

FR_GERICHTE 604 2016 63 vom 30. Oktober 2017

FR Kantonsgericht, 2017-10-30, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2016_63

FR: FR_GERICHTE 604 2016 63 du 30 octobre 2017

IT: FR_GERICHTE 604 2016 63 del 30 ottobre 2017

Regeste

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

Erwägungen

E. 20

novembre 2012 et avait son siège à B._____, avant de s'installer récemment à C._____. Son capital-actions est de CHF 100'000.-. Elle a pour but, selon l'inscription au registre du commerce disponible à l'adresse www.zefix.ch," toutes activités D._____ dans les domaines de l'alimentation et de la restauration, gestion d'établissements publics, E._____". La société gère un restaurant à l'enseigne de "F._____" à B._____ où sont occupées 16 personnes (sans les propriétaires) pour un équivalent à plein temps de cinq postes et demi. Elle a pour administratrice avec signature individuelle, G._____. Celle-ci détient également les actions de la société avec son époux H._____. B. Pour la période fiscale 2013 (période du début de l'assujettissement, exercice de 407 jours du 20 novembre 2012 au 31 décembre 2013), elle a déclaré, le 6 octobre 2014, une perte selon comptes de CHF 352'467.- (CHF 742'885.57 de chiffre d'affaires des ventes et prestations de service ./ CHF 364'587.08 de charges matières/marchandises/services, CHF 402'999.70 de charges de personnel dont CHF 352'365.45 de salaires de base, et CHF 327'758.37 d'autres charges d'exploitation). Les capitaux propres ressortant du bilan joint à la déclaration d'impôt s'élevaient à CHF -252'466.63 (CHF 100'000.- ./ CHF 352'467). Par taxation provisoire du 17 décembre 2014, tant l'impôt cantonal sur le bénéfice que l'impôt fédéral direct dus par la société ont été fixés à CHF 0.-, son impôt cantonal sur le capital étant arrêté à CHF 178.40. Le 17 décembre 2014 également, le Service cantonal des contributions s'est adressé à la société aux fins de compléter sa déclaration d'impôt 2013 en l'invitant à lui communiquer dans un délai de 15 jours les renseignements et documents complémentaires suivants: le détail des salaires de CHF 352'365.45, une copie des décomptes AVS 2012 et 2013, le montant comptabilisé comme part privée pour le salaire en nature versé à H._____ [dont le salaire obtenu de la société s'est élevé à CHF 17'849.- en 2013 et qui venait d'être imposé avec son épouse et leurs deux enfants à charge sur un revenu imposable de CHF -17'991.- pour cette année-là], ainsi que le détail des comptes 1500 "Machines et appareils", 1515 "Mobilier", 6010 "Charges accessoires" de CHF 45'031.18 et 6101 "ERR mobilier et installations" de CHF 69'420.85. Après avoir constaté que les renseignements requis ne lui avaient pas encore été transmis, le Service cantonal des contributions a fixé, en date du 27 mars 2015, un dernier délai de 10 jours à la société pour lui rendre réponse, à défaut de quoi elle serait passible d'une amende et sa taxation interviendrait d'office. Par taxation d'office du 19 juin 2015, les impôts dus par la société pour la période fiscale 2013 ont été fixés comme il suit:

