

# FR\_GERICHTE 604 2021 134 vom 9. November 2022

FR Kantonsgericht, 2022-11-09, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_604\\_2021\\_134](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2021_134)

FR: FR\_GERICHTE 604 2021 134 du 9 novembre 2022

IT: FR\_GERICHTE 604 2021 134 del 9 novembre 2022

## Regeste

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

## Erwägungen

### E. 1

Recevabilité

#### E. 1.1

Déposé le 23 décembre 2021 contre une décision sur réclamation du 14 décembre 2021, le recours a été interjeté dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss de la loi fédérale 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 du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) et 79 ss du code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). Partant, le recours est recevable, tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal. Impôt fédéral direct (604 2021 134)

### E. 2

Devoir de collaboration du contribuable et taxation ordinaire par estimation

#### E. 2.1

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 :

- les comptes annuels signés (bilan, compte de résultats) concernant la période fiscale, ou
- 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. 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 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

Tribunal cantonal TC Page 6 de 15 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. Il n'appartient pas aux autorités fiscales de rétablir la comptabilité défailante du contribuable (arrêt TC FR 604 2020 14/15 du 3 juillet 2020 consid. 3.1 et les références; voir notamment arrêts TF 2C\_189/2016 du 13 février 2017 consid. 6.4.4 et 2A.295/2006 du 16 octobre 2006 consid. 4.1). 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. Il est toutefois possible que, dans un tel cas, l'autorité de taxation renonce à la taxation d'office au profit d'une procédure de taxation ordinaire. Dans la mesure où il lui permet d'éviter les conséquences procédurales d'une taxation d'office, un tel choix ne porte pas préjudice au contribuable concerné. Il n'empêche par ailleurs pas l'autorité fiscale d'établir les éléments imposables par appréciation lorsqu'elle ne dispose pas des éléments nécessaires à former sa conviction (voir arrêt TF 2A.561/2005 du 22 février 2006 consid. 3; arrêts TC FR 604 2016 99 du 16 novembre 2017 consid. 2b; 604 2017 60 du 8 juin 2018 consid. 2.1). Elle doit alors se fonder sur une appréciation consciencieuse des éléments imposables connus et tendre à s'approcher le plus possible de la réalité, en s'appuyant 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 faits sont imprécis ou incertains, moins l'autorité de taxation peut se rapprocher de la réalité avec certitude (voir arrêts TC FR 604 2016 99 du 16 novembre 2017 consid. 3b; 604 2017 60 du 8 juin 2018 consid. 2.1).

## **E. 2.2**

En l'espèce, le Service cantonal des contributions a considéré que la comptabilité de la SNC produite par la recourante n'était pas probante et fixé le revenu de son activité indépendante

par estimation. Il n'a toutefois pas procédé à une taxation d'office au sens de l'art. 130 al. 2 LIFD. En présence d'une taxation ordinaire, la Cour fiscale examinera dès lors la question du revenu de l'activité indépendante avec pleine cognition. Elle se référera par ailleurs aux règles générales du fardeau de la preuve ancrées à l'art. 8 CC et reprises en matière fiscale, dont il résulte 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 (voir ATF 140 II 248 consid. 3.5).

Tribunal cantonal TC Page 7 de 15

### **E. 3**

Question litigieuse Il convient de déterminer si le Service cantonale des contributions était fondé à taxer le revenu de la recourante par estimation, ce qui dépend du point de savoir si la comptabilité de son entreprise peut être qualifiée de probante. Si cette force probante ne peut pas être admise, il faudra alors examiner si la taxation ordinaire à laquelle a procédé le Service cantonal des contributions est conforme aux exigences légales.

