

FR_GERICHTE 604 2015 88 vom 20. Januar 2017

FR Kantonsgericht, 2017-01-20, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2015_88

FR: FR_GERICHTE 604 2015 88 du 20 janvier 2017

IT: FR_GERICHTE 604 2015 88 del 20 gennaio 2017

Regeste

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

Erwägungen

E. 8

avril 2014 malgré un courriel de rappel du 24 avril 2014, le Service cantonal des contributions l'a sommé de communiquer les renseignements et documents requis à défaut de quoi la taxation serait prononcée d'office et pourrait être assortie d'une amende. Par taxation d'office du 19 juin 2014, le Service cantonal des contributions a opéré des reprises totalisant CHF 69'635.- sur les CHF 120'139.- déclarés. S'agissant du revenu provenant de l'exploitation du Café de B._____, il a repris des montants de CHF 6'042.- sur les charges de l'exercice 2011 et de CHF 50'000.- sur le poste comptable salaires/charges sociales. Quant à la perte de CHF 29'904.- provenant de l'exploitation du D._____ Bar, elle a été réduite (pro rata temporis) de CHF 13'593.- pour s'élever à CHF 16'311.-. Il a ensuite arrêté le revenu d'activité indépendante du contribuable par estimation en le fixant à CHF 200'000.-. D'autre part, la valeur comptable des immobilisations admises au 31 décembre 2012 (code 3.57 : fortune mobilière placée dans l'exploitation) a été réduite de CHF 53'500.- pour être fixée à CHF 99'713.- au lieu des CHF 153'213.- déclarés. L'impôt cantonal sur le revenu dû par A._____ a été fixé à CHF 20'497.15 sur la base d'un revenu imposable de CHF 161'488.-, et son impôt fédéral direct à CHF 9'095.60 pour un revenu imposable de CHF 164'248.-. Aucun impôt sur la fortune n'a été prélevé. C. Le 22 juillet 2014, A._____ a formé réclamation à l'encontre de la taxation précitée par l'intermédiaire de sa fiduciaire en concluant au maintien des montants déclarés au titre de revenus d'activité et de fortune mobilière placée dans l'exploitation. La fiduciaire a notamment fait valoir que la reprise et la mise à jour de la comptabilité du 1er janvier 2011 au 31 décembre 2012 avait nécessité un travail considérable et qu'elle avait tenu compte "scrupuleusement des considérations" émises antérieurement par le Service cantonal des contributions.

Tribunal cantonal TC Page 3 de 11 Le 24 novembre 2014, le Service cantonal des contributions a requis la production des bilan et comptes de pertes et profits justifiant le revenu indépendant provenant de l'exploitation du Café de B._____ pour l'année 2011 et un extrait détaillé du compte "charges sociales" pour l'année 2012. Il a également invité A._____ à s'expliquer notamment sur la rupture du processus ordinaire d'amortissements comptables au cours de l'exercice 2011 (ce qui était assimilé à une revalorisation des immobilisations à hauteur de CHF 15'000.- pour 2012). Le Service cantonal des contributions a par ailleurs invité le contribuable à s'exprimer sur un calcul d'évolution de fortune entre le 1er janvier 2011 et le 31 décembre 2012 qui laissait