Tribunal cantonal TC Page 3 de 12 604 2016 63/64 « CALCUL DES ÉLÉMENTS IMPOSABLES IMPÔT CANTONAL IMPOT FEDERAL DIRECT ELEMENTS RELATIFS AU CAPITAL ET AUX RÉSERVES Capital social libéré 100'000.00 Bénéfice reporté / Pertes reportées -352'466.00 Capital total au 31.12.2013 -252'466.00 Capital imposable au canton: 100.000% 100'000.00 ELEMENTS RELATIFS AU BENEFICE Bénéfice net / Perte nette selon comptes 0.00 0.00 Taxation d'office; bénéfice estimé 200.00 200.00 Bénéfice imposable Suisse 200.00 200.00 Part du canton de Fribourg: 100.000% 200.00 200.00 Bénéfice déterminant pour le taux 179.00 CALCUL DE L'IMPÔT IMPÔT CANTONAL (coefficient: 100%) IMPÔT FÉDÉRAL DIRECT Montant Taux Impôt Montant Taux Impôt Impôt sur le capital 100'000.00 1.60‰ 178.40 Impôt sur le bénéfice 200.00 4.20% 8.40 200.00 8.50% 17.00 Total de l'impôt 186.80 17.00 Cette taxation est entrée en force sans avoir été contestée. C. Dans la déclaration d'impôt du 12 octobre 2015 pour la période fiscale 2014 (exercice de 365 jours), la société a annoncé un bénéfice selon comptes de CHF 83'541.- (CHF 750'227.26 de chiffre d'affaire des ventes et prestations de service ./ CHF 235'988.93 de charges matières/marchandises/services, CHF 273'676.- de charges de personnel dont CHF 241'554.90 de salaires de base et CHF 157'021.53 d'autres charges d'exploitation). Les capitaux propres ressortant du bilan joint à la déclaration d'impôt s'élevaient à CHF -168'925.- (CHF 100'000.- ./ CHF 352'466.- + CHF 83'541.-). Par taxation ordinaire du 27 novembre 2015, le Service cantonal des contributions a refusé le report de pertes revendiqué. Il a arrêté les impôts dus par la société de la manière suivante « CALCUL DES ÉLÉMENTS IMPOSABLES IMPÔT CANTONAL IMPOT FEDERAL DIRECT ELEMENTS RELATIFS AU CAPITAL ET AUX RÉSERVES Capital social libéré 100'000.00 Bénéfice reporté / Pertes reportées -268'925.00 Capital total au 31.12.2013 -168'925.00 Capital imposable au canton: 100.000% 100'000.00 ELEMENTS RELATIFS AU BENEFICE Bénéfice net / Perte nette selon comptes 83'541.00 83'541.00 Part du canton de Fribourg: 100.000% 83'500.00 83'500.00 CALCUL DE L'IMPÔT IMPÔT CANTONAL (coefficient: 100%) IMPÔT FÉDÉRAL DIRECT Montant Taux Impôt Montant Taux Impôt Impôt sur le capital 100'000.00 1.60‰ 160.00 Impôt sur le bénéfice 83'500.00 8.50% 7'097.50 83'500.00 8.50% 7'097.50 Total de l'impôt 7'257.50 7'097.50

Tribunal cantonal TC Page 4 de 12 604 2016 63/64 D. Le 5 janvier 2016, la société a formé réclamation par l'intermédiaire de sa fiduciaire en invoquant les art. 109 de la loi fribourgeoise du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) et 67 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) relatifs à la déduction des pertes. Elle a conclu à l'annulation des impôts cantonal et fédéral direct sur le bénéfice, et à l'admission d'un solde de la perte reportée au bilan de CHF 185'384.-. Par décision du 6 avril 2016, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation précitée au motif que, selon le Tribunal fédéral, "lorsqu'une personne morale est imposée pour une période fiscale et qu'elle ne conteste pas cette taxation, les pertes de l'exercice correspondant, respectivement le report de pertes provenant d'exercices précédents ne peuvent plus être invoqués lors de périodes fiscales ultérieures". E. Le 6 mai 2016, la société, désormais représentée par son mandataire, a interjeté recours. S'agissant de la période fiscale 2013, elle expose notamment que la fiduciaire avait envoyé en date du 12 mai 2015 un courrier simple au Service cantonal des contributions auquel était joint un extrait de divers comptes (compte 5200 "Salaires de base" et compte 2050 "Compte courant M. H. _____", du 1er janvier 2012 au 31 décembre 2013), avec des corrections concernant les salaires des mois de mai, juin et juillet (CHF 39'128.50 sur le compte 2050). Et suite à la sommation du 27

