quelque autre manière l'une des règles essentielles de la procédure (let. b) ou lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision (let. c). La révision est toutefois exclue lorsque le requérant invoque des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui (art. 147 al. 2 LIFD). La demande en révision doit être déposée dans les nonante jours qui suivent la découverte du motif de révision, mais au plus tard dans les dix ans dès la notification de la décision (art. 148 LIFD). b) Les règles qui précèdent s'expliquent par le principe communément admis selon lequel une taxation fiscale qui n'a pas fait l'objet d'un recours ou qui, sur recours, a été confirmée ou modifiée, acquiert force de chose jugée non seulement formelle mais en principe aussi matérielle. La décision fixant le montant de l'impôt devient de ce fait définitive et lie tant le contribuable que la communauté publique, qu'elle soit ou non conforme au droit matériel. C'est là un impératif de la sécurité du droit et cela découle aussi du fait qu'il est possible au contribuable de se faire entendre lors de la taxation ou, du moins, lors du contrôle qui s'exerce par la voie du recours (ATF 121 II 273 consid. 1a/bb; 98 Ia 568 = JT 1974 194 ss, consid. 3). S'agissant de la limitation aux motifs que le recourant n'aurait pas pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire, celle-ci se fonde sur le caractère subsidiaire de la révision qui, en tant que voie de droit extraordinaire, ne doit pas avoir pour effet de vider de leur portée les délais de recours ordinaires. Ainsi, une révision est par exemple exclue lorsque des éléments de fait essentiels n'ont pas été allégués en procédure de taxation (erreur de déclaration) respectivement dans le cadre d'une réclamation ou d'un recours par négligence du contribuable (ou de son représentant). Il en va de même lorsque le contribuable aurait pu - le cas échéant, en ayant recours à un conseiller professionnel - découvrir immédiatement l'erreur de fait ou de droit commise par l'autorité fiscale dans la décision notifiée (voir CASANOVA, Änderungen rechtskräftiger Tribunal cantonal TC Page 6 de 8 Verfügungen und Entscheide, in Archives 61, p. 450; arrêt TA FR 4F 06 138/139 du 9 novembre 2006 consid. 3 et 604 2012 35/36 du 29 juin 2012 consid. 2). Enfin, l'autorité de taxation étant en droit de se fonder sur les déclarations de fait du contribuable, sans les vérifier, et d'en présumer l'exactitude, ce n'est que dans des circonstances particulières qu'une violation de la maxime d'office peut ouvrir la voie de la révision (voir arrêt du Tribunal fiscal du canton d'Argovie in StE 1990 B 97.11, no 7). c) Au-delà des conditions fixées à l'art. 147 al. 1 et 2 LIFD, il peut parfois se justifier d'admettre la révision d'une taxation qui serait entachée d'une erreur manifeste et essentielle de l'autorité, indépendamment du fait que le contribuable ait été ou non en mesure de faire corriger cette erreur dans la procédure ordinaire en faisant preuve de l'attention commandée par les circonstances ("révision facilitée" inspirée de la jurisprudence du Tribunal fédéral concernant le rappel d'impôt: voir arrêt TA 4F 93 104 du 25 mars 1994 in RFJ 1995 p. 227 ss, confirmé notamment par l'arrêt TA 4F 06 30/31 du 27 avril 2007; voir aussi décision de

