

# FR\_GERICHTE 604 2018 98 vom 10. Juli 2019

FR Kantonsgericht, 2019-07-10, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_604\\_2018\\_98](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2018_98)

FR: FR\_GERICHTE 604 2018 98 du 10 juillet 2019

IT: FR\_GERICHTE 604 2018 98 del 10 luglio 2019

## Regeste

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

## Erwägungen

### E. 10

factures les plus importantes, ainsi que les factures de l'OCN; - des copies complètes des contrats de leasing; - l'indication du montant de la part privée comptabilisée pour l'utilisation des véhicules. Le 18 avril 2014, en l'absence de réponse dans le délai qui avait été prolongé sur demande au 22 décembre 2017, le Service cantonal des contributions a sommé la recourante de donner suite à sa demande dans un délai de dix jours, en l'avertissant que si ce délai n'était pas respecté, elle serait passible d'une amende et la taxation aurait lieu d'office. Par avis de taxation du 15 mai 2018, le Service cantonal des contributions a procédé à la taxation d'office de la recourante pour la période fiscale 2016. Le bénéfice imposable a été fixé à CHF 150'803.- (dont une part de 56,830% pour le canton de Fribourg, correspondant à CHF 85'700.-), tant pour l'impôt cantonal que pour l'impôt fédéral direct, sur la base du calcul suivant : Bénéfice net selon comptes 50'803.00 Charges non justifiées 100'000.00

Tribunal cantonal TC Page 3 de 8 Frais non justifiés en procédure de taxation malgré sommation Bénéfice imposable 150'803.00 Le capital imposable a quant à lui été fixé à CHF 275'241.- (dont une part de 56.831% pour le canton de Fribourg, correspondant à CHF 156'400.-), sur la base du calcul suivant: Capital social libéré Bénéfice reporté 20'000.00 255'241.00 Capital total au 31.12.2016 275'241.00 L'impôt fédéral direct a été fixé à CHF 12'818.-. Au niveau cantonal, l'impôt sur le bénéfice a été fixé à CHF 7'284.50 et l'impôt sur le capital à CHF 250.25. D. Le 13 juin 2018, agissant par sa mandataire, la recourante a contesté cet avis de taxation, demandant l'annulation de la reprise de CHF 100'000.- effectuée. Elle a reproché à l'autorité de taxation d'avoir ajouté des frais non justifiés par l'usage commercial d'un montant de CHF 100'000.- sur un total de charges comptabilisées de CHF 137'0000.- (hors salaires et charges directes), ce qui était selon elle manifestement inexact. A cet égard, elle a produit des copies de contrats de leasing, ainsi que le compte salaire de « E. \_\_\_\_\_ », indiquant une part privée retenue de CHF 1'800.- par mois. Par décision du 23 août 2018, le Service cantonal des contributions a déclaré la réclamation irrecevable. En substance, se référant à la jurisprudence, il a considéré que la recourante ne pouvait pas se limiter à n'apporter dans sa réclamation que les copies des contrats de leasing et la mention de la part privée aux frais de véhicules comptabilisées. Au contraire, alors qu'elle avait été taxée d'office pour n'avoir pas donné suite à une demande de renseignements portant sur plusieurs points, elle aurait dû se prêter d'entrée de cause à la collaboration qu'elle avait négligée jusqu'ici, en remettant tous les documents demandés et

en communiquant tous les renseignements utiles à sa taxation. E. Par acte de recours déposé par sa mandataire le 21 septembre 2018, la recourante conclut à ce que son bénéfice imposable soit fixé à CHF 50'803.-, sur la base de la déclaration déposée. Elle reproche pour l'essentiel au Service cantonal des contributions d'avoir ajouté à ce bénéfice de manière arbitraire un montant de CHF 100'000.- pour des frais non justifiés par l'usage commercial, alors que l'ensemble des frais comptabilisés sont justifiés par cet usage, de telle sorte que la taxation d'office est selon elle manifestement inexacte. A l'appui de sa position, elle donne des explications quant aux frais de véhicules et à la part privée de CHF 21'600.- pour le véhicule utilisé par « E. \_\_\_\_\_ ». Elle produit également le détail du compte « charges pour prestations de tiers », avec trois pièces justificatives relatives au montant total de CHF 120'960.- ressortant de ce compte. L'avance de frais fixée à CHF 1'000.- par ordonnance du 25 septembre 2018 a été payée dans le délai imparti. Dans ses observations du 7 novembre 2018, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours, avec suite de frais. En résumé, il constate que la recourante ne développe aucun argument contestant le caractère irrecevable de la réclamation, mais uniquement des éléments qu'elle aurait déjà pu invoquer en procédure de taxation ou de réclamation.