mars 2015, sa fiduciaire l'avait assurée, par courriel du 22 avril 2015, avoir envoyé les documents. La société recourante explique que dans la mesure où l'avis de taxation 2013 faisait état de pertes reportées pour CHF 352'466.- au titre de l'impôt sur le capital, elle est (faussement) partie de l'idée - alors qu'elle n'était pas assistée de son mandataire - que le principe de cette perte n'était pas remis en cause par le Service cantonal des contributions. Elle se plaint de la violation des art. 67 al. 1 LIFD et 109 al. 1 LICD, ainsi que 5 al. 3, 9 et 127 al. 2 de la Constitution fédérale (Cst. féd.; RS 101). Selon elle, c'est de manière contraire au droit que le Service cantonal des contributions lui oppose l'exception développée par la jurisprudence de l'interdiction de choisir le moment pour faire valoir une perte reportée, et si tel devait néanmoins être le résultat découlant de l'application de la loi, celui-ci devrait alors exceptionnellement être corrigé, car ce résultat serait "manifestement contraire au principe de l'imposition selon la capacité contributive et dès lors à l'interdiction de l'arbitraire, justifiant dans ce cas précis une correction de loi pour garantir au contribuable un traitement fiscal équitable, de la même façon qu'une autorité peut exceptionnellement être amenée à corriger le résultat de la loi en cas d'abus de droit menant à un résultat manifestement choquant". L'avance de frais fixée à CHF 600.- par ordonnance du 11 mai 2016 a été payée dans le délai imparti. Le 27 juillet 2016, le Service cantonal des contributions a déposé ses observations en concluant au rejet du recours. Il relève en bref que la partie "Eléments relatifs au bénéfice" de l'avis de taxation pour la période fiscale 2012/2013 notifié d'office le 19 juin 2015 mentionnait un "Bénéfice net / Perte nette selon comptes" de CHF 0.- et d'un bénéfice taxé d'office de CHF 200.-, de sorte qu'à la lecture attentive de ce document, la recourante devait bien comprendre que la perte mentionnée sur la déclaration n'avait pas été admise. Une copie de cette détermination a été communiquée pour information à la recourante le 28 juillet 2016. L'Administration fédérale des contributions a renoncé à se déterminer sur le recours.

Tribunal cantonal TC Page 5 de 12 604 2016 63/64 Les arguments détaillés des parties seront repris dans les considérants en droit pour autant que nécessaire. en droit 1. Le recours, posté le 6 mai 2016 contre une décision du 6 avril 2016, a été déposé dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss LIFD, 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 LICD ainsi que 79 ss du code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). Par ailleurs, l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. Partant, le recours est recevable. I. Impôt fédéral direct (604 2016 63) 2. a) Avant d'examiner si la société recourante peut se prévaloir d'un report de perte en 2014, il y a lieu d'exposer les circonstances qui ont amené l'autorité intimée à estimer le bénéfice imposable de la société recourante pour la période fiscale 2013 par taxation d'office. b) 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 de remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète et de la remettre avec les annexes prescrites (art. 124 al. 2 LIFD) en particulier les certificats de salaire concernant tous les revenus provenant d'une activité lucrative dépendante, les attestations concernant les prestations que le contribuable a obtenues en sa qualité de membre de l'administration ou d'un autre organe d'une personne morale, de même que l'état complet des titres et des créances, ainsi que celui des dettes (art. 125 al. 1 LIFD). C'est ainsi que le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD). En vertu de 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 des éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue en l'absence de données suffisantes. Elle 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. 132 al. 3 LIFD). c) En l'espèce, il ressort du dossier constitué que les documents et renseignements requis le 17 décembre 2014 par l'autorité intimée, en particulier le détail de la charge de CHF 352'365.45 de salaires de base pour les quelques 13 mois du premier exercice commercial de 2013, ne lui avaient pas été communiqués, raison pour laquelle une sommation a été envoyée à la société recourante. Dite autorité ne disposait donc pas des éléments nécessaires à la taxation de sorte que les conditions d'une taxation d'office étaient réalisées. Dans la mesure où la société recourante venait d'être sommée le 27 mars 2015 et avait été avisée du risque de se voir taxée

Tribunal cantonal TC Page 6 de 12 604 2016 63/64 d'office, elle aurait dû prendre contact avec l'autorité intimée pour s'assurer que "le nécessaire pour les impôts" (selon son courriel à sa fiduciaire du 19 avril 2015) avait finalement été fait et que l'affirmation de la fiduciaire "Pour les impôts, c'est posté" ressortant de son courriel de réponse du