apparaître une insuffisance de revenus de CHF 44'629.-, ainsi que sur une estimation du revenu d'indépendant basée notamment sur les comptes de l'exercice 2012 et aboutissant à un total de CHF 180'000.- (la perte du D. _____ Bar étant admise à hauteur de CHF 29'904.- telle que déclarée) en lieu et place de CHF 200'000.-. Malgré l'octroi d'une prolongation de délai au 27 février 2015, A. _____ n'a pas donné suite à la demande de renseignements du 24 novembre 2014. Le 3 juillet 2015, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation précitée. Il a précisé au préalable que les taxations des périodes fiscales 2008 à 2010 effectuées par estimation (2008 et 2009) ou ayant donné lieu à diverses reprises malgré l'admission des comptes (2010) n'avaient pas été contestées. Il a ajouté que ces taxations avaient fait l'objet d'une procédure en tentative de soustraction fiscale, en raison notamment d'un chiffre d'affaires non déclaré et de l'importance des manquements constatés dans la tenue des comptes, procédure qui a entraîné, outre des rectifications de revenus, des amendes fiscales de CHF 17'800.- en matière d'impôt cantonal et de CHF 12'600.- en matière d'impôt fédéral direct, lesquelles n'avaient pas été contestées non plus. Au terme d'une décision longuement motivée, il a fait valoir, s'agissant de l'activité indépendante, que le revenu arrêté d'office et par estimation à CHF 200'000.- en procédure de taxation ne pouvait pas être considéré comme manifestement inexact au regard d'un revenu dont la valeur réelle avoisinait CHF 176'268.- selon son calcul basé sur les faits "nouveaux identifiés en procédure de réclamation" (CHF 150'043.- - CHF 29'904.- + CHF 50'000.- + CHF 15'000.- + CHF 4'629.- - CHF 53'500.- [la reprise de CHF 6'042.- n'entrant plus en ligne de compte comme la réduction de la perte comptabilisée pour le D. _____ Bar]. Quant à la fortune mobilière d'exploitation arrêtée d'office à CHF 99'713.- au lieu de CHF 153'213.- (soit CHF 53'500.- d'amortissements comptables dont le contribuable serait privé), elle ne pouvait pas non plus être "considérée comme manifestement inexacte, ni même partiellement inexacte, tout particulièrement en raison du fait que la décote frappant ladite fortune mobilière en procédure de taxation est désormais intégralement intégrée au calcul du revenu imposable selon code 1.21, comme tend à l'établir le calcul" dans lequel le Service cantonal des contributions a opéré une restitution de ces CHF 53'500.-. D. Par acte du 3 août 2015, A. _____, toujours représenté par sa fiduciaire, a interjeté recours en maintenant ses conclusions, tant sur les reprises de CHF 6'042.- de TVA et de CHF 13'593.- sur la perte du D. _____ Bar ne figurant plus dans l'estimation de la décision sur réclamation, que sur celles de CHF 50'000.- sur les charges sociales et de CHF 53'500.- sur la valeur comptable des immobilisations au 31 décembre 2012. La fiduciaire a produit, notamment, les bilan et comptes de pertes et profits justifiant le revenu indépendant provenant de l'exploitation du Café de B. _____ pour l'année 2011, des extraits des comptes de charges sociales 5260, 5270, 5272 et 7273 pour l'année 2012 (annexes F3 et G2) ainsi que la déclaration fiscale 2011. Elle précise tout d'abord que lors de la révision fiscale pour les périodes fiscales 2008 et 2009, le réviseur en charge du dossier avait laissé entendre qu'aucune amende ne serait envoyée dans la

Tribunal cantonal TC Page 4 de 11 mesure où le recourant avait parfaitement collaboré lors de la révision et avait présenté toutes les pièces requises. S'agissant de l'insuffisance de revenu, de prélèvements privés entre le 1er janvier 2011 et le 31 décembre 2012, arrêtée à CHF 44'629.- par le Service cantonal des contributions, la fiduciaire la conteste formellement sur la base de son propre tableau d'évolution de fortune en indiquant que les actifs dont disposaient le recourant au 1er janvier 2011 concernant le D. _____ Bar ont été dûment prouvés dans la procédure de réclamation (annexes D3) même si cela n'a pas été pris en compte lors de la taxation fiscale 2010. L'avance de frais fixée à CHF 1'400.- par

