

FR_GERICHTE 604 2020 12 vom 23. Juni 2020

FR Kantonsgericht, 2020-06-23, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2020_12

FR: FR_GERICHTE 604 2020 12 du 23 juin 2020

IT: FR_GERICHTE 604 2020 12 del 23 giugno 2020

Regeste

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

Erwägungen

E. 19

mai 2020. Le 26 mai 2020, le mandataire du recourant a déposé une duplique [recte : une réplique]. Il y discute les différents éléments exposés par le Service cantonal des contributions dans sa réponse du 13 mai 2020 et apporte des explications sur les écritures comptables contestées. Relevant que les soldes 2016 et 2017 présentent une seule différence matérielle, à savoir le solde des débiteurs par CHF 16'000.-, il fait valoir qu'il appartenait au taxateur de procéder d'office à cet ajustement lors de la taxation. En définitive, il conclut à ce que le recourant soit taxé en conformité avec les comptes déposés, ajustés de CHF 16'000.- pour les débiteurs « qui ne sont pas conformes au droit comptable, mais conformes aux instructions du taxateur ».

Tribunal cantonal TC Page 4 de 9 en droit 1. Le recours du 2 mars 2020 contre la décision sur réclamation du 29 janvier 2020 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). De plus, l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. Partant, le recours est recevable tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal. Impôt fédéral direct (604 2020 12) 2. Le recourant conteste l'appréciation du Service cantonal des contributions selon laquelle les comptes pour l'exercice 2018 qu'il a déposés n'ont pas de valeur probante et requiert que ces comptes servent de base pour sa taxation. 2.1. En vertu de l'art. 18 al. 1 LIFD, 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. L'art. 25 LIFD prévoit que le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 26 à 33a LIFD. Selon l'art. 27 al. 1 LIFD, les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel. 2.2. L'art. 58 al. 1 let. a LIFD dispose que le bénéfice imposable correspond au solde du compte de résultats, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent. Ce texte exprime le choix du législateur de renvoyer, par principe, au droit comptable en ce qui concerne la détermination du bénéfice imposable. Autrement dit, le droit comptable constitue en ce domaine un Massgeblichkeitsprinzip (cf. CR

LIFD-DANON, 2e éd. 2017, art. 58 n. 3). Les entreprises individuelles et les sociétés de personnes dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas CHF 500'000.- peuvent tenir une comptabilité simplifiée (art. 957 al. 2 ch. 1 CO et art. 125 al. 2 LIFD) mais demeurent soumises au principe de régularité (art. 957 al. 3 CO). Cette comptabilité simplifiée comprendra un état des actifs et des passifs ainsi que le relevé des recettes et des dépenses et mentionnera les apports et les prélèvements privés (cf. CR LIFD-DANON, art. 58 n. 13). Le premier principe directeur du droit comptable est celui de la régularité. La comptabilité et les comptes annuels sont ainsi soumis à une exigence d'exactitude formelle et matérielle. L'art. 958b al. 1 CO dispose que les charges et les produits sont présentés conformément aux principes de la délimitation périodique et du rattachement des charges aux produits. Selon le principe de délimitation périodique, les charges et produits relatifs à une période donnée doivent être déterminés et imputés pour la même période. Aussi, les charges et produits qui concernent des