### **E. 4**

Force probante de la comptabilité

#### **E. 4.1**

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. Ainsi, à l'image de ce qui prévaut pour l'imposition du bénéfice des personnes morales, l'imposition du revenu provenant d'une activité lucrative indépendante exercée par un contribuable qui tient une comptabilité (que la loi l'y oblige ou non) repose sur le bénéfice tel qu'il découle du bilan commercial (principe de l'autorité du bilan; "Massgeblichkeitsprinzip"). Il faut que sa comptabilité respecte les règles de la comptabilité commerciale, c'est-à-dire notamment les dispositions des articles 957 à 964 du code des obligations (CO; RS 220). Les comptes établis conformément aux règles du droit commercial lient les autorités fiscales à moins que le droit fiscal ne prévoie des règles correctrices particulières. L'autorité du bilan commercial (art. 662a CO) tombe en revanche lorsque des normes impératives du droit commercial sont violées ou que des normes fiscales correctrices l'exigent (art. 58 LIFD; voir arrêts TF 2C\_370/2016 du 28 mars 2017 consid. 2.2 et les références, ainsi que 2C\_618/2015 du 29 février 2016 consid. 4.1, rendus en matière de droit fédéral harmonisé). En principe, on ne peut 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 (voir arrêts TF 2C\_370/2016 du 28 mars 2017 consid. 2.2 et les références et 2C\_618/2015 du 29 février 2016 consid. 4.1). La comptabilité n'est pas tenue correctement lorsque les lacunes qu'elle présente l'affectent dans son ensemble ou dans une partie importante, ou lorsque certaines écritures sont fausses ou ont été omises. La comptabilité est insuffisante lorsqu'elle doit être complétée postérieurement, lorsqu'elle n'est pas tenue chronologiquement, lorsqu'elle comprend des

postes généraux en lieu et place d'indications détaillées et lorsque le livre de caisse n'est pas tenu régulièrement. La comptabilité perd aussi sa valeur probante lorsque les preuves des écritures font défaut (arrêt TC FR 604 2011 18 du 15 juin 2012 consid. 2b et les références).

#### **E. 4.2**

En l'espèce, dans sa décision sur réclamation, le Service cantonal des contributions remet en question la tenue régulière des comptes sur le plan formel. Il explique qu'à la suite de l'expertise

Tribunal cantonal TC Page 8 de 15 du 26 août 2021, il en est ressorti « des lacunes concernant la tenue des documents de base notamment liées à la tenue de la caisse ». Il indique que le compte caisse n'a pas été tenu selon l'usage commercial étant donné que le solde est négatif dès le 11 mai 2019 et jusqu'au 31 décembre 2019. Il mentionne que « au 31 décembre 2019 un ajustement est comptabilisé pour arriver à un solde positif. Le fait que l'erreur provienne de 2018 et que celle-ci ait été reportée en 2019 ne peut en aucun cas justifier une caisse erronée, a contrario cela démontre bien que la caisse et le solde en espèces ne coïncident jamais et durant l'intégralité de l'exercice ». Il ajoute que l'erreur de comptabilisation de la charge E.\_\_\_\_\_ de CHF 5'573.- au lieu de CHF 573.- témoigne du manque de rigueur dans la tenue de la caisse. Il relève que l'absence d'annonce de prélèvement privés démontre qu'il y a nécessairement un décalage entre le solde effectif en espèces et le montant qui apparaît dans le compte caisse. Quant à la recourante, elle relève que « même si des erreurs ont été constatées dans la comptabilité de la SNC, erreurs ayant été au demeurant pu être expliquées, rien ne permet de démontrer en l'occurrence qu'une partie du chiffre d'affaires réalisé en 2019 n'aurait pas été comptabilisé. Il en résulte que la marge réduite de 35% seulement réalisée en 2019 doit être exceptionnellement reconnue et que le bénéfice de la SNC doit être corrigé du seul montant de CHF 5'000.- admis par [la recourante] dans [sa] réclamation [...] ». Il sied de relever de prime abord qu'il ressort du rapport de révision du 26 août 2021 qu'il existe un compte caisse et un compte réserve. Ce dernier compte correspondrait au « coffre-fort » des associées. Il est en outre expliqué que par ce compte réserve, les associées s'acquittent des factures des fournisseurs et qu'il s'agit ainsi d'un deuxième compte caisse. Ces éléments n'ont pas été contestés lors de la procédure de réclamation et dans le cadre du présent recours, si bien qu'il peut être établi que le compte « 1106 Réserve » est effectivement un compte de liquidités. Cela étant, force est de constater, avec le Service cantonal des contributions, qu'à la lecture de la comptabilité de la recourante, le compte « 1106 Réserve » présente un solde négatif du 11 mai 2019 au 31 décembre 2019 – avant l'ajustement solde réserve au 1er janvier 2019 (erreur...) » du 31 décembre 2019 de CHF 8'802.55 –. Alors que, par nature, le solde d'un compte de liquidités est positif et ne peut dans aucun cas être négatif. Du point de vue formel, si ce seul élément permet déjà d'éveiller de forts doutes quant à la valeur probante de la comptabilité dans son ensemble, l'exactitude de la comptabilité de la SNC peut d'autant plus être remise en cause au vu de la charge de marchandise E.\_\_\_\_\_ comptabilisée dans le compte « 1106 Réserve » à hauteur de CHF 5'573.- au lieu de CHF 573.-, selon la pièce justificative en mains du Service cantonal des contributions et de l'admission sur ce point par la recourante. Enfin, la recourante indique que des erreurs ont été constatées dans la comptabilité de la SNC mais que celles-ci ont pu être expliquées. Or, dans le cadre de la procédure de réclamation, la recourante, par le biais de son ancienne mandataire, s'est contentée d'indiquer que le solde négatif du compte de liquidités en