ordonnance du 5 août 2015 a été déposée dans le délai imparti. Dans ses observations du 22 septembre 2015, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours. S'agissant des comptes annuels 2011 et 2012 certifiés conformes, de l'extrait du compte "charges sociales" 2012 (reprise de CHF 50'000.-) et de l'explication concernant le problème d'évolution de fortune d'au moins de CHF 44'629.- a priori constaté entre le 31 décembre 2010 et le 31 décembre 2012 présentés à l'appui du recours, le Service cantonal des contributions les juge tardifs, rien n'ayant empêché la fiduciaire de les produire en procédure de réclamation, et il estime qu'il n'a plus à se prononcer sur ces éléments. Il en est de même pour les arguments complémentaires que la fiduciaire fait valoir au sujet de la rupture constatée dans le plan d'amortissements des immobilisations (CHF 15'000.-). Suite à la motivation présentée dans le recours, le Service cantonal des contributions estime que deux approches sont désormais possibles pour estimer le revenu de l'activité indépendante (code 1.21) et la fortune mobilière d'exploitation (code 3.57) : l'une stricte selon laquelle le "revenu indépendant (1.21) resterait fixé par estimation à CHF 200'000.- (contre un revenu indépendant qui pourrait être ramené aux alentours de CHF 126'268.- compte tenu des salaires/charges sociales désormais dûment justifiés). La fortune mobilière d'exploitation resterait pour sa part invariablement imposable, au 31 décembre 2012, à hauteur de CHF 99'713.-, l'amortissement supplémentaire de CHF 53'500.- étant inclus dans le nouveau revenu indépendant éventuellement à fixer à CHF 126'268.-". L'autre approche - soumise à trois conditions - serait plus "conciliante" : "Une approche plus pragmatique, bien que de l'avis du SCC sans fondement légal, est néanmoins envisageable, à bien plaisir. Les faits résultant de la reprise sur les salaires/charges sociales, et eux seuls, sont alors pris en considération. Dans ce contexte, le revenu indépendant (1.21) resterait fixé par estimation et d'office, mais serait ramené pour la circonstance à CHF 150'000.- (contre CHF 200'000.- actuellement rappelons-le). La fortune mobilière d'exploitation resterait pour sa part invariablement imposable, d'office, au 31 décembre 2012, à hauteur de CHF. 99'713.-, ceci pour les mêmes motifs que ceux exposés [selon l'approche stricte]. Cette dernière serait en outre reprise et reconnue par les parties pour CHF 99'713.- au bilan d'ouverture au 1er janvier 2013". En date du 29 octobre 2015, la fiduciaire a déposé ses contre-observations. Elle admet qu'une rupture du plan d'amortissement s'est produite en 2011, qu'il en résulte une insuffisance d'amortissements comptables de CHF 15'000.- en 2011, et que la fortune mobilière d'exploitation doit être revalorisée pour l'année 2012 pour un montant qu'elle chiffre selon son calcul à CHF 138'213.-. Le 13 novembre 2015, le Service cantonal des contributions a fait part de ses ultimes remarques. Il prend note en particulier que la fiduciaire admet, tardivement, qu'il existe une insuffisance d'amortissements comptables de CHF 15'000.- en 2011, et qu'elle rejette sa proposition, laquelle "aurait permis (sous réserve de son approbation par la Cour bien sûr) de purger d'une part le litige portant sur la problématique des faits justifiés tardivement concernant les «charges sociales» de

Tribunal cantonal TC Page 5 de 11 CHF 50'000.- tout en maintenant d'autre part certains éléments commerciaux imposables d'office (revenu indépendant CHF 150'000.- + fortune mobilière d'exploitation CHF 99'713.--) dans une tranche d'imposition ne tombant pas sous le coup d'une taxation arbitraire et/ou manifestement inexacte". Il indique qu'une approche conciliante n'est donc manifestement plus d'actualité faute d'accord. Il s'en remet pour le surplus à l'appréciation de la Cour et conclut au rejet du recours. Une copie de cette détermination a été communiquée pour information au recourant le 19 novembre 2015. en droit I. Impôt fédéral direct (604 2015 88) 1. Le recours, déposé le 3 août 2015 contre une décision du 3 juillet 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 versée en temps utile. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct. 2. a) Conformément à l'art. 123 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 pour les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante, de joindre à leur déclaration, entre autres annexes, les extraits de comptes signés (bilan, comptes de résultat) ou à défaut d'une comptabilité tenue conformément à l'usage commercial, un état des actifs et passifs, un relevé des recettes et des dépenses, des prélèvements et apports privés (art. 125 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). 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. Le prononcé d'une taxation d'office suppose ainsi l'existence d'une incertitude dans les faits, qui empêche l'autorité fiscale de procéder à la taxation de manière complète et exacte (arrêt 2C_203/2011 du 22 juin 2011 consid. 3.2, in RF 66/2011 p. 700). b) 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. Il s'agit d'une exigence formelle dont la violation entraîne l'irrecevabilité de la réclamation. Cette particularité 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 (ATF 131 II 548