Tribunal cantonal TC Page 4 de 8 Formulant ses contre-observations le 7 décembre 2018, la recourante fait valoir qu'en procédure de réclamation, elle a fourni des pièces justificatives relatives aux frais de véhicule et des explications relatives aux parts privées comptabilisées. Elle soutient que le Service cantonal des contributions a refusé sans justification valable ces moyens de preuve. Ces contre-observations ont été communiquées à l'autorité intimée. Les arguments des parties seront repris pour autant que besoin dans la partie en droit du présent arrêt. en droit 1. La décision attaquée est un prononcé d'irrecevabilité. L'objet de la présente procédure de recours se limite donc à la seule question de savoir si l'autorité intimée était fondée à déclarer irrecevable la réclamation. Les conclusions que la recourante prend en relation avec le contenu de la taxation et le montant du bénéfice imposable doivent en conséquence être déclarées irrecevables. Cela étant, la recourante conteste également – à tout le moins implicitement – le refus d'entrer en matière du Service cantonal des contributions sur sa réclamation. Dans cette mesure, le recours est recevable. En effet, interjeté le 21 septembre 2018 contre une décision du 23 août 2018, il a été déposé 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), 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). Par ailleurs, l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. Impôt fédéral direct (604 2018 98) 2. Conformément à l'art. 123 al. 1 LIFD, les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable. 2.1. 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 (art. 124 al. 2 LIFD) ou encore notamment l'obligation pour les personnes morales, de joindre à leur déclaration, entre autres annexes, les comptes annuels signés (bilan, comptes de résultat) ou, en cas de tenue d'une comptabilité simplifiée, un relevé des recettes et des dépenses, de l'état de la fortune ainsi que des prélèvements et apports privés concernant la période fiscale (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).

Tribunal cantonal TC Page 5 de 8 2.2. 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. Condition de la taxation d'office, la sommation mentionne les conséquences de l'inexécution de l'acte requis, à savoir le prononcé d'une taxation d'office assortie le cas échéant d'une amende pour violation des obligations de procédure (arrêt TF 2C\_292/2011 du 31 août 2011 consid. 3.1; voir aussi CASANOVA/DUBEY, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2e éd. 2017, art. 132 n. 26; ALTHAUS-HOURIET, in Commentaire romand, art. 130 n. 18). Le prononcé d'une taxation d'office suppose, notamment en raison de la faute du contribuable, l'existence d'une incertitude dans les faits, qui empêche l'autorité fiscale de procéder à la taxation de manière complète et exacte (arrêts TF 2C\_683/2013 du 13 février 2014 consid. 5, ainsi que 2C\_203/2011 du 22 juin 2011 consid. 3.2 in RF 66/2011 700). 3. 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. 3.1. Cette exigence de motivation 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 (arrêt TF 2A.39/2004 du 29 mars 2005 traduit in RDAF 2005 II 564 consid. 5 et 5.1; arrêt TC FR 604 2016 20 du 5 septembre 2017 consid. 2b). Par la voie de la réclamation, le contribuable taxé d'office peut contester la réalisation des conditions d'une taxation d'office, ainsi que le montant des éléments imposables, pour autant qu'il prouve le caractère manifestement inexact de la taxation. Cela signifie que le contribuable doit se prêter d'entrée de cause à la collaboration qu'il a négligée jusqu'ici, notamment remettre sa déclaration d'impôt et d'autres documents, ainsi que communiquer tous les renseignements utiles à sa taxation. Il ne peut se borner à contester certains postes seulement, car cela ne suffit pas à établir que la taxation dans son ensemble serait manifestement inexacte (ATF 123 II 552 consid. 4c p. 557; arrêt TF 2C\_710/2007 consid. 2.1) Le devoir de motivation est une exigence formelle dont la violation entraîne l'irrecevabilité de la réclamation (ATF 131 II 548 consid. 3.3, 123 II 552 consid. 4c; arrêts TF 2C\_357/2013 du 7 novembre 2013 consid. 5.4 et 2C\_292/2011 précité). Il n'est pas nécessaire, à défaut de motivation, d'impartir encore un délai pour réparer ces informalités (arrêt TF 2C\_499/2012 du 26 juillet 2012 consid. 4.1; ATF 123 II 552 consid. 4c-e). 3.2. Lorsque l'autorité de taxation n'est pas entrée en matière sur la réclamation, l'autorité judiciaire de recours – qui a les mêmes compétences que l'autorité de taxation (art. 142 al. 4 LIFD) – doit d'abord examiner si les conditions formelles de recevabilité de la réclamation (forme écrite, délai, motivation, moyen de preuve, etc.) étaient, ou non, remplies. A cet égard, elle doit uniquement examiner si l'autorité de réclamation a admis à bon droit que le réclamant n'avait pas

