

# FR\_GERICHTE 604 2017 102 vom 8. November 2018

FR Kantonsgericht, 2018-11-08, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_604\\_2017\\_102](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2017_102)

FR: FR\_GERICHTE 604 2017 102 du 8 novembre 2018

IT: FR\_GERICHTE 604 2017 102 del 8 novembre 2018

## Regeste

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

## Erwägungen

### E. 5

Reste à examiner la pertinence du calcul d'évolution de fortune que le Service cantonal des contributions a effectué.

#### E. 5.1

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

Tribunal cantonal TC Page 7 de 12 l'épargne. C'est pourquoi il importe de toujours 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 publié in 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 (voir arrêt TC FR 604 2015 121 du 11 avril 2017 consid. 3a et les références citées).

#### E. 5.2

L'estimation du train de vie selon l'art. 130 al. 2 LIFD 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 lignes directrices pour le calcul du minimum vital du droit des poursuites (voir arrêt TC FR 604 2015 121 du 11 avril 2017 consid. 3b et les références citées). Dans un arrêt récent concernant un contribuable vivant avec sa compagne et son fils, la Cour fiscale a rappelé que si l'autorité de taxation choisit de se référer aux lignes directrices du droit des poursuites, elle doit alors tenir compte des particularités de chaque situation. Dans le cas en question, cela signifiait que les frais et le financement du ménage devaient être évalués globalement. Pour estimer le minimum vital du contribuable concerné au sens du droit des poursuites, il s'agissait 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 couple avec des enfants ». Concrètement, le calcul du minimum vital devait tenir compte des revenus réalisés tant par celui-ci que par sa compagne et prendre en considération les charges globales que ces revenus devaient 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 (arrêt TC FR 604 2016 48 du 25 juillet 2017 consid. 5b).

### **E. 5.3**

En l'espèce, le calcul d'évolution de fortune et du minimum vital effectué par le Service cantonal des contributions pour 2016 se fonde sur les éléments suivants. S'agissant d'abord du train de vie, les dépenses annuelles de la recourante et de son concubin ont été estimées globalement à CHF 76'653.-, soit: - un minimum vital de CHF 20'400.- pour le couple, selon les lignes directrices du droit des poursuites;

Tribunal cantonal TC Page 8 de 12 - des dépenses admises fiscalement en déduction pour frais professionnels de CHF 800.- pour la recourante (activité accessoire salariée) et de CHF 6'372.- pour son concubin (déplacements, repas et autres); - des cotisations d'assurance de CHF 4'463.- pour la recourante (après déduction des subventions à l'assurance-maladie; y compris prime d'assurance 3ème pilier A) et de CHF 9'638.- pour son concubin (y compris prime 3ème pilier A); - des impôts payés à concurrence de CHF 249.15 pour la recourante et de CHF 5'911.80 pour son concubin; - un loyer, avec charges, de CHF 19'728.-; - CHF 4'800.- d'argent de poche et frais de vacances, loisirs, radio-TV, téléphone, etc., pour le couple; - CHF 3'000.- de frais de véhicule (ou de part privée à ces frais) pour le couple; - CHF 1'291.- de frais médicaux pour la recourante. Concernant ensuite l'évolution des éléments de fortune de la recourante et de son concubin entre le 31 décembre 2015 et le 31 décembre 2016, elle a aussi été appréciée globalement. Il a été retenu que la valeur de ces éléments a augmenté de CHF 28'087.-, sur la base du calcul suivant: - augmentation de CHF 28'168.- de la fortune mobilière d'exploitation de l'entreprise individuelle de la recourante, prenant en compte en particulier la valeur de CHF 25'710.- correspondant à une voiture achetée en 2016 et inscrite dans la comptabilité de l'activité indépendante; - réduction de CHF 10'063.- du montant précédent, cette réduction correspondant à la part du prix de la voiture financée par un leasing (part résiduelle au 31 décembre 2016); - accroissement des capitaux privés de CHF 14'810.- (augmentation de CHF 0.- à CHF 6'526.- pour la recourante et de CHF 7'749.- à CHF 16'033.- pour son concubin); - diminution d'actif de CHF 4'828.- en lien avec une assurance-vie du concubin de la recourante. Considérant ce

qui précède, le Service cantonal des contributions a enfin constaté dans son calcul que les revenus cumulés déclarés par la recourante et son concubin pour l'année 2016, soit CHF 74'692.-, ne leur permettaient pas de couvrir les dépenses annuelles précitées de CHF 76'653.- et d'expliquer en sus l'augmentation de fortune de CHF 28'087.-. C'est ainsi un manque de liquidités de CHF 30'048.- que met en évidence le calcul effectué.