Tribunal cantonal TC Page 6 de 11 consid. 3.3; 123 II 548; arrêt TF 2A.39/2004 du 29 mars 2005 traduit in RDAF 2005 II p. 564, consid. 5 et 5.1; arrêt TA FR 604 2008 51 du 26 juin 2009 consid. 3b). La taxation d'office est manifestement inexacte lorsqu'un point essentiel a été omis ou apprécié de manière incorrecte. Comme la taxation d'office est peu précise par nature, la possibilité de la contester est limitée en conséquence. En substance, le contribuable doit prouver que la taxation d'office ne correspond pas à la situation de fait. Il doit éliminer l'incertitude existant jusqu'alors en démontrant l'inexactitude de manière stricte; de simples preuves partielles ne suffisent pas. En outre, le contribuable qui n'a pas rempli son devoir de collaborer dans la procédure doit rattraper la collaboration négligée auparavant (arrêts TF 2C_683/2013 du 13 février 2014 consid. 5.1; 2C_279/2011 du 17 octobre 2011 consid. 3.2 in RDAF 2012 II 283 et références citées; 2A.39/2004 du 29 mars 2005 consid. 6 in RDAF 2005 II p. 564). Les conditions posées à l'art. 132 al. 3 LIFD s'appliquent également aux voies de droit ultérieures qui sont ouvertes au contribuable (CAVELTI, in Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), Art. 83-222, 2ème éd. 2008, n. 10 ad art. 140). Ainsi, lorsque le recours est dirigé contre une taxation d'office, l'autorité de recours n'a plus à procéder elle-même à d'autres investigations, mais elle peut se limiter à examiner sur la base du

dossier et des pièces produites si l'estimation attaquée est manifestement inexacte. La limitation du pouvoir d'examen de l'autorité de réclamation à l'inexactitude manifeste de la taxation se répercute de la même manière sur la procédure de recours (Arrêt TA FR 604 2008 51 du 26 juin 2009 consid. 3b et les références citées; H. CASANOVA, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2008, art. 142 n. 12). 3. a) Il convient de déterminer tout d'abord si l'autorité intimée était fondée à procéder à une taxation d'office à l'encontre du recourant. En l'occurrence, celui-ci a été dûment sommé, en date du 14 mai 2014, de produire notamment divers extraits de comptes détaillés en vue de la taxation de ses revenu et fortune. Ont ainsi été requis, s'agissant du Café de B. _____, les extraits de comptes détaillés 2012 pour diverses positions de l'inventaire des immobilisations (avec copies de facture de l'année 2011 et la suivante pour les investissements supérieurs à CHF 1'000.-, faute de quoi aucun investissement ne serait reconnu pour 2011), ainsi que "les extraits détaillés 2012 des comptes AT [actifs transitoires], PT [passifs transitoires], prélèvements privés, salaires et charges sociales + copie de la liste nominative des salaires déclarés à l'AVS)". Quant au D. _____ Bar, le contribuable a été invité à apporter des précisions sur les modalités de remise du commerce avec production de l'éventuelle convention conclue à cet effet, sur l'identité du repreneur et sur une éventuelle sous-location durant les périodes de location (non liées à une exploitation effective janvier à juillet 2011 + juillet à septembre 2012). L'autorité intimée a également requis la production des extraits détaillés 2011/2012 des comptes "capital; avances/prélèvements privés; loyers". Faute d'avoir obtenu ces documents et renseignements notamment destinés à prouver l'existence et l'ampleur de certaines charges ressortant de la comptabilité, les éléments imposables du recourant pour l'année fiscale en cause n'ont pas pu être déterminés avec toute la précision voulue, empêchant l'autorité intimée de procéder à la taxation de manière complète et exacte. C'est donc à juste titre qu'une taxation d'office a été notifiée au recourant. b) Il reste à la Cour à examiner si le recourant a démontré, sur la base des pièces produites, le caractère manifestement inexact de la taxation d'office confirmée par décision sur réclamation.