E. 22

avril 2015 s'était réellement concrétisée. Cette précaution se justifiait d'autant plus qu'elle était intervenue seule - et non pas par l'intermédiaire de la fiduciaire, aucune procuration ne figurant au dossier - dans tous ses échanges intervenus jusque-là avec l'autorité intimée. Partant, la société recourante ayant été dûment sommée, c'est à bon droit que l'autorité intimée a procédé pour la période fiscale 2013 à une taxation d'office, ce qui, du reste, n'a pas été contesté par la société recourante par la voie ordinaire de la réclamation contre l'avis de taxation du 19 juin 2015. Cette taxation d'office notifiée pour la période fiscale 2013, non contestée, fait ressortir une perte de CHF 352'466.- pour l'impôt sur le capital mais pas pour l'impôt sur le bénéfice, le bénéfice imposé étant fixé à CHF 200.-. 3. a) S'agissant de la présente procédure de recours portant sur la période fiscale 2014, la question litigieuse est de savoir si, malgré le fait que la taxation d'office pour la période fiscale 2013 ne fait pas ressortir de perte, mais un bénéfice de CHF 200.-, la société recourante peut tout de même faire valoir la perte de CHF 352'466.- ressortant de ses comptes de 2013, ce que nie l'autorité intimée. b) Aux termes de l'art. 67 al. 1 LIFD, les pertes des sept exercices précédant la période fiscale peuvent être déduites du bénéfice net de cette période, à condition qu'elles n'aient pas pu être prises en considération lors du calcul du bénéfice net imposable de ces années. Avec cette possibilité légale de compenser des bénéfices avec des pertes antérieures, le principe de périodicité est dans une certaine mesure supplanté par le principe de l'imposition selon la capacité économique. Même si ce principe de périodicité ne s'applique pas, les rigueurs qui lui sont liées ne peuvent toutefois pas être complètement évitées. La loi elle-même limite la possibilité de compensation: d'une part, ne peuvent être invoquées que les pertes subies au cours d'un maximum de sept exercices précédant la période fiscale; d'autre part, la déduction n'est admise que si elle n'a pas pu être prise en considération auparavant. Si le contribuable n'a pas déduit du bénéfice net une perte ou un report de pertes au cours d'une période fiscale antérieure, l'imputation de ces pertes ne peut

plus être admise lors d'une période fiscale ultérieure. Les pertes doivent toujours être compensées avec le bénéfice de l'année la plus proche possible; il n'est pas admis de retarder cette compensation (règle de la compensation des pertes au-delà de l'exercice; das Gebot der ungesäumten Verlustverrechnung). Cette règle - parfois également nommée "Obligation de compenser ou Verrechnungszwang" - est reconnue en tant que telle aussi bien par la doctrine que par la pratique (arrêt TF 2C_696/2013 du 29 avril 2014 consid. 3.1 et les nombreuses références citées in RF 2014 650 ss). Le contribuable ne peut ainsi pas choisir à son bon vouloir le moment du report de pertes; celles-ci doivent venir en déduction du revenu (ou du bénéfice) dès que possible (arrêt TF 2C_189/2016 du 13 février 2017 consid. 6.4.3 et références citées). La Cour fiscale a appliqué ces principes notamment dans une affaire jugée le 6 juillet 2007 (arrêt TA FR 4F 06 123 et 124 consid. 3b s.). c) Le Tribunal fédéral a tranché la question controversée de savoir si la prise en compte ultérieure d'un excédent de pertes est exclu lorsqu'une taxation en force fait ressortir un bénéfice