question provenait de l'exercice 2018 et qu'il s'agissait uniquement « d'une banale correction de fait ». Cette allégation n'est d'aucune pertinence étant donné que le solde du compte réserve est en négatif dès le 11 mai 2019 et qu'aucun lien en rapport à la période fiscale 2018 n'a été démontré par la recourante. Qui plus est, dans le cadre du présent recours, celle-ci, par l'intermédiaire de son nouveau mandataire, ne tente aucunement d'expliquer l'anomalie liée au solde négatif figurant au compte de réserve litigieux.

Tribunal cantonal TC Page 9 de 15 Compte tenu de ce qui précède, c'est à bon droit que le Service cantonal des contributions a dénié toute force probante à la comptabilité établie par la SNC pour l'exercice 2019, ce qui lui permettait sur le principe de s'écarter des chiffres ressortant des comptes de la SNC pour estimer le revenu imposable réalisé par la recourante durant cette année.

## **E. 5**

Estimation du revenu selon l'évolution de fortune et la marge brute obtenue dans la branche d'activité

### **E. 5.1**

Reste à examiner la pertinence du calcul de l'estimation du revenu que le Service cantonal des contributions a effectué.

### **E. 5.2**

Pour rappel, l'autorité fiscale peut établir les éléments imposables par appréciation en prenant notamment en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable (art. 130 al. 2 LIFD). Ces méthodes d'estimation ne sont pas exhaustives (arrêt TC FR 4F 06 88/89 du 21 avril 2006 consid. 5b). Les coefficients expérimentaux constituent une méthode importante pour établir les éléments à fixer par estimation. Ils expriment en constantes d'économie d'entreprise la situation des bénéficiaires de branches professionnelles spécifiques. Les coefficients expérimentaux ne sont certes ni des tarifs légaux, ni des moyens de preuve irréfutables, mais des lignes directrices pour l'estimation qui reposent sur une présomption d'exactitude naturelle. En tant que tels, ils sont destinés à pallier l'estimation d'un état de fait incertain (arrêt TC FR 4F 06 88/89 du 21 avril 2006 consid. 5b et les références). Il convient de bien distinguer la fonction des coefficients expérimentaux qui permettent de vérifier la validité matérielle d'une comptabilité commerciale tenue en bonne et due forme de celle, prévue par l'art. 130 al. 2 LIFD, qui permet d'arrêter un bénéfice imposable lorsque la comptabilité n'a pas de valeur probante. Lorsqu'il s'agit de vérifier la validité matérielle d'une comptabilité commerciale tenue en bonne et due forme, la marge commerciale à vérifier ