

FR_GERICHTE 604 2020 14 vom 3. Juli 2020

FR Kantonsgericht, 2020-07-03, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2020_14

FR: FR_GERICHTE 604 2020 14 du 3 juillet 2020

IT: FR_GERICHTE 604 2020 14 del 3 luglio 2020

Regeste

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

Erwägungen

E. 14

mai 2020. L'Administration fédérale des contributions a renoncé à se déterminer sur le recours. Par courriel du 15 juin 2020, sur requête de la déléguée à l'instruction du recours, le Service cantonal des contributions a communiqué les avis de taxations des deux périodes précédant la période fiscale ici en cause, auxquels a été joint un calcul d'évolution de fortune. Il a précisé à cette occasion que ces trois documents ont servi à déterminer le revenu estimé à CHF 40'000.-. en droit Procédure 1. Le recours, posté le 9 mars 2020, contre une décision sur réclamation du 10 février 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 Tribunal cantonal TC Page 4 de 9 604 2020 14/15 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 tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal. Impôt fédéral direct (604 2020 14) 2. 2.1. A teneur de l'art. 18 al. 1 LIFD, sont imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité indépendante. 2.2. 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. Font notamment partie de ces frais les amortissements au sens de l'art. 28 LIFD (art. 27 al. 2 let. a LIFD). Les frais d'entretien du contribuable et de sa famille, y compris les dépenses privées résultant de sa situation professionnelle de même que les impôts de la Confédération, des cantons et des communes sur le revenu, sur les gains immobiliers et sur la fortune, ainsi que les impôts étrangers analogues ne peuvent pas être déduits (art. 34 let. a et e LIFD). 3. 3.1. Aux termes de l'art. 125 al. 2 LIFD, les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante et les personnes morales doivent joindre à leur déclaration : a. les comptes annuels signés (bilan, compte de résultats) concernant la période fiscale, ou b. en cas de tenue d'une comptabilité simplifiée en vertu de l'art. 957 al. 2 CO: un relevé des recettes et des dépenses, de l'état de la fortune ainsi que des prélèvements et apports privés

concernant la période fiscale. La révision du droit comptable, spécifiquement l'introduction de la comptabilité simplifiée pour les petites entreprises au sens de l'art. 957 al. 2 CO, a entraîné l'adaptation de l'art. 125 al. 2 let. b LIFD. L'obligation de joindre à la déclaration d'impôt un état des actifs et des passifs, un relevé des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et apports privés doit fournir à l'autorité fiscale une base permettant la taxation complète et exacte des contribuables qui ne sont pas astreints à tenir des livres. Ces documents doivent permettre à l'autorité fiscale d'assurer la taxation complète et exacte du produit de l'activité lucrative indépendante de l'art. 18 LIFD. La LIFD ne contient aucune indication sur la manière d'établir les documents prévus à l'art. 125 al. 2 LIFD. On peut admettre que les états et relevés doivent être dressés de manière à faire ressortir sans trop de peine la situation de fortune et les revenus ou pertes, de manière à ce que le contribuable ait satisfait à son obligation de déclarer - ce qu'il fait également en reportant les soldes sur le formulaire de déclaration d'impôt - et à ce que l'autorité soit en mesure de procéder à sa taxation exacte et complète. Les relevés doivent respecter les principes de base d'une comptabilité tenue en bonne et due forme. Le contribuable tiendra une liste chronologique des événements relevant de son activité indépendante, permettant de suivre sans retard leur