Tribunal cantonal TC Page 7 de 12 604 2016 63/64 imposable qui n'est pas nul. Il a jugé que selon la jurisprudence rendue en application de l'art. 67 LIFD, une taxation en matière d'impôts directs ne revêt l'autorité de la chose jugée que pour la période fiscale concernée; les circonstances de fait et celles de droit peuvent être appréciées différemment lors d'une période de taxation ultérieure. Elles ne revêtent que la qualité de motifs qui ne participent pas à l'autorité matérielle de la chose jugée. En particulier, lorsqu'un contribuable reçoit une taxation sur un bénéfice nul et qu'il n'a en conséquence pas d'impôt à payer, le montant des pertes qui ont conduit à la taxation sur un bénéfice nul constitue uniquement un motif de la décision de taxation, de sorte que ce montant ne bénéficie pas de la force de chose jugée matérielle. Dans la mesure par conséquent où un contribuable souhaite que le montant de la perte à reporter sur la période fiscale suivante soit arrêté conformément à l'art. 67 LIFD, un intérêt actuel digne de protection lui fait défaut. Cela signifie que le report de pertes doit être examiné au moment où il est demandé, en particulier pour les périodes fiscales ultérieures. A l'inverse, lorsqu'en procédure ordinaire ou en procédure de taxation d'office, un contribuable a été taxé sur un bénéfice net positif et que cette taxation entre en force, les pertes des exercices commerciaux compris dans la période de calcul et les pertes reportées des exercices commerciaux antérieurs ne peuvent être déduits des périodes fiscales ultérieures (arrêt TF 2C_973/2012 consid. 4.2 et références citées). Même si la jurisprudence fiscale relative à l'autorité de la chose jugée, au report de pertes et à l'intérêt actuel du contribuable à fixer le montant du report insiste généralement par un raccourci de langage sur l'existence d'un bénéfice ou d'un revenu imposable nul, il apparaît que la situation d'un contribuable qui reçoit une décision fixant une cote d'impôt nulle en raison d'un bénéfice ou d'un revenu imposable positif très faible doit être assimilée à celle d'un contribuable dont la décision de taxation fait état d'un bénéfice ou revenu nul et par conséquent d'une cote d'impôt nulle. Un tel contribuable n'a pas d'intérêt actuel à contester une cote d'impôt nulle ni à obtenir que le montant de la perte à reporter sur la période fiscale suivante soit arrêté conformément à l'art. 211 LIFD (arrêt TF 2C_973/2012 consid. 4.2). Dans son arrêt 2C_696/2013 précité (consid. 3.4.2 à 3.4.5), le Tribunal fédéral a confirmé que la taxation d'un bénéfice positif incluait nécessairement la constatation qu'il n'existe plus de report de pertes déductible, que cette situation devait être distinguée de celle où un contribuable qui reçoit une décision fixant une cote d'impôt nulle, qu'une autre solution ne serait pas compatible avec la sécurité du droit et qu'il y avait lieu de s'en tenir à la pratique en vigueur jusque-là. d) En l'espèce, la société recourante soutient qu'au vu du faible bénéfice imposé en 2013, elle doit être assimilée au contribuable ayant reçu une taxation

fixant une cote d'impôt nulle en raison d'un très faible bénéfice imposable, de sorte que le montant des pertes pris en compte en 2013 n'a pas acquis force de chose jugée et peut être reporté pour la période fiscale 2014 ici en cause. L'on ne saurait toutefois admettre une telle assimilation au vu de la jurisprudence du Tribunal fédéral qui est claire: l'intérêt actuel à obtenir que le montant de la perte à reporter sur la période suivante est inexistant pour le contribuable ayant reçu une taxation fixant une cote d'impôt nulle, ce qui n'est pas le cas de la société recourante même si elle n'a été taxé que sur un très faible bénéfice. En estimant le bénéfice imposable en 2013 à CHF 200.-, l'autorité intimée a clairement refusé la perte de CHF 352'466.- de sorte qu'il n'existait aucune perte à reporter sur le bénéfice imposable en 2014. La société recourante, qui avait ainsi un intérêt actuel à faire constater en 2013 la perte invoquée afin de pouvoir obtenir son report pour l'imposition du bénéfice qu'elle pourrait réaliser en 2014, devait donc former réclamation contre sa taxation d'office pour la période fiscale 2013.

