

# FR\_GERICHTE 604 2016 48 vom 25. Juli 2017

FR Kantonsgericht, 2017-07-25, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_604\\_2016\\_48](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2016_48)

FR: FR\_GERICHTE 604 2016 48 du 25 juillet 2017

IT: FR\_GERICHTE 604 2016 48 del 25 luglio 2017

## Regeste

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

## Erwägungen

### E. 1

a) Bien que la réclamation ne concernait que l'impôt cantonal - aucun impôt fédéral direct n'ayant été facturé pour la période fiscale en cause - l'autorité intimée a expressément indiqué que sa décision valait également pour l'impôt fédéral direct. Dans ces circonstances, il y a lieu de constater que la décision, en tant qu'elle concerne l'impôt fédéral direct, a été rendue par erreur et que la procédure est, sur ce point, sans objet. b) Il s'ensuit que, pour cette partie de la procédure, il n'y a pas lieu de percevoir de frais. II. Impôt cantonal (604 2016 49)

### E. 1.00

x 4'800 4'800 - (...) TOTAL Réduction pour conditions modestes 0% 21'000 0 Minimum vital 21'000 Le Service cantonal des contributions a également requis du contribuable qu'il produise le grand livre complet ainsi que le livre de caisse tenu manuellement, en l'avertissant qu'à défaut des documents requis, il statuerait sur la base des éléments à sa disposition et pourrait déclarer la réclamation irrecevable le cas échéant. Dans sa réponse du 10 mars 2016, A. \_\_\_\_\_ a précisé que son train de vie, et celui de sa compagne et de leur fils, était extrêmement faible et ne correspondait pas aux calculs théoriques aboutissant à un manque de liquidités établi pour lui-même et son fils. Il a ajouté que pour arriver à "tourner", il recourait au système "D" et faisait appel aux parents et amis (notamment pour les habits). Il a présenté le détail de ses dépenses (CHF 33'754.-) et revenus "(hors cash-flow)" (CHF 34'608.-) en y englobant les dépenses et le salaire avec allocations familiales de CHF 15'148.- de sa compagne. Un exemplaire du grand-livre a été joint à son envoi. Par décision du 21 mars 2016, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation déposée à l'encontre de la taxation d'office du 21 janvier 2016. Après avoir constaté que le livre de caisse tenu manuellement n'avait pas été produit, que les recettes faisaient l'objet d'une écriture globale mensuelle, que la caisse était négative toute l'année hormis le mois de janvier et qu'un apport dans la caisse avait été effectué afin de faire disparaître le solde négatif de CHF 13'457.45 au 31 décembre 2014, il a écarté la comptabilité présentée au motif que la chronologie des écritures n'avait pas été respectée. S'agissant de l'estimation du revenu, il a précisé qu'il avait retenu les normes ressortant de l'art. 93 de la loi sur les poursuites et faillites pour fixer le montant du minimum vital, à savoir CHF 21'000.- pour un adulte (monoparental) et un enfant de moins de 10 ans. Il a encore rappelé que la Cour fiscale avait déjà confirmé que ces normes tout à fait pertinentes pouvaient être utilisées dans le calcul de l'évolution de fortune. Il a conclu qu'en l'absence

de comptabilité probante (caisse négative, apport injustifié de plus de CHF 13'000.-) et au vu de l'écart inexpliqué du minimum vital de plus de CHF 13'000.-, il maintenait le revenu arrêté en procédure de taxation. C. Par acte du 20 avril 2016, A.\_\_\_\_\_ a interjeté recours à l'encontre de la décision précitée. Il fait valoir que sa comptabilité respecte totalement les règles en la matière et que toutes les écritures portées au grand livre sont justifiées par des pièces comptables datées et numérotées, disponibles sur simple demande. Il explique que le livre de caisse en tant que tel n'existe pas et que les mouvements financiers apparaissent dans un intitulé du grand livre, "Caisse", dont le solde, en fin d'exercice, est viré au compte "Privé", une écriture qui ne représente pas un apport contrairement à ce que soutient le Service cantonal des contributions. S'agissant du