Tribunal cantonal TC Page 5 de 9 exercices antérieurs doivent être comptabilisés comme des éléments hors période (cf. CR LIFD-DANON, art. 58 n. 37). 2.3. Le principe de l'autorité du bilan commercial exprimé à l'art. 58 LIFD implique, en tant que règle d'évaluation du revenu, que le compte de résultat conforme au droit commercial est en principe déterminant en droit fiscal des personnes morales. Cela s'applique également aux personnes physiques qui exercent une activité lucrative indépendante. L'art. 18 al. 3 LIFD renvoie du reste à l'art. 58 LIFD, applicable par analogie aux contribuables indépendants qui tiennent une comptabilité en bonne et due forme. Si, selon sa lettre, l'art. 18 al. 3 LIFD n'envisage que les contribuables tenant une comptabilité, cela ne signifie pas pour autant que les indépendants qui n'en tiennent pas seraient soumis à des principes différents en matière d'estimation du revenu. A défaut de comptabilité tenue conformément à l'usage commercial, l'indépendant doit alors joindre à sa déclaration fiscale un état des actifs et des passifs, un relevé des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et apports privés (cf. art. 125 al. 2 LIFD). Les exigences auxquelles doivent répondre les pièces comptables requises par l'art. 125 al. 2 LIFD dépendent des circonstances du cas d'espèce, en particulier du type d'activité et de l'ampleur de cette dernière. Dans tous les cas, elles doivent être propres à garantir une saisie complète et fiable du revenu et de la fortune liés à l'activité lucrative indépendante et pouvoir être contrôlées dans des conditions raisonnables par les autorités fiscales. Cette exigence est d'autant plus importante lorsque le contribuable entend alléguer des faits de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale, ce qui lui incombe de prouver (cf. arrêt TF 2C_87/2015 du 23 octobre 2015 consid. 6.5 et les références). L'autorité du bilan commercial (art. 662a CO) tombe lorsque des normes impératives du droit commercial sont violées ou que des normes fiscales correctrices l'exigent (cf. ATF 141 II 83 consid. 3). En principe, on ne peut en effet se fonder sur la comptabilité du contribuable que si l'exactitude des faits qui y 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 (cf. arrêt TF 2C_370/2016 du 28 mars 2017 consid. 2.2 et références citées). 2.4. Il résulte de l'art. 130 al. 2 LIFD que la sanction attachée à la production d'une comptabilité ou de relevés (art. 125 al. 2 LIFD) non probants est en principe l'établissement

d'une taxation d'office avec toutes les conséquences de procédure qui y sont attachées par le droit cantonal et le droit fédéral (estimation sur la base des éléments imposables connus; renversement du fardeau de la preuve; restriction des griefs au caractère manifestement inexact de la taxation d'office). Cette disposition prévoit que 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. Rien ne s'oppose à ce que l'autorité procède à l'estimation du revenu conformément à l'art. 130 al. 2 LIFD même en l'absence d'une taxation d'office. Dans ces conditions toutefois, la Cour fiscale examinera le revenu de l'activité indépendante fixé en procédure de réclamation avec pleine

Tribunal cantonal TC Page 6 de 9 cognition, selon les règles ordinaires relatives au fardeau de la preuve. Selon ce principe prévu par l'art. 8 CC, également applicable en matière fiscale, il incombe à celui qui fait valoir l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (cf. ATF 140 II 248 consid. 3.5 ; arrêt TF 2C_189/2016 du 13 février 2017 consid. 6.4.4). 2.5. 2.5.1. En l'espèce, force est de constater qu'à la lecture de la comptabilité du recourant, il n'est pas possible de déterminer comment il est arrivé au montant de CHF 6'619.- au titre du revenu d'activité agricole. Selon les comptes de son exploitation agricole qui étaient joints à la déclaration et se soldent par un résultat nul, le revenu déclaré résulterait en effet du total des postes « Charge sociale » par CHF 1'960.-, qui semble correspondre à la rubrique 5750 du compte de résultat, « Intérêts » par CHF 7'605.-, qui semble correspondre à la rubrique 6901 du compte de résultat, et « Frais d'immeuble » par CHF 3'632.-, qui semble être constitué de l'addition des rubriques 6050, 6060 et 6061 du compte de résultat, après déduction du poste « Valeur locative » par CHF 6'580.-, que l'on ne retrouve pas dans le compte de résultat, la valeur locative du logement étant portée en compte par CHF 5'500.- à la rubrique 3280. De plus, s'agissant des charges sociales, on ne voit pas pour quelle raison le poste « 5750 Charges sociales associées » a été choisi, mais pas le poste « 5700 AVS, AI, APG, AC ». Quant aux frais et revenus immobiliers, il est impossible d'expliquer rationnellement pour quelle raison le poste « 6901 Intérêts hypothécaires », et les postes « 6050 Entretien des bâtiments », « 6060 Assurances immeubles » et « 6061 Contribution immobilière » feraient partie des revenus de l'activité agricole du contribuable. Dans ces conditions, il n'est en tous les cas pas admissible de se fonder sur la déclaration fiscale déposée le 15 novembre 2019 par le recourant. 2.5.2. Le Service cantonal des contributions expose de son côté qu'il avait été convenu que, dès lors qu'aucune comptabilité fiable n'avait été établie et déposée pour 2017, le mandataire pouvait reprendre le bilan 2016 « tel quel » comme bilan d'ouverture pour la période fiscale 2018, mais en tenant compte d'amortissements extracomptables afin de prendre en considération la dépréciation des actifs et d'adapter les valeurs du bilan de clôture 2016 afin de se rapprocher le plus possible de la situation réelle au 1er janvier 2018. Les soldes des comptes de liquidités « 1000 Caisse » et « 1010/1020 Poste » au 31 décembre 2016 ont ainsi été pris comme soldes à nouveau au 1er janvier 2018 et ces soldes ont été corrigés par l'intermédiaire du compte « 2800 Capital » pour qu'ils correspondent aux soldes réels selon les attestations bancaires, mais sans influencer le résultat. Les soldes des comptes « 1020/1021 Raiffeisen » et « 1022 Raiffeisen » n'ont quant à eux subi aucune variation en 2018 et ont été passés dans le patrimoine privé au 31 décembre 2018 par