Tribunal cantonal TC Page 8 de 12 604 2016 63/64 Le fait que le montant d'impôt sur le bénéfice dû 2013 était très faible (CHF 17.-) et que l'avis de taxation 2013 comportait, pour l'impôt sur le capital, l'indication de CHF 352'466.- de pertes à reporter ne suffit pas à justifier l'absence d'intérêt pour former réclamation. La société recourante, par ses administrateurs ou une autre personne ayant qualité pour signer, pouvait constater que l'avis de taxation de 2013 faisait certes état de "Pertes reportées" fixées à CHF -352'466.- dans les éléments relatifs au capital et aux réserves, mais la "Perte nette selon comptes" figurant trois lignes plus bas dans l'avis de taxation avait été arrêtée à CHF 0.- dans les éléments relatifs au bénéfice. Cela aurait dû l'amener à demander à l'autorité intimée, ou à une fiduciaire, si cette différence de traitement réservée à la perte litigieuse selon qu'il s'agissait de l'impôt sur le capital ou de l'impôt sur le bénéfice, pouvait se répéter lors de la période fiscale suivante, avec les implications que cela entraînerait pour l'impôt sur le bénéfice. La société recourante estime qu'elle n'avait pas d'intérêt actuel à faire constater la perte litigieuse lors de son premier exercice commercial en 2013 mais plutôt à la fin du deuxième exercice, ni à faire rétablir le bénéfice au montant de CHF 0.- tel qu'il ressort des comptes car il n'y aurait plus eu de bénéfice à compenser. En l'occurrence, dès lors qu'elle a reçu une taxation fixant une cote d'impôt qui n'était pas nulle, la société recourante, pour avoir droit à la déduction de la perte litigieuse, devait nécessairement la faire constater à la fin de l'exercice précédent peu importe qu'il s'agisse du premier exercice. D'autre part, les comptes produits pour la période fiscale 2013 faisaient certes état d'un bénéfice égal à CHF 0.- sous le libellé "9090 Résultat d'entreprise", d'ailleurs repris dans l'avis de taxation, mais ils comportaient également l'indication sous la dernière ligne des "Produits" un libellé "Différence (perte) 352'466.63", perte d'ailleurs annoncée sous la rubrique "1.1 Résultat comptable selon compte de perte et profits -352'467" de la déclaration d'impôt 2013. Partant, la société recourante a bel et bien déclaré une perte pour l'impôt sur le bénéfice, qui n'a pas été admise en déduction puisque le bénéfice imposable a été arrêté à CHF 200.- et dont elle aurait pu contester le refus en procédure de réclamation. L'argument selon lequel le bénéfice selon comptes de CHF 0.- empêchait toute compensation de la perte et donc tout intérêt à la faire constater tombe à faux. Faute d'avoir formé réclamation alors qu'elle avait un intérêt actuel à faire constater l'existence d'une perte en 2013, la taxation d'office notifiée pour cette même période fiscale est entrée en force. La société recourante est donc forclosée et ne peut donc pas faire valoir la prise en compte de dite perte lors de la taxation de son bénéfice imposable pour la période fiscale 2014. 4. a) La société recourante estime que si elle ne peut pas faire valoir ses pertes de l'exercice 2013 pour l'année 2014, cela serait manifestement

choquant et inéquitable au regard de la capacité contributive du contribuable. Elle conclut à ce qu'à titre exceptionnel, elle soit autorisée à faire valoir ses pertes reportées au nom de l'interdiction de l'arbitraire et du droit à un traitement fiscal équitable. Et d'ajouter: "de la même façon qu'une autorité est autorisée à exceptionnellement corriger la loi lorsque le résultat de son application est choquant et contraire au sentiment d'équité, notamment en cas d'abus manifeste, un contribuable digne de protection doit également bénéficier de cette forme de protection contre un résultat arbitraire ou inéquitable". b) La Cour fiscale a jugé qu'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