Tribunal cantonal TC Page 4 de 9 604 2016 48/49 calcul d'évolution de fortune, il estime qu'il est tout à fait possible de vivre au dessous du minimum vital retenu par ledit service, comme cela est le cas de son couple, lui-même étant divorcé avec un enfant et vivant en union libre avec sa compagne. Il ajoute que son propre calcul (CHF 33'754.- de dépenses et CHF 34'608.- de revenus) est basé sur les dépenses effectives et tient compte également des éléments propres de sa compagne "du fait qu'en vivant ensemble certaines charges sont tributaires du revenu de chacun", et que le revenu de son activité indépendante "se comprend hors cash-flow ce qui signifie qu'au bénéfice comptable de CHF 19'460.- il y a lieu d'ajouter les dépenses comptables ne résultant pas d'une sortie d'argent, telle que l'amortissement". L'avance de frais fixée à CHF 600.- par ordonnance du 22 avril 2016, a été déposée dans le délai imparti. Dans ses observations du 10 juin 2016, transmises le 16 juin 2016, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours avec suite de frais. Il fait valoir que les CHF 9'204.- (CHF 7'680.- de nourriture, CHF 1'524.- d'électricité et CHF 0.- pour les habits) retenus par le recourant pour couvrir le minimum vital de sa famille seraient de plus de 60 % inférieur aux normes légales, lesquelles prévoient un montant de CHF 25'200.- dans le cas d'un couple. Il considère qu'un tel montant ne saurait être admis au vu de l'absence de comptabilité probante et du principe de l'égalité de traitement. Une copie de cette détermination a été communiquée pour information au recourant le 16 juin 2016. en droit I. Impôt fédéral direct (604 2016 48)

## **E. 2**

Le recours, déposé le 20 avril 2016 contre une décision du 21 mars 2016, 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) ainsi que 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 versée en temps utile. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt cantonal.

Tribunal cantonal TC Page 5 de 9 604 2016 48/49

## **E. 3**

a) Conformément à l'art. 154 al. 1 LICD, 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 impose au contribuable des obligations de procédure déterminées, comme l'obligation pour les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante et les personnes morales, 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. 158 al. 2 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). En vertu de l'art. 164 al. 2 LICD, le Service cantonal des contributions 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 des éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue en l'absence de données suffisantes. Il peut prendre en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable. Le contribuable qui a été 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 (art. 176 al. 3 LICD). b) Aux fins de démontrer le caractère inexact de la taxation litigieuse, le recourant a déposé sa déclaration d'impôt accompagnée du bilan et du compte de pertes et profits de son exploitation. A la demande de l'autorité de réclamation, il a également produit le grand livre, mais pas le livre de caisse tenu manuellement. Dite autorité a maintenu sa taxation après avoir écarté la comptabilité. Il convient par conséquent de déterminer en l'espèce si la comptabilité déposée à l'appui de la réclamation peut être qualifiée de probante. Si tel n'est pas le cas, il faudra alors vérifier que l'estimation du revenu à laquelle a procédé l'autorité intimée peut être maintenue.

#### **E. 4**

a) 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 lucrative indépendante (art. 19 al. 1 LICD). L'art. 100 LICD s'applique par analogie aux contribuables qui tiennent une comptabilité en bonne et due forme (art. 19 al. 3 LICD). A l'image de ce qui prévaut pour l'imposition du bénéficiaire des personnes morales, l'imposition du revenu provenant d'une activité lucrative indépendante exercée par un contribuable qui tient une comptabilité (que la loi l'y oblige ou non) repose sur le bénéficiaire tel qu'il découle du bilan commercial (principe de l'autorité du bilan; "Massgeblichkeitsprinzip"). Il faut que sa comptabilité respecte les règles de la comptabilité commerciale, c'est-à-dire notamment les dispositions des articles 957 à 964 du code des obligations (CO; RS 220). Les comptes établis conformément aux règles du droit commercial lient les autorités fiscales à moins que le droit fiscal ne prévoit des règles correctrices particulières. L'autorité du bilan commercial (art. 662a CO) tombe en revanche lorsque des normes impératives du droit commercial sont violées ou que des normes fiscales correctrices l'exigent (art. 58 LIFD). En principe, on ne peut se fonder sur la comptabilité du contribuable que si l'exactitude des faits qui y

Tribunal cantonal TC Page 6 de 9 604 2016 48/49 sont consignés est garantie. Tel n'est pas le cas dans deux hypothèses: d'abord, lorsque les livres ne sont pas tenus régulièrement du point de vue formel mais aussi, lorsqu'il est manifeste que les résultats comptabilisés ne concordent pas quant au fond avec l'état réel des faits, soit parce qu'il y a divergence entre ces résultats et l'évolution de la fortune du contribuable ou son train de vie, soit parce qu'il y a une divergence entre ces résultats et ceux qui, selon l'expérience, sont obtenus dans la branche de la profession en question, sans que des circonstances spéciales n'expliquent ces

différences (voir arrêts TF rendus en matière de droit fédéral harmonisé 2C\_370/2016 du 28 mars 2017 consid. 2.2 et références citées, ainsi que 2C\_618/2015 du 29 février 2016 consid. 4.1). b) En l'espèce, l'autorité intimée reproche au recourant d'avoir procédé à une comptabilisation de recettes groupées. Celui-ci ne le conteste pas mais il considère que ce procédé ne serait pas interdit par la pratique. Or, comme dite autorité le relève à juste titre dans ses observations sur le recours, l'activité de vente et de livraison exercée par le recourant est réalisée par la caisse, ce qui rend indispensable un enregistrement quotidien des recettes et une inscription des dépenses au jour de leur paiement. Le fait que les justificatifs et pièces comptables soient disponibles sur simple demande n'y change rien. Dès lors que le recourant supporte le fardeau de la preuve, il ne lui suffit pas d'attendre une requête éventuelle de l'autorité intimée et c'est à lui qu'il incombe de prouver l'inexactitude de sa taxation. Et dans la mesure où, de plus, aucun livre de caisse n'a été tenu, l'on voit mal comment le recourant pourrait démontrer la valeur probante de sa comptabilité. Il en va de même s'agissant du constat selon lequel le grand livre révèle que la caisse est négative pratiquement toute l'année. Quant au virement de CHF 13'457.45 au 31 décembre 2014, même si le recourant estime que ce virement ne représente pas un apport, il s'agit bien d'une écriture destinée à mettre à zéro ce compte qui, à défaut restait négatif et lui-même l'admet aussi en page 3 de son mémoire. En définitive, les lacunes constatées dans la tenue de la comptabilité sont suffisamment nombreuses pour lui enlever toute force probante. Partant, le recourant ne démontre pas, au vu des irrégularités qui entachent ses comptes, que la taxation d'office est manifestement inexacte. Il reste à examiner si l'estimation du revenu du recourant peut être maintenue.

## **E. 5**

a) L'estimation du revenu selon l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable se base sur la réflexion selon laquelle le revenu doit s'élever au moins au montant nécessaire pour payer les dépenses ou le train de vie de la personne considérée. De plus, il y a lieu de présumer que la dépense est financée au moyen du revenu imposable. Le contribuable peut toutefois réfuter cette présomption en prouvant qu'il a assumé ses frais d'entretien par des revenus non imposables ou qu'il a réduit sa fortune à cet effet. A l'inverse, il convient d'admettre l'existence d'un revenu dépassant les seules dépenses d'entretien lorsque le contribuable pouvait se constituer de l'épargne. C'est pourquoi il importe toujours de tenir compte de l'évolution de la fortune lors d'une estimation du revenu imposable selon le train de vie. Les dépenses nécessaires et l'évolution de fortune permettent surtout de déterminer un revenu minimal; pour un revenu maximal, ce mode de détermination ne peut être utilisé que de manière limitée (voir cependant arrêt TF 2P.131/2003 du 3 octobre 2003; RF 2004 p. 46). L'estimation selon le train de vie et l'évolution de fortune ne donne aucune indication sur l'origine du revenu. Le revenu minimal ainsi déterminé peut être un revenu provenant d'une activité lucrative ou d'une autre source; le calcul peut aussi être influencé par le fait que les dépenses ont été financées au moyen d'éléments de fortune non déclarés.