l'intermédiaire du compte « 2800 Capital », donc à nouveau sans effet sur le résultat. Cette manière de procéder n'a en revanche pas été suivie pour d'autres postes. Le Service cantonal des contributions a ainsi relevé les comptes « 2000 Dettes fournisseurs », « 1050/1100 Débiteurs », et « 1090/1300 Actifs transitoires/Charges payées d'avance », ceux-ci ayant été extournés non par l'intermédiaire du compte « 2800 Capital », mais par les comptes « 6790 Autre charge » pour le premier, et « 3010 Recettes laitières » pour les deux autres. Selon l'autorité intimée, cette extourne est par conséquent intervenue en diminution du résultat de l'exercice 2018 pour un montant total de CHF 33'224.- (4'032 + 16'000 + 13'192.35).

Tribunal cantonal TC Page 7 de 9 Le recourant tente d'expliquer sa manière de procéder dans sa réplique et fait valoir que la différence n'est pas matérielle. Il expose ainsi, s'agissant du poste « 1100 Débiteurs », que les débiteurs 2016 auront été encaissés en 2017, mais qu'il y avait lieu d'ajouter au bilan d'ouverture 2018 les débiteurs 2017. Il fait valoir à cet égard que les deux montants 2016 et 2017 étaient identiques, de sorte que sa manière de procéder serait admissible. Or, si le solde du poste « 1050 Débiteurs » des comptes 2016 a été extourné au 1er janvier 2018, rien n'a été intégré dans le poste « 1100 Débiteurs » des comptes 2018 à la même date au titre des débiteurs 2017, ce qui conduit à conclure qu'il y a bien eu une diminution du résultat de l'exercice 2018 d'un montant équivalent à l'extourne, soit CHF 16'000.-. Ce seul élément suffit pour constater que le principe de périodicité et celui de l'étanchéité des exercices comptables n'ont pas été respectés en l'espèce, de sorte que la valeur probante des comptes fait défaut, sans qu'il ne soit nécessaire d'examiner ce qu'il en est des autres postes mentionnés par le Service cantonal des contributions.

2.5.3. Les comptes présentés par le recourant pour l'exercice 2018 souffrent encore d'un autre défaut majeur. En effet, les revenus réalisés à titre privé par le recourant y ont été comptabilisés, alors que ces revenus, qui obéissent à d'autres règles de nature fiscale, devaient être indiqués de manière distincte dans la déclaration fiscale. Cette comptabilisation est d'autant plus incongrue que ces revenus, en sus de leur prise en compte dans les comptes de l'exploitation agricole, figurent bien dans la déclaration fiscale, à savoir le revenu réalisé en qualité de conseiller communal (cf. compte « 2862 Apport revenu Commune de D. _____ », code 1.110 de la déclaration et code 1.120 de la taxation), celui provenant de E. _____ (cf. compte « 2865 Apport revenu F. _____ », code 1.410 de la déclaration et de la taxation), et ceux réalisés auprès de B. _____ et de C. _____ (cf. comptes « 2868 Apport revenu B. _____ » et « 2867 Apport C. _____ », code 1.120 de la déclaration et de la taxation). On notera encore que le montants figurant dans la déclaration fiscale à ces titres ne correspondent pas à ceux indiqués dans les comptes de l'exploitation agricole du recourant. Sur ces points également, la valeur probante des comptes fait par conséquent défaut.