#### **E. 5.4**

Sur le principe, le mode de procéder du Service cantonal des contributions permet d'évaluer les dépenses annuelles de la recourante. En effet, durant l'année 2016, celle-ci vivait en concubinage et c'est dès lors à juste titre que les frais et le financement du ménage qu'elle composait avec son ami ont été évalués globalement, dès lors que l'estimation du revenu de la recourante se base sur le minimum vital du droit des poursuites.

##### **E. 5.4.1**

S'agissant plus spécifiquement des divers postes de dépenses supportées par le ménage, le forfait de CHF 20'400.-, correspondant au montant de base fixé pour le minimum vital de la catégorie « couple marié, deux personnes vivant en partenariat enregistré ou couple avec des enfants » peut être confirmé. En effet, même s'ils n'étaient pas encore mariés durant la période

Tribunal cantonal TC Page 9 de 12 fiscale en question et même si leur enfant est né durant les derniers jours de celle-ci, il peut être admis que leurs dépenses étaient comparables à celles d'un couple entrant dans cette catégorie. Les primes d'assurance (assurances de base, troisième pilier A), les impôts et les frais de logement ne font pas non plus débat, dans la mesure où il n'est pas contesté que ces montants ont effectivement été payés. Il n'y a pas non plus lieu de remettre en question le montant de CHF 3'000.- pris en considération au titre de frais de véhicule (ou de part privée à ces frais). Il en va par contre différemment pour les postes relatifs à l'argent de poche et aux frais médicaux. En effet, 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. 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 CHF 200.- par mois correspondant à la mesure non comprise dans les frais culturels déjà inclus dans le montant de base (voir arrêt TC FR 604 2016 48 du 25 juillet 2017 consid. 5b et la référence; pour les frais de téléphonie, voir également arrêt TF 5P.492/2006 du 26 janvier 2007 consid. 3.3). Il en résulte que le montant susmentionné de CHF 4'800.- 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. », ainsi que le montant de CHF 1'291.- par an pour financer des frais médicaux de la recourante correspond à des dépenses en principe déjà prises en compte dans le montant de base des lignes directrices du droit des poursuites. En conséquence, en l'absence d'éléments accréditant l'existence effective de frais correspondant à ces sommes supplémentaires de CHF 6'091.- fixées pour la recourante et son concubin, celles-ci paraissent excessives. Le recours sera dès lors partiellement admis sous cet angle et la cause renvoyée au Service cantonal des contributions pour nouvel examen. Quant aux frais professionnels, il faut relever que les montants pris en considération correspondent aux forfaits admis fiscalement à ce titre et ne correspondent

dès lors pas forcément à des sommes effectivement dépensées par la recourante et son concubin. Cela est particulièrement le cas pour le montant de CHF 800.- retenu pour les frais liés à l'activité accessoire de la recourante et qui correspond à un montant forfaitaire minimal. Dans ces conditions, il appartiendra également au Service cantonal des contributions de réexaminer son évaluation des frais professionnels dans le cadre du nouveau calcul qu'il sera amené à effectuer.

#### **E. 5.4.2**

Il reste à analyser les éléments concernant l'évolution des éléments de fortune de la recourante et de son concubin entre le 31 décembre 2015 et le 31 décembre 2016. Il y a d'abord lieu de confirmer la prise en considération du montant de CHF 18'105.- (CHF 28'168.- moins CHF 10'063.-) en tant qu'il correspond à l'augmentation de la valeur de la fortune mobilière de l'entreprise individuelle, soit plus précisément et pour l'essentiel au financement du véhicule utilisé par la recourante. Ce montant n'est en effet pas contesté en tant que tel. Quant aux explications selon lesquelles le financement du véhicule aurait en réalité été assuré par une donation de sa maman, par une donation de sa grand-maman, ainsi que par des économies, elles ne sont confirmées par aucun élément probant. De plus, elles ont été formulées a posteriori seulement, dans le cadre du recours. En outre, elles sont partiellement contredites par la nouvelle comptabilité produite à l'appui du recours, celle-ci faisant mention d'un prêt de