Tribunal cantonal TC Page 7 de 9 604 2016 48/49 L'estimation du train de vie selon l'art. 164 al. 2 LICD se déroule en règle générale en trois étapes. Il convient d'établir tout d'abord dans quelles conditions vit le contribuable. L'activité professionnelle, les conditions de logement, le contexte social, le genre de loisirs, les biens disponibles (par ex. marque de voiture), le type de vacances etc. constituent des indices permettant de se déterminer à cet égard. Ensuite il y a lieu d'identifier les obligations financières périodiques; les frais de loyer, de chauffage, d'éclairage, les frais de poste, les assurances, les impôts etc. peuvent

être fixés, pour la plupart, de manière exacte sur la base de chiffres, du moins pour autant que le contribuable y prête suffisamment sa collaboration. Enfin, il importe d'évaluer les dépenses du ménage du contribuable pour la nourriture, les boissons, l'habillement, les soins de santé, la formation, etc. Peuvent servir de point de départ à de telles estimations par exemple les chiffres tirés des relevés statistiques des associations de consommateurs sur les dépenses des ménages qui sont publiés par le SECO. Il existe également des directives pour le calcul du minimum vital émises par la conférence des préposés aux poursuites et faillites de Suisse (voir lignes directrices du 1er juillet 2009, publiées sur internet à l'adresse <http://www.fr.ch/tc>). Ces normes concernant le minimum vital comprennent les dépenses pour l'alimentation, les vêtements et le linge y compris leur entretien, les soins corporels et de santé, l'entretien du logement, les frais culturels, l'éclairage et l'énergie pour la cuisine. b) En l'espèce, le recourant considère que ses dépenses annuelles et celles de sa famille s'élèvent à CHF 33'754.-: CHF 7'680.- de nourriture, CHF 1'524.- d'électricité et CHF 0.- pour les vêtements (donnés) des trois personnes composant son ménage, CHF 480.- d'assurance-maladie pour son fils, CHF 190.- et CHF 640.- d'impôts pour sa compagne et lui-même, CHF 18'900.- de loyer charges comprises, CHF 660.- pour Internet et CHF 1'680.- de téléphone pour sa compagne, ainsi que CHF 2'000.- pour la voiture de celle-ci. Il a indiqué des revenus annuels de CHF 34'608.-: CHF 15'148.- pour sa compagne et CHF 19'460.- pour lui-même. Le recourant conteste l'application des lignes directrices précitées pour le calcul du minimum vital. A son avis, le fait de retenir ce minimum vital insaisissable comme un revenu minimum apparaît totalement incohérent, car s'agissant d'une notion applicable à tous les résidents en Suisse, l'on ne peut pas prétendre que tous "doivent obtenir un revenu égal ou supérieur à ce minimum vital, ou pire être imposé sur un revenu inexistant". Et de faire valoir que les cas d'utilisation des lignes directrices précitées confirmés par la Cour fiscale ne correspondent pas forcément au sien. Il convient de préciser tout d'abord que l'utilisation de dites lignes directrices dans l'estimation du revenu selon l'évolution de fortune et le train de vie a été confirmée par la Cour fiscale depuis de nombreuses années (voir Extraits CCR 1990 II. B n° 8, et encore récemment, arrêt TC FR 604 2014 35/36 du 31 mars 2015 consid. 2b in fine). Il n'y a dès lors pas lieu d'exclure le recours à ces lignes directrices, étant rappelé qu'elles sont appliquées en cas de taxation par estimation, ordinaire ou prononcée d'office. Comme l'a relevé à juste titre l'autorité intimée, il y va du respect de l'égalité de traitement entre les contribuables. Cela étant, la taxation doit être effectuée sur la base d'une appréciation consciencieuse. Si l'autorité intimée choisit de se référer aux lignes directrices du droit des poursuites, elle doit alors tenir compte des particularités de la situation du contribuable. Ainsi, en l'espèce, il y a lieu de tenir compte du fait que le recourant vit avec sa compagne et son fils dans un ménage dont les frais et le financement sont à évaluer globalement. Pour estimer son minimum vital au sens des lignes directrices, il convient donc de se référer non pas à la catégorie "débiteur monoparental", mais bien à la catégorie "couple marié, deux personnes vivant en partenariat enregistré ou un couple avec des enfants" (voir également OCHSNER in Commentaire romand, Poursuite et faillite, 2005,