Tribunal cantonal TC Page 9 de 12 604 2016 63/64 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/DUBEY in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2ème éd. 2017, 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, arrêts TC 604 2015 67/68 du 18 octobre 2016 et 604 2012 132/133 du 20 janvier 2014). c) En l'occurrence, faute d'avoir démontré que la perte litigieuse était justifiée, la recourante n'a pas permis d'établir que dite perte reflétait véritablement sa situation économique ni, par conséquent, que sa capacité contributive n'était pas celle retenue dans la taxation d'office entrée en force. Il s'ensuit qu'elle ne saurait valablement soutenir que le refus du report de perte aboutit à un résultat choquant violant le principe de la capacité contributive et qui autoriserait exceptionnellement une révision facilitée de la taxation 2013. 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, ce que cette dernière n'a pas commis puisqu'elle s'est basée sur les documents en sa possession pour taxer le bénéfice de la société recourante. L'on ajoutera à cela que les explications, selon lesquelles les travaux engagés en vue de l'ouverture du restaurant au début de 2012 auraient pris du retard et que cela aurait impacté l'engagement d'employés suite à des promesses d'engagement prise pour le début de l'année 2012, ne sont pas étayés par des documents tels que des lettres ou des courriels adressés aux personnes concernées ou encore des attestations de ces personnes, la charge figurant dans les comptes produits à l'appui du recours ne constituant pas la preuve que tel était bien le cas. Et si la société recourante, ainsi que l'actionnaire et les membres de la famille, se sont fortement endettés de sorte qu'une dette supplémentaire non anticipée (soit pour 2014, une charge fiscale globale de CHF 19'986.55: CHF 7'097.50 d'IFD + CHF 7'097.50 d'impôt cantonal sur le bénéfice + CHF 5'791.55 d'impôt communal sur le bénéfice) pourrait signifier une mise en faillite, il leur est encore possible, avant de se trouver face à cette extrémité, de déposer une demande de facilités de paiement. Enfin, l'art. 67 LIFD doit être appliqué de manière restrictive et son application ne fait pas obstacle à une imposition tenant compte de la capacité économique de la société recourante. Dans un arrêt du

E. 27

novembre 2009, le Tribunal fédéral a en effet rappelé que le principe de l'imposition selon la capacité contributive ancré à l'art. 127 al. 2 Cst. féd. n'imposait pas une interprétation large des dispositions sur le report des pertes et qu'au contraire, compte tenu de l'importance du principe de périodicité, les dispositions qui y dérogent, telles que les art. 31 et 211 LIFD, devaient être interprétées de manière plutôt restrictive (arrêt TF 2C_33/2009 consid. 3.2 s.). 5. a) Dans un dernier grief, la société recourante soutient que la manière de faire du Service cantonal des contributions, qui a établi un avis de taxation d'office faisant tout de même état, certes au titre de l'impôt sur le capital, d'une perte reportée de CHF 352'466.-, est de nature à créer la confusion chez un contribuable non rôlé aux affaires, d'autant plus que la validation du bilan commercial devrait être valable aussi bien pour l'imposition du capital que pour celle du bénéfice. Elle relève que "Dans ces circonstances, une correction de la loi s'impose à titre exceptionnel au cas d'espèce, quitte à ce qu'à l'avenir, le Service cantonal des contributions soit désormais forcé de modifier la présentation de ses avis de taxation".

Tribunal cantonal TC Page 10 de 12 604 2016 63/64 b) L'art. 5 al. 3 Cst. féd. consacre la bonne foi comme principe de l'activité étatique régie par le droit. Il exige tant des organes étatiques que des particuliers un comportement loyal. De ce principe découle notamment le droit constitutionnel du citoyen à être traité par les organes de l'Etat conformément aux règles de la bonne foi est expressément consacré à l'art. 9 Cst. féd. Cette norme constitutionnelle protège la confiance légitime que le citoyen a placée dans les assurances (promesses, renseignements, communications, recommandations ou autres déclarations) reçues de l'autorité ou dans tout autre comportement adopté par celle-ci et suscitant une expectative déterminée (ATF 131 II 627 consid. 6 ainsi que 126 II 377 consid. 3a; HÄFELIN/MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4ème éd. 2002, n. 624; ROUILLER, Protection contre l'arbitraire et protection de la bonne foi, Droit constitutionnel suisse, 2001, § 42, n. 22 ss). Dans certaines conditions, l'administré est protégé dans la confiance qu'il accorde aux promesses et assurances de l'autorité. La protection de la bonne foi est subordonnée aux conditions cumulatives suivantes: 1) l'autorité qui donne le renseignement doit agir dans une situation concrète à l'égard d'une personne déterminée et le renseignement ou l'assurance doit avoir été donné sans réserve; 2) l'autorité qui agit doit avoir été compétente pour le faire ou du moins le contribuable est-il en droit de la considérer comme telle; 3) le contribuable ne doit pas avoir été en mesure de se rendre compte de l'inexactitude du renseignement ou de l'assurance donnée; 4) le contribuable doit avoir pris, sur la base des renseignements ou assurances en cause, des dispositions qu'il ne peut modifier sans subir un préjudice; 5) la situation juridique ne doit pas avoir changé entre le moment où l'autorité a donné le renseignement ou l'assurance et celui où le contribuable invoque sa bonne foi. Même lorsque les conditions du droit à la protection de la bonne foi sont toutes remplies, il faut encore peser l'intérêt à une application correcte du droit par rapport à l'intérêt de l'administré à la protection de sa bonne foi. Si l'intérêt public à l'application du droit positif l'emporte, l'administré doit s'y soumettre. Comme le droit fiscal est dominé par le principe de la légalité, celui de la bonne foi ne saurait avoir qu'une influence limitée, surtout s'il est en conflit avec celui de la légalité. L'intérêt public à une application correcte du droit fiscal ne saurait l'emporter sur la protection de la bonne foi du contribuable, en l'absence d'une pratique constante (YERSIN/AUBRY GIRARDIN in Commentaire romand, impôt fédéral direct, 2ème éd. 2017, ad Remarques préliminaires, n. 75 à 78 et références citées). c) En l'espèce, l'avis de taxation de la période fiscale 2013 distingue entre éléments relatifs au capital et aux réserves et éléments relatifs au bénéfice.