l'ancienne Commission de recours en matière d'impôt du 1er décembre 1989 in ACCR FR 1989 IX C no 2). En effet, l'autorité peut commettre un abus de droit en invoquant le manque de diligence du contribuable pour s'opposer à la révision d'une taxation entachée d'un vice dont elle est à l'origine et, partant, la première responsable (CASANOVA, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2008, art. 147 LIFD, n. 16, ainsi que la doctrine et la jurisprudence citées; voir également arrêt TA VD FI.2007.0076 du 13 décembre 2007, consid. 3 et arrêt TC 604 2012 132/133 du 20 janvier 2014 concernant un cas de rectification publié sur internet le 30 avril 2014 sous le no 6). 3. En l'espèce, la première version des comptes 2012 produits par l'ancienne fiduciaire indiquait un résultat de CHF 1'871.20 (CHF 615'519.97 de produits et CHF 613'648.77 de charges). Ces charges ont donné lieu aux reprises suivantes: Comptes d'exploitation comparés 2012 2011 (...) Total des produits 615'519.97 487'808.60 Charges Reprises (...) Frais divers d'exploitation 20'000.- 26'099.75 Impôts et taxes 15'000.- 17'013.80 2'633.25 Frais de véhicules prof 10'000.- 25'601.15 11'823.15 Fournitures de bureaux et imprimés 20'000.- 26'632.40 992.75 Provision, (frais d'avocat litige Bot) 25'000.- 26'000.00 992.75 Assurances professionnelles 10'000.- 29'967.40 12'878.35 Total des charges 613'648.77 485'637.50 Total des reprises 100'000.- La deuxième version des comptes 2012 déposée en procédure de réclamation par l'ancienne fiduciaire indiquait un résultat de CHF 60'436.38. Et la troisième version de ces comptes produite à l'appui de sa demande de révision fait état d'un résultat de CHF 9'256.46, lequel s'avère largement inférieur aux CHF 101'871.20 de bénéfice taxé d'office par l'autorité intimée. Il convient donc d'examiner si une telle différence constitue un motif de révision. Avec l'autorité intimée, il convient d'admettre que cette nouvelle version des comptes produite le 17 avril 2015 aurait pu être présentée en procédure ordinaire de réclamation si la recourante Tribunal cantonal TC Page 7 de 8 n'avait pas retiré dite réclamation cinq mois plus tôt, le 5 novembre 2014, ce qui exclut d'emblée toute révision. A cela s'ajoute le fait que la révision est aussi exclue en cas de négligence non seulement du contribuable mais également de son représentant qui omet d'alléguer des faits essentiels dans le cadre de la procédure ordinaire de taxation ou de réclamation (voir CASANOVA, art. 147 n. 15). A cet égard, l'on ne peut que constater le manque de diligence la recourante elle-même qui n'a pas changé de fiduciaire alors qu'elle avait été avisée par l'autorité intimée de ses multiples demandes de renseignements demeurées insatisfaites et que sa taxation d'office comportait une reprise importante (CHF 100'000.-). L'on ne saurait reprocher non plus à l'autorité intimée une violation de la maxime d'office puisque la recourante a elle-même décidé de retirer sa réclamation au moment où l'autorité intimée souhaitait procéder à une révision des comptes dans le cadre du traitement de la réclamation pour la période fiscale 2012. C'est donc à juste titre que, conformément à l'art. 147 al. 2 LIFD, la révision de la taxation d'office du 16 mai 2014 a été refusée. Quant à une éventuelle révision facilitée de dite taxation en dehors des conditions légales, elle doit être écartée. Pour qu'une telle révision se justifie, encore faut-il être en présence d'une taxation entachée d'une erreur manifeste et essentielle de l'autorité. Or, force est de constater que l'autorité intimée ne pouvait que se baser sur les documents en sa possession pour taxer le bénéfice de la recourante. Elle n'a donc pas commis d'erreur manifeste et essentielle de taxation qui lui soit imputable. 4. a) Sur le vu de ce qui précède, le recours formé en droit fédéral est rejeté. b) En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge de la partie qui succombe. 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 fribourgeois

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). c) En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à CHF 300.-. II. Impôt cantonal (604 2015 68) 5. Le recours, déposé le 12 juin 2015 contre une décision du 12 mai 2015, l'a été 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 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), et l'avance des frais de procédure a été déposée en temps utile. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt cantonal. 6. a) En droit cantonal harmonisé, les art. 188 et 189 LICD reprennent la teneur de l'art. 147 al. 1 et 2 LIFD et de l'art. 148 LIFD (voir également l'art. 51 al. 1 à 3 LHID). b) En présence de règles similaires, le raisonnement mené et la solution adoptée pour l'impôt fédéral direct peuvent être repris pour l'impôt cantonal. Il ne se justifie pas de modifier la taxation de la période fiscale 2012, les conditions d'une révision - tant sous l'angle de l'art. 188 LICD que sous l'angle d'une révision facilitée - n'étant pas réalisées. 7. a) Le recours formé au niveau cantonal est rejeté également. Tribunal cantonal TC Page 8 de 8 b) Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la 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 CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA). c) En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à CHF 300.-. la Cour arrête: I. Impôt fédéral direct (604 2015 67) 1. Le recours est rejeté. 2. Un émolument de CHF 300.- est mis à la charge de la recourante au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais payée par celle-ci. II. Impôt cantonal (604 2015 68) 3. Le recours est rejeté. 4. Un émolument de CHF 300.- est mis à la charge de la recourante au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais payée par celle-ci. III. Communication Conformément aux art. 146 LIFD, 73 LHID et 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 Lausanne dans les 30 jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public. La fixation des montants 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 18 octobre 2016/eri Présidente Greffière-rapporteuse

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