Tribunal cantonal TC Page 8 de 9 604 2016 48/49 art. 93 n. 97; VON DER MÜHLL, Basler Kommentar, Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs I, 2010, Art. 93 n. 24). Le fait qu'il ait été précédemment marié, puis divorcé, n'y change rien. Il en va même de son statut fiscal lui permettant de bénéficier du barème d'impôt favorable applicable aux familles monoparentales. Sur le vu de ce qui précède, le calcul du minimum vital effectué pour le recourant doit tenir compte des revenus réalisés tant par celui-ci que par sa

compagne et prendre en considération les charges globales que ces revenus doivent permettre de couvrir, notamment le montant de base mensuel pour le couple et leur enfant, le loyer, les primes d'assurance-maladie obligatoire et les autres suppléments éventuels. Or, tel n'est pas le cas du calcul effectué par l'autorité intimée, dans la mesure où il tient compte uniquement des revenus déclarés par le recourant, à l'exclusion de ceux de sa compagne, et prend en considération le montant de base applicable à un débiteur monoparental auquel il ajoute celui d'un enfant. Il convient dès lors d'annuler la décision attaquée et de renvoyer la cause au Service cantonal des contributions pour qu'il procède à un nouveau calcul d'évolution de fortune basé sur une estimation du minimum vital conforme aux principes qui précèdent. Il peut encore être relevé que dans son estimation des liquidités manquantes, le Service cantonal des contributions a fixé à CHF 3'600.- par an le montant nécessaire pour couvrir argent de poche, vacances, loisirs, radio-télévision, téléphone, etc. Or, en droit des poursuites, le montant de base mensuel prévu par les lignes directrices comprend déjà les frais pour les soins corporels et de santé, l'entretien du logement, les assurances privées, les frais culturels, y compris les frais de télévision, de téléphonie et d'internet, ainsi que les dépenses pour l'éclairage, le courant électrique ou le gaz pour cuisiner (voir VON DER MÜHLL, Art. 93 n. 24; pour les frais de téléphonie, voir également arrêt TF 5P.492/2006 du 26 janvier 2007 consid. 3.3). Quant aux frais de loisirs, selon les circonstances de chaque cas particulier, les offices des poursuites en tiennent compte dans leur pratique en ajoutant un montant de CHF 100.-, voire 200.- par mois correspondant à la mesure non comprise dans les frais culturels déjà inclus dans le montant de base. Il en résulte que le montant susmentionné de CHF 3'600.- par an retenu par le Service cantonal des contributions pour couvrir « l'argent de poche, les vacances, les loisirs, les frais de radio télévision, le téléphone, etc. » correspond à des frais en principe déjà pris en compte dans le montant de base des lignes directrices du droit des poursuites. En conséquence, vu les affirmations constantes du recourant selon lesquelles il mène un train de vie très modeste et en l'absence d'éléments accédant à l'existence effective de frais correspondant à cette somme supplémentaire de CHF 3'600.- fixée pour le recourant et son fils, celle-ci paraît excessive. Il s'ensuit que le recours est partiellement admis.

## **E. 6**

Compte tenu de l'issue du litige et du nouveau calcul à effectuer par le Service cantonal des contributions, il se justifie de ne pas mettre de frais à la charge du recourant.

Tribunal cantonal TC Page 9 de 9 604 2016 48/49 la Cour arrête: I. Impôt fédéral direct (604 2016 48)

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