Tribunal cantonal TC Page 5 de 9 604 2020 14/15 développement et de présenter un état de situation actualisé. Les numéros des pièces comptables doivent être portés sur les pages des livres de caisse et de banque de même que sur les pages de chacun des comptes, afin que la comptabilisation de chaque pièce puisse être suivie jusqu'à la clôture des comptes ou inversement. Les données comptables qui ne reposent pas sur un suivi des pièces justificatives ne répondent pas à cette exigence (ALTHAUS-HOURIET, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2e éd. 2017, art. 125 n. 43 à 45). Les exigences auxquelles doivent répondre ces états et relevés dépendent des circonstances du cas d'espèce, en particulier du type d'activité et de l'ampleur de cette dernière. Dans tous les cas, ils 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 contrôlés 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 (arrêts TF 2C_189/2016 du 13 février 2017 consid. 6.4.4). Il n'appartient pas aux autorités fiscales de rétablir la comptabilité défaillante du contribuable (arrêt TF 2A.295/2006 du 16 octobre 2006 consid. 4.1). 3.2. 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. Lorsque l'autorité fiscale a procédé à une taxation d'office, le contribuable peut tout d'abord contester la réalisation des conditions qui ouvrent à l'autorité fiscale le droit de taxer d'office. Il peut également critiquer le montant des éléments imposables, mais il lui appartient alors de prouver le caractère manifestement inexact de la taxation (art. 132 al. 3 LIFD). Cependant, même en présence d'une taxation ordinaire, comme c'est le cas en l'espèce, rien ne s'oppose

à ce que l'autorité procède à l'estimation du revenu conformément à l'art. 130 al. 2 LIFD et aux dispositions précitées. Dans ces conditions toutefois, la Cour fiscale examinera le revenu de l'activité indépendante fixé en procédure de réclamation avec pleine cognition, selon les règles ordinaires relatives au fardeau de la preuve. En matière fiscale, ces règles ancrées à l'art. 8 CC, destinées à déterminer qui doit supporter les conséquences de l'échec de la preuve ou de l'absence de preuve d'un fait, impliquent que l'autorité fiscale doit établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette fiscale ou la suppriment (ATF 144 II 427 consid. 8.3.1; 140 II 248 consid. 3.5; 133 II 153 consid. 4.3). 4. 4.1. En l'espèce, le recourant qui fait grief à l'autorité intimée de n'avoir pas pris en compte ses "frais de justice et d'avocat contre une société mise aux poursuites à D. _____, des assurances véhicules, des taxes et des frais de réparation de véhicule, des charges de la caisse de pension, des impôts etc.", a expliqué en date du 20 septembre 2019 que les 31 pages de l'extrait de son Tribunal cantonal TC Page 6 de 9 604 2020 14/15 compte postal privé constituaient son livre de compte, et que les justificatifs figuraient "au libellé des comptes". Et le 20 décembre 2019, il a indiqué qu'il avait transmis les justificatifs de ces paiements et que son compte de la poste, uniquement réservé à ses activités d'indépendant, constituait son grand livre. Le décompte remis par le recourant se présente comme il suit : Revenus Factures payées à des tiers Total Janvier 2018 4'140.00 15'423.80 4'140 Février 11'386.50 2'762.10 11'387 Mars 200.00 199.10 200 Avril 5'800.00 65.00 5'800 Mai 8'747.50 8'796.70 8'748 Juin 0 1452.70 0 Juillet 420.00 7'930.10 420 Août 1'499.30 392.20 1'499 Septembre 13'575.00 5'567.30 13'575 Octobre 584.10 3'184.30 584 Novembre 2'263.50 3'439.10 2'264 Décembre 9'709.80 6'820.40 9'710 58'326 56'033 2'293 Revenu brut 2'293 Retenue AVS à partir de fr. 16'800.00 Retenue AVS 6.84% sur -14'507 - 992 Frais pour activité indépendante accessoire Selon instructions complémentaires à l'annexe 5 Part privée à la location du bureau 1/3 1'732 12 -6'928 Part privée aux frais d'automobile 0.8% 31'350 12 -3'010 Frais de téléphone 75% fixe 969+ 100% natel 389 -1'115 Matériel de bureau / Informatique -1'500 Revenu imposable -9'268 L'autorité intimée a admis un montant de CHF 7'691.10 (CHF 345.60 le 31 janvier 2018, CHF 4'836.50 le 1er mai 2018 et CHF 2'509.- le 3 septembre 2018) pour des honoraires payés au Bureau d'ingénieur C. _____ SA. Le solde, par CHF 48'342.- (CHF 56'033.- ./ 7'691.-) demandé en déduction concerne des dépenses privées. Selon les extraits du compte postal privé du recourant et les copies de factures transmises durant la procédure de réclamation, il s'agit de dépenses par cartes de crédit (pour des achats en supermarché essentiellement), de factures de téléphone (lignes fixe et mobile), de primes d'assurances voyage et véhicule ainsi que maladie, de cotisations personnelles (AVS/AI/APG et allocations familiales à la Caisse de compensation du canton de Fribourg), de frais de procès (honoraires de son avocat, avance des émoluments et débours ainsi que versement d'une indemnité à laquelle le recourant a été condamné en faveur d'une entreprise de construction), de la redevance audiovisuelle de réception radio-TV (Billag), d'impôts, de frais de gestion de compte privé ou encore de frais de dentiste (Dr E. _____). Si le recourant a certes produit un décompte, des extraits de son compte postal et des copies de factures, ces documents ne sauraient toutefois satisfaire aux exigences de l'art. 125 al. 2 LIFD. Avec l'autorité intimée, il convient de constater que le décompte produit est dépourvu de toute