Tribunal cantonal TC Page 6 de 8 établi le caractère manifestement inexact de la taxation. Si tel est le cas, elle doit rejeter le recours déposé devant elle sans examiner elle-même le détail de la taxation. Si l'autorité de taxation n'est pas entrée en matière à tort sur la réclamation, l'autorité de recours peut alors, soit lui renvoyer la cause pour nouvelle décision, le cas échéant avec des instructions, soit procéder elle-même à une nouvelle taxation (art. 143 LIFD) (arrêt TF 2C\_710/2007 du 20 février 2008 consid. 2.1). 4. En l'espèce, le Service cantonal des contributions a procédé à une taxation d'office en raison du fait que la recourante n'avait pas donné suite à une demande de renseignements et de pièces justificatives portant essentiellement sur quatre points différents, soit le détail du compte-courant actionnaire, le détail des passifs transitoires, les charges comptabilisées dans le compte « sous- traitants » et les frais de véhicules, y compris les contrats de leasing conclus et les parts privées comptabilisées. Dans sa réclamation, la recourante s'est limitée à produire des copies de contrats de leasing ainsi que le détail du compte salaire de la personne qui semble la diriger dans les faits et qui est selon toute vraisemblance une proche de l'associée gérante. Cela ne suffit pas pour admettre qu'elle a par ces renseignements partiels remédié au défaut de collaboration dont elle avait fait preuve en procédure de taxation. En effet, avec sa réclamation, elle n'a pas donné la moindre indication concernant les autres éléments sur lesquels le Service des contributions souhaitait à juste titre obtenir des éclaircissements, à savoir le détail du compte-courant actionnaire, le détail des passifs transitoires et les charges comptabilisées dans le compte sous-traitants. Elle n'a ainsi pas fait preuve d'entrée de cause de la collaboration qu'elle avait négligée en procédure de taxation, comme l'exige la jurisprudence. Au contraire, en se bornant à contester globalement l'estimation du bénéfice effectuée par le Service cantonal des contributions en la qualifiant d'arbitraire et en ne répondant que sur un seul point aux demandes de renseignements formulées, elle n'a pas mis celui-ci en mesure d'examiner si son estimation était manifestement inexacte comme elle l'affirmait. C'est dès lors à bon droit que, constatant que la recourante n'avait pas produit l'ensemble des renseignements et documents qu'il avait demandés en procédure de taxation et qui lui auraient permis d'éclaircir la situation, le Service cantonal des contributions a déclaré la réclamation irrecevable. On peut encore ajouter qu'il importe peu que, en procédure de recours seulement, la recourante a complété ses explications en donnant des précisions sur le compte « prestations de tiers » et en produisant trois quittances pour un montant total de CHF 120'960.- correspondant à celui figurant dans la comptabilité. En effet, conformément à la jurisprudence rendue en matière de voies de droit dirigées contre une taxation d'office, il n'y a pas lieu de tenir compte de ces éléments déposés tardivement. Cette solution permet d'éviter qu'un contribuable qui a omis d'accomplir ses devoirs de collaboration et qui a été taxé d'office puisse entraver notablement le travail de l'administration en présentant une réclamation dénuée de motivation suffisante pour se défendre par la suite en produisant les documents requis au stade du recours (voir ATF 123 II 552 consid. 4e; arrêt TF 2C\_930/2018 consid. 5.3).

Tribunal cantonal TC Page 7 de 8 5. Sur le vu de ce qui précède, c'est à bon droit que le Service cantonal des contributions a déclaré la réclamation irrecevable. Le recours formé en droit fédéral est ainsi rejeté dans la mesure de sa recevabilité. En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge de la partie qui succombe. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 144 al. 5 LIFD et art. 2 du Tarif 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). En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à CHF 500.-. Impôt cantonal (604 2018 99) 6. Sur le plan cantonal également, l'art. 154 al. 1 LICD prévoit que 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 fiscale cantonale impose au contribuable des obligations de procédure déterminées, notamment l'obligation pour les personnes morales de joindre à leur déclaration remplie de manière complète et conforme à la vérité (art. 157 al. 2 LICD, les extraits de comptes signés (bilan, comptes de résultats) de la période fiscale ou, en cas de tenue d'une comptabilité simplifiée, un relevé des recettes et des dépenses, de l'état de la fortune ainsi que des prélèvements et apports privés concernant la période fiscale (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; art. 42 al. 1 et 2 LHID). 6.1. 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 arts. 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. 2.2 et 3) peuvent en conséquence être reprises telles quelles pour l'impôt cantonal. 6.2. En présence de règles similaires, le considérant 4 concernant l'impôt fédéral direct peut être repris pour l'impôt cantonal. Il en résulte que l'autorité intimée était fondée à déclarer irrecevable la réclamation formée à l'encontre de la taxation d'office. 7. Sur le vu de ce qui précède, le recours formé au niveau cantonal est également rejeté dans la mesure de sa recevabilité. 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

Tribunal cantonal TC Page 8 de 8 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, il se justifie de fixer les frais à CHF 500.-. la Cour arrête: Impôt fédéral direct (604 2018 98)

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