Tribunal cantonal TC Page 10 de 12 CHF 13'000.- de la maman de la recourante (« prêt maman »). Enfin, l'avis de taxation de la recourante pour la période fiscale 2015 ne fait état d'aucun placement privé, de telle sorte que l'existence d'économies ayant servi à l'acquisition du véhicule n'est pas rendue vraisemblable. Quant à l'évolution des autres éléments de fortune de la recourante et de son concubin, les variations retenues ne prêtent pas non plus le flanc à la critique. Cela étant, lorsque deux contribuables font l'objet de taxations séparées, comme la contribuable et son concubin pour la période fiscale 2016, il ne peut pas être retenu sur la base d'un simple calcul estimatif, sans autre élément accréditant cette thèse, que l'augmentation d'éléments de fortune de l'un des deux contribuables est liée à l'existence de revenus que l'autre aurait réalisés sans les déclarer. Certes, il a été vu ci-dessus que lorsqu'il s'agit d'évaluer les frais d'un contribuable vivant en ménage avec un autre contribuable, les frais et le financement du ménage doivent être évalués globalement. Cela signifie en particulier que l'ensemble des frais du ménage doit être pris en considération et qu'il doit également être tenu compte des ressources des deux contribuables pour vérifier si celles-ci sont suffisantes pour couvrir les frais et, cas échéant, justifier une éventuelle augmentation des éléments de leurs éléments de fortune. On ne saurait toutefois déduire de cette évaluation globale que l'éventuelle augmentation des éléments de fortune des contribuables concernés peut être indifféremment imputée à l'un ou à l'autre. Au contraire, en l'absence d'élément particulier justifiant une autre solution, il appartient à chaque contribuable d'expliquer d'où provient l'augmentation de ses propres éléments de fortune et, en l'absence d'explication probante, d'assumer qu'il soit présumé que cette augmentation provient de revenus réalisés par lui durant la période fiscale en question (ci-dessus consid. 5.1). En l'espèce, cela signifie concrètement qu'en l'absence de circonstances particulières, il ne pouvait pas être retenu sur la base d'un calcul global que l'augmentation de la fortune du concubin de la recourante à concurrence de CHF 3'456.- (accroissement des capitaux privés de CHF 7'749.- à CHF 16'033.- et diminution d'actif de CHF 4'828.-) correspondait à un revenu réalisé par la recourante elle-même. Il s'agira pour

le Service cantonal des contributions d'en tenir compte dans le nouveau calcul qu'il sera amené à effectuer.

## **E. 6**

Sur le vu de ce qui précède, le recours sera partiellement admis pour l'impôt fédéral direct, la décision attaquée annulée et la cause renvoyée au Service cantonal des contributions pour qu'il procède à une nouvelle estimation du revenu de la recourante sur la base d'un calcul modifié dans le sens des considérants.

### **E. 6.1**

Vu l'admission partielle du recours, il se justifie de mettre à la charge de la recourante un émolument réduit, fixé à CHF 200.- et prélevé sur l'avance de frais effectuée.

### **E. 6.2**

Il n'y a pas lieu d'allouer d'indemnité de partie (art. 137 al. 1 CPJA). II. Impôt cantonal (604 2017 103)

## **E. 7**

Pour l'impôt cantonal également, les art. 164 al. 2 LICD et 46 al. 3 LHID prévoient que l'autorité de taxation effectue la taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse si, malgré

Tribunal cantonal TC Page 11 de 12 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. En l'espèce, comme cela a été constaté pour l'impôt fédéral direct, la décision attaquée ne concerne pas une taxation d'office, mais une taxation ordinaire (voir ci-dessus, consid. 2.2). Ce sont dès lors les règles ordinaires qui s'appliquent, s'agissant notamment de la répartition du fardeau de la preuve.

### **E. 7.1**

Au niveau cantonal aussi, 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 sont imposables (art. 8 al. 1 LHID ainsi que 19 al. 1 LICD). Et l'art. 100 LICD s'applique par analogie aux contribuables qui tiennent une comptabilité en bonne et due forme (art. 19 al. 3 LICD). Le calcul du revenu provenant d'une activité lucrative indépendante au sens de l'art. 19 al. 1 LICD se base donc sur le solde du compte de résultat, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent.

### **E. 7.2**

En présence de règles similaires, le raisonnement mené et les conclusions adoptées pour l'impôt fédéral direct peuvent être transposés pour l'impôt cantonal. C'est ainsi à bon droit que le Service cantonal des contributions s'est écarté des chiffres ressortant des comptes de l'activité indépendante de la recourante pour estimer le revenu imposable réalisé par celle-ci (voir consid. 4). Quant à l'estimation effectuée, pour les mêmes motifs qu'en matière d'impôt fédéral direct, elle ne peut pas être confirmée (voir consid. 5). En conséquence, pour l'impôt cantonal également, le recours sera partiellement admis, la décision attaquée annulée et la cause renvoyée au Service cantonal des contributions pour qu'il procède à une nouvelle estimation du revenu de la recourante sur la base d'un calcul modifié dans le sens

des considérants.

**E. 7.3**

Vu l'admission partielle du recours, il se justifie de mettre à la charge de la recourante un émolument réduit, fixé à CHF 200.- et prélevé sur l'avance de frais effectuée. Le solde de l'avance de frais, soit CHF 400.-, sera restitué à celle-ci.

**E. 7.4**

Il n'y a pas lieu d'allouer d'indemnité de partie (art. 137 al. 1 CPJA).

Tribunal cantonal TC Page 12 de 12 la Cour arrête: Impôt fédéral direct (604 2017 102)

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