Tribunal cantonal TC Page 7 de 11 Pour l'estimation du revenu d'activité indépendante, le Service cantonal des contributions s'est basé sur les montants ressortant des comptes produits, en corrigeant certains éléments : Café de B. _____ 01.01.-31.12.2012 150'043 Reprise charges exercice 2011(*) +6'042 D. _____ Bar 01.08.-31.12.2011 (**) -0 D. _____ Bar 01.01.-30.06.2012 -16'311 139'774 Reprise sur salaires/charges sociales (***) 50'000 189'774 Revenu arrêté par estimation (****) 200'000 (*) Montants réputés inclus dans la taxation d'office de la période fiscale 2011. (**) Perte 01.08.2011-30.06.2012 (11 mois) : l'exercice commercial 2011 ayant débuté avant le dernier trimestre 2011, un exercice commercial devait être clos en 2011. Partant, la quote-part de la perte 2011, soit 5/11ème de -29'904.- = -13'593.- est réputée incluse dans la taxation d'office 2011. La quote-part de la perte 2012, soit 6/11ème de -29'904.- = -16'311.- est quant à elle prise en considération ci-dessus. (***) En 2010, pour un volume d'affaires relativement similaire à celui de 2012, les salaires et charges sociales portés en comptes étaient de 120'520.-. Ce poste totalise désormais à 191'309.- en 2012 (soit + 70'000.- environ). Les extraits de comptes 2012 et la déclaration AVS nominative 2012 justifiant l'augmentation de cette charge n'ont pas été remis en procédure de taxation. Le SCC procède dès lors à une reprise de 50'000.- sur ces positions. (****) Des éléments d'importance (malgré sommation) n'ayant pas été produits en procédure de taxation (en relation avec les immobilisations; les salaires/ch. sociales ; les modalités de remise du D. _____ Bar), les comptes sont en

autre écartés et le revenu est arrêté par estimation, et d'office". Quant à la réduction de CHF 53'500.- sur la valeur de la fortune mobilière placée dans l'exploitation, l'avis de taxation comportait la remarque suivante : "En l'absence de justificatifs (malgré sommation) permettant de porter une appréciation sur l'évolution des comptes d'immobilisations en 2011 et 2012, le SCC évalue des immobilisations comme suit : au 31.12.2010 = 66'000.- ./ amortiss. présumés 2011 (déclaration d'impôt 2011 pas déposée) 18'000.- = valeur comptable présumée au 31.12.2011 48'000.- ./ amortiss. effectifs 2012 15'919.- = valeur comptable présumée 31.12.2012 32'081.-, arrondie par estimation à 32'000.-. Les valeurs comptables des immobilisations figurant au bilan au 31.12.2012 pour 85'500.- sont donc reconnues pour 32'000.- seulement, selon détail ci-dessus. Au 01.01.2013, vous voudrez bien procéder aux réajustements nécessaires (soit 53'500.-) via le débit du compte capital". Dans sa décision sur réclamation, l'autorité intimée a nié tout caractère manifestement inexact à la taxation d'office précitée après avoir procédé à une nouvelle estimation du revenu, laquelle se présente comme il suit : Redressement du revenu imposable selon code 1.21 à l'issue de la procédure de réclamation : Bénéfice 2012, selon comptes Café B. _____ (sous réserve de certification des comptes) 150'043 Perte 2012, selon comptes D. _____ Bar -29'904 120'139 Faits anciens maintenus en procédure de réclamation, faute de justificatifs complets : - Reprise sur salaires / charges sociales (extrait de compte "charges sociales" manquant) +50'000 Faits nouveaux identifiés en procédure de réclamation :