La perte reportée figurait dans les éléments relatifs au capital et non pas dans ceux relatifs au bénéfice. Ce simple fait suffit à considérer que la société recourante s'est simplement trompée à la suite d'une lecture de son avis de taxation qui aurait pu être plus attentive et non pas qu'elle a été induite en erreur par l'autorité intimée. Dans ces circonstances, elle ne peut pas valablement reprocher à l'autorité intimée de lui avoir donné l'assurance que la perte reportée concernerait aussi l'impôt sur le bénéfice, et d'avoir ainsi agi en violation du principe de la bonne foi. 6. a) Sur le vu de ce qui précède, le recours formé en droit fédéral, mal fondé, doit être rejeté. b) En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge des recourants déboutés. 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).

Tribunal cantonal TC Page 11 de 12 604 2016 63/64 En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à CHF 1'000.- et de les compenser avec l'avance de frais. c) Vu l'issue de la procédure, il ne sera pas alloué de dépens (art. 64 al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative [PA; RS 172.021] appliqué par analogie et par renvoi de l'art. 144 al. 4 LIFD). II. Impôt cantonal (604 2016 64) 7. a) En droit cantonal harmonisé, l'art. 109 al. 1 de la loi fribourgeoise du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) reprend la teneur de l'art. 67 al. 1 LIFD (voir également l'art. 25 al. 2 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. La société recourante ayant reçu pour la période fiscale 2013 une taxation fixant une cote d'impôt sur le bénéfice qui n'était pas nulle, elle devait faire constater en 2013 la perte reportée qu'elle entendait déduire de son bénéfice imposable de la période fiscale 2014 ici en cause. A défaut, la taxation 2013, qui a refusé la perte de CHF 352'466.- en arrêtant le bénéfice imposable à CHF 200.- de sorte qu'il n'existait pas de perte à reporter ultérieurement, est entrée en force. Il s'ensuit que la société recourante n'a pas droit à la déduction d'une perte reportée sur son bénéfice imposable en 2014. L'on peut se demander par ailleurs si la perte reportée n'a pas été admise à tort pour l'impôt sur le capital, la recourante étant ainsi imposée sur un capital limité au capital social versé. Cette question peut toutefois rester ouverte au vu du faible montant d'impôt sur le capital en jeu. 8. a) Le recours formé au niveau cantonal est rejeté également. 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). En l'espèce, comme pour le recours formé en droit fédéral, il se justifie de fixer les frais à CHF 1'000.-. c) Vu l'issue de la procédure, il ne sera pas alloué de dépens (art. 137 CPJA).

Tribunal cantonal TC Page 12 de 12 604 2016 63/64 la Cour arrête: I. Impôt fédéral direct (604 2016 63)

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