2.5.4. La valeur probante des comptes du recourant pour l'exercice 2018 n'étant ainsi pas donnée, c'est à juste titre que le Service cantonal des contributions a fixé son revenu d'activité agricole par estimation. Il a ainsi arrêté ce revenu à CHF 36'000.- (cf. code 1.310 de la taxation), même s'il a noté, dans les remarques de la taxation, que ce revenu pouvait être arrêté à CHF 40'000.-. Cette divergence ne porte cependant pas à conséquence, seul est déterminant le montant mentionné dans la taxation. En ce qui concerne le montant de CHF 36'000.- retenu par l'autorité intimée, il y a lieu de noter ce qui suit. A la lecture du bilan comptable au 31 décembre 2018, il apparaît que le revenu net que le recourant a réalisé par le biais de son activité agricole pour l'exercice 2018 peut être évaluée à CHF 35'512.-. Dans le compte « Privé » (comptes 2830 à 2870) figurent en effet toutes les dépenses privées effectuées par le

biais des comptes de son exploitation, à savoir non seulement les prélèvements privés, mais également les prestations en nature, les parts privées aux frais de l'exploitation, ainsi que la prévoyance 3a, les primes d'assurance maladie et les frais médicaux, pour un total de CHF 91'544.- (comptes 2830, 2850 à 2856, 2858, 2870). Après déduction de tous les revenus de nature non agricole qui figurent également dans les comptes, pour un total de CHF 56'032.- (codes 2862 à 2869), les prélèvements privés du recourant se montent à CHF 35'512.-, sans compter les charges sociales acquittées par le biais de l'exploitation, pour un montant d'environ CHF 4'500.- (cf. comptes « 5700 AVS, AI, APG, AC » pour le recourant et son employé, et « 5750 Charges sociales associées »). C'est donc bien un montant brut CHF 40'000.-

Tribunal cantonal TC Page 8 de 9 et un montant net de CHF 36'000.- qui pouvait être porté, par estimation mais en tenant compte autant que possible de la comptabilité jointe à la déclaration fiscale, dans la taxation fiscale du recourant au titre du revenu de l'activité agricole. 2.5.5. Ce qui précède conduit au rejet du recours et à la confirmation de la décision sur réclamation attaquée. 3. En application de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge du recourant débouté. 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 50.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA). En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à charge du recourant à CHF 400.-. Impôt cantonal (604 2020 13) 4. En droit cantonal harmonisé, les art. 19 al. 1 et 26 LICD ont un contenu identique aux art. 18 al. 1 et 25 LIFD. Ils prévoient eux aussi que sont imposables notamment tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise agricole, déduction faite en particulier des frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel (art. 28 al. 1 LICD) sur la base de comptes signés ou d'un état des actifs et des passifs accompagné d'un relevé des recettes et des dépenses et des prélèvements et apports privés (art. 100 et art. 158 al. 2 LICD). En présence de règles similaires résultant du droit harmonisé, les motifs développés plus avant peuvent être transposés en droit cantonal. Pour les mêmes motifs que ceux invoqués en matière d'impôt fédéral direct, il se justifie par conséquent de rejeter le recours et de confirmer la décision attaquée. 5. Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de 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, vu le sort du recours et l'ensemble des circonstances du cas, il se justifie de mettre à la charge du recourant un émolument de CHF 400.-. (dispositif en page suivante)

Tribunal cantonal TC Page 9 de 9 la Cour arrête : I. Impôt fédéral direct (604 2020 12)

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