Tribunal cantonal TC Page 8 de 11 - Revalorisation des actifs commerciaux au 01.01.2012 (cf. point 2, sel. lettre 24.11.14) +15'000 - Application « a minima » art. 164 al. 2 LICD + 130 al. 2 LIFD (cf. point 4, sel. lettre 24.11.14) +44'629 - Restitution d'amortissements sur les immobilisations d'exploitation Café B. _____ -53'500 Revenu probable des activités indépendantes, après redressements opérés en procédure de réclamation 176'268 Redressement de la fortune mobilière d'exploitation selon code 3.57 : Selon comptes au 31.12.2012 : Café de B. _____ 153'213 Selon comptes au 30.09.2012 : D. _____ Bar (activité interrompue à fin juin 2012) 0 Restitution d'amortiss. sur les immobilisations d'exploitation du café de B. _____ -53'500 Fortune mobilière d'exploitation admise à l'issue de la procédure de réclamation 99'713 Et dans ses observations du 22 septembre 2015, l'autorité intimée, tout en concluant au rejet du recours, a commenté certains des chiffres retenus précédemment de la manière suivante : Revenu de l'activité indépendante (code 1.21) : Bénéfice 2012 désormais certifié conforme, sel. comptes Café B. _____ 150'043 Perte 2012, désormais certifiée conforme, sel. comptes D. _____ Bar -29'904 120'139 Points dûment justifiés en procédure de recours, mais tardivement : - Reprise sur salaires / charges sociales +50'000 Points indûment justifiés en procédure de recours, et qui plus est tardivement : - Revalorisation des actifs commerciaux +15'000 - Application « a minima » sur évolution de fortune +44'629 Points jugés neutres au niveau de la procédure de recours : - Amortissements sur les immobilisations (déduits 1 x sur revenu + 1 x sur fortune -53'500 Revenu probable des activités indépendantes, après redressements opérés en procédure de réclamation (imposition confirmée à CHF 200'000 à l'issue de la procédure de réclamation, le caractère manifestement inexact n'étant pas rempli ...) 176'268 Correction éventuelle pour éléments dûment justifiés, mais tardivement, en procédure de recours (= reprise sur salaires / charges sociales) -50'000 Revenu probable des activités indépendantes, après redressements opérés en procédure de recours 126'268 Fortune mobilière d'exploitation (code 3.57) : Selon comptes (yc immobilisations d'exploitation CHF 85'500.-) 153'213 ./ Reprise en procédure de taxation -53'500 Fortune mobilière

d'exploitation admise au 31.12.2012, à l'issue de la procédure de réclamation (imposition confirmée à CHF 99'713.- à l'issue de la procédure de réclamation, le caractère manifestement inexact n'étant pas rempli ...) 99'713 Corrections des éléments en procédure de recours 0 Fortune mobilière d'exploitation admise au 31.12.2012, à l'issue de la procédure de recours 99'713 c) Il ressort notamment de ce qui précède que les CHF 50'000.- de charges sociales ont été dûment justifiées en procédure de recours comme l'admet l'autorité intimée. Aussi la taxation en cause est-elle manifestement inexacte. Dite autorité est toutefois d'avis que cette justification est tardive. Se pose donc la question de savoir si le recourant est en droit d'obtenir, en procédure de recours, la prise en considération des moyens de preuve qu'il aurait pu faire valoir bien plus tôt.