Tribunal cantonal TC Page 7 de 9 604 2020 14/15 force probante dès lors que les "Factures payées à des tiers" à hauteur de CHF 56'033.-, portées en diminution du revenu de l'activité

indépendante, comprennent en quasi-totalité, et pour autant qu'on puisse en juger sur la base des pièces produites, des montants qui ne couvrent pas des frais justifiés par l'usage commercial ou professionnel mais des frais privés. Celle-ci a dénié à juste titre pour ce motif toute force probante au décompte sur la base duquel le recourant prétend être imposé pour son activité indépendante. 4.2. Il reste à vérifier si l'estimation du revenu accessoire indépendant du recourant se fonde sur une appréciation consciencieuse des éléments imposables connus comme le prévoit l'art. 130 al. 2 LIFD. Tel est le cas lorsque l'estimation tend à s'approcher le plus possible de la réalité. Cela signifie que l'autorité doit s'appuyer en première ligne sur les facteurs et les faits qu'elle connaît ou devrait connaître en raison du cours ordinaire des choses et de l'expérience de la vie. A cet égard, elle doit utiliser tous les documents dont elle dispose. Toutefois, plus les éléments de fait sont imprécis ou incertains, moins l'autorité de taxation pourra se rapprocher de la réalité avec certitude (voir notamment arrêt TC FR 607 2008 41/42 du 6 novembre 2009 consid. 2b). En l'occurrence, si le revenu estimé correspond pratiquement à celui taxé en 2016 à hauteur de CHF 40'196.- au titre de l'activité indépendante accessoire, il n'en va pas de même en comparaison de celui réalisé en 2017 qui s'élevait alors à CHF 16'422.-. L'autorité intimée a dénié toute force probante au décompte présenté par le recourant en expliquant dans ses observations sur le recours qu'il est impossible de contrôler le compte "Factures payées à des tiers" totalisant CHF 56'033.-. Elle n'a pas mis en cause les revenus déclarés à hauteur de CHF 58'326.-. Si l'on retient ce montant et que l'on déduit des CHF 56'033.- de factures payées à des tiers les CHF 7'691.10 d'honoraires payés au Bureau d'ingénieur C._____, le revenu brut qui s'élève à CHF 50'635.- doit encore être réduit à concurrence des frais de retenue AVS/AI/APG et allocations familiales et d'éventuels autres frais. L'on ignore toutefois si leur montant correspond à la différence entre le revenu brut et les CHF 40'000.- finalement taxés. Cela étant, l'autorité intimée a expliqué au terme de la présente procédure qu'elle s'était en réalité fondée sur un manco d'évolution de fortune pour arrêter son estimation à CHF 40'000.-. Mais comme elle ne l'a évoqué ni dans la décision attaquée ni dans ses observations sur le recours communiquées en copie au recourant, ce dernier ne s'est déterminé que sur la question de la valeur probante de ses relevés. Il conviendrait dès lors de lui transmettre le calcul d'évolution de fortune ayant servi à l'estimation des CHF 40'000.- en cause afin de respecter son droit d'être entendu. La Cour constate toutefois que ce calcul contient notamment un montant de CHF 49'268.- correspondant à la "reprise revenu indépendant suite à taxation par estimation". Il apparaît ainsi que l'estimation du revenu litigieux se fonde sur une évolution de fortune prenant elle-même en compte une reprise effectuée par estimation de sorte qu'il est difficile de s'assurer du résultat obtenu. Dans ces circonstances, il est renoncé à transmettre ce calcul d'évolution de fortune au recourant pour détermination. La décision attaquée doit être annulée et il appartiendra à l'autorité intimée de procéder à une nouvelle estimation fondée sur des bases objectives et vérifiables et de rendre une nouvelle décision dans laquelle elle expliquera de quelle manière elle a arrêté son estimation.

Tribunal cantonal TC Page 8 de 9 604 2020 14/15 5. 5.1. Sur le vu de ce qui précède, le recours formé en droit fédéral est partiellement admis dans le sens que la décision sur réclamation du 10 février 2020 est annulée et le dossier est renvoyé à l'autorité intimée pour nouvelle décision dans le sens des considérants. 5.2. Vu le sort du litige (voir art. 144 LIFD), il n'est pas perçu de frais. L'avance de frais par CHF 400.- est restituée au recourant. Impôt cantonal (604 2020 15) 6. 6.1. Au niveau cantonal également, 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

E. 19

al. 1 LICD). De même, l'art. 26 LICD (voir encore art. 9 al. 1 LHID) prévoit que le revenu net se calcule en défalquant du total des revenus imposables les déductions générales et les frais mentionnés aux art. 27 à 34 LICD, et selon l'art. 28 al. 1 LICD, les contribuables exerçant une activité lucrative indépendante peuvent déduire les frais qui sont justifiés par l'usage commercial ou professionnel. L'art. 35 let. a et e LICD précise aussi que les frais d'entretien du contribuable et de sa famille, y compris les dépenses privées résultant de sa situation professionnelle de même que les impôts de la Confédération, des cantons et des communes sur le revenu, sur les gains immobiliers et sur la fortune, ainsi que les impôts étrangers analogues ne peuvent pas être déduits (voir aussi art. 9 al. 4 LHID). 6.2. Les art. 158 al. 2 LICD et 42 al. 3 LHID prescrivent, à l'instar du droit fédéral, que les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante doivent joindre à leur déclaration les extraits de comptes signés (bilan, comptes de résultats) de la période fiscale ou, à défaut d'une comptabilité tenue conformément à l'usage commercial, un état des actifs et des passifs, un relevé des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et apports privés. Comme en matière d'impôt fédéral direct, la production d'une comptabilité ou de relevés non probants autorise l'autorité de taxation à effectuer la taxation par estimation conformément aux art. 164 al. 2 LICD et 46 al. 3 LHID. 6.3. En présence de règles similaires (droit harmonisé), les considérants développés ci-dessus peuvent être transposés en droit cantonal. Pour les mêmes motifs que ceux invoqués en matière d'impôt fédéral direct, il se justifie d'admettre partiellement le recours déposé en matière d'impôt cantonal dans le sens que la décision sur réclamation du 10 février 2020 est annulée et le dossier est renvoyé à l'autorité intimée pour nouvelle décision dans le sens des considérants. 7. Il n'est pas perçu de frais (voir art. 131 CPJA). L'avance de frais par CHF 400.- est restituée au recourant.

Tribunal cantonal TC Page 9 de 9 604 2020 14/15 la Cour arrête : I. Impôt fédéral direct (604 2020 14)

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