Tribunal cantonal TC Page 9 de 11 Comme le cadre du recours n'est pas limité à la question de la recevabilité de la réclamation formée contre la taxation d'office litigieuse, les moyens de preuve qu'il a produits aux fins de prouver le caractère manifestement inexact de sa taxation sont recevables. En effet, puisque l'autorité de recours dispose d'un plein pouvoir d'examen, des allégations de fait ou des moyens de preuve nouveaux sont en principe recevables (le principe de l' "Eventualmaxime" ne s'applique pas, la loi ne le prévoyant pas). Dans le cas particulier d'un recours dirigé contre une taxation d'office, le contribuable peut, bien que de manière limitée, également rattraper des manquements antérieurs dans l'accomplissement de ses devoirs de procédure (H. CASANOVA, art. 142 n. 13). Il s'ensuit que la taxation d'office litigieuse doit être modifiée pour tenir compte des CHF 50'000.- de charges sociales ressortant des extraits des comptes déposés à l'appui du recours. Dans la mesure toutefois où la Cour n'entend pas procéder elle-même à la rectification du revenu taxé d'office, elle renvoie le dossier à l'autorité intimée à cet effet. d) Cela étant, il convient de constater encore que la nouvelle estimation opérée en procédure de réclamation ne fait plus état de la reprise de CHF 6'042.- de TVA ni de la réduction de la perte comptabilisée pour le D. _____ Bar auxquelles la fiduciaire s'opposait dans son recours. e) La fiduciaire s'oppose également à la reprise de CHF 53'500.- opérée sur la fortune mobilière placée dans l'exploitation, laquelle a été imposée à hauteur de CHF 99'713.-. Il convient d'observer tout d'abord que cette reprise n'a aucune incidence au niveau de l'impôt sur la fortune dès lors que la fortune imposable du recourant a été arrêtée à -CHF 54'567.-. La fiduciaire, qui relève que ni les normes fiscales, ni l'usage commercial, ne justifient que l'amortissement comptable de CHF 53'500.- soit effectué sur la période fiscale 2012 uniquement, conclut dans ses contre-observations à ce que la valeur de la fortune mobilière placée dans l'exploitation soit arrêtée à CHF 138'213.-, ce qui correspondrait à une reprise de CHF 14'000.- seulement sur cette valeur. La reprise de CHF 53'500.- opérée sur la fortune mobilière placée dans l'exploitation a donné lieu à déduction sous forme de "restitution d'amortissements sur les immobilisations d'exploitation" dans l'estimation du revenu. Même si l'autorité intimée ne s'explique pas sur cette restitution d'amortissements, il s'agit là d'un avantage qui semble compenser à tout le moins en partie le fait que le recourant ne puisse plus amortir ce montant les années suivantes. f) Enfin, s'agissant du résultat du calcul d'évolution de fortune - dernier point encore contesté dans la mesure où la fiduciaire admet la revalorisation des actifs commerciaux pour un montant de CHF 15'000.- - l'on notera que celle-ci invoque l'existence d'avoirs en numéraires de CHF 40'000.- dont le recourant aurait disposé au 31 décembre 2010. Comme ce montant ne figure pas dans la déclaration d'impôt 2010 (code 3.23) ainsi que l'a relevé l'autorité intimée dans ses observations sur le recours, et qu'il n'a donc pas été pris en compte dans l'avis de taxation de 2010, le recourant n'a pas démontré qu'il en disposait et que le calcul d'évolution de fortune

serait partant erroné. 4. a) Sur le vu de ce qui précède, le recours formé en droit fédéral est partiellement admis dans la mesure où il est recevable. Le dossier est renvoyé à l'autorité intimée pour nouvelle décision dans le sens des considérants. 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; lorsque le recours est partiellement admis, ils sont répartis

Tribunal cantonal TC Page 10 de 11 proportionnellement. 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). c) En l'espèce, même si le recourant obtient partiellement gain de cause, des frais sont entièrement mis à sa charge dans la mesure où il a causé la présente procédure par sa faute en ne déposant pas à temps les renseignements et documents requis en vue de la taxation. Il se justifie de fixer les frais à CHF 700.-. II. Impôt cantonal (604 2015 89) 5. Le recours, déposé le 3 août 2015 contre une décision du 3 juillet 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 du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) ainsi que 79 ss CPJA et l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt cantonal. 6 a) Sur le plan cantonal également, l'art. 154 al. 1 LICD prévoit que 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 fiscale cantonale impose au contribuable des obligations de procédure déterminées, notamment pour les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante, de joindre à leur déclaration les extraits de comptes signés (bilan, comptes 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. 158 al. 2 LICD; art. 42 al. 3 LHID). 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). b) 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 art. 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 (voir consid. 2) peuvent en conséquence être reprises telles quelles pour l'impôt cantonal. c) En présence de règles similaires, les considérants développés ci-dessus peuvent être transposés en droit cantonal. Pour les mêmes motifs que ceux invoqués en matière d'impôt fédéral direct, il se justifie d'admettre partiellement le recours déposé en matière d'impôt cantonal dans la mesure où il est recevable. 7. a) La décision attaquée est annulée et le dossier est renvoyé à l'autorité intimée pour nouvelle décision dans le sens des considérants. b) Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure; si elle n'est que partiellement déboutée, les frais sont réduits en proportion. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de

Tribunal cantonal TC Page 11 de 11 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) Pour les mêmes raisons qu'en matière d'impôt fédéral direct, il se justifie de fixer les frais à CHF 700.-. la Cour arrête: I. Impôt fédéral direct (604 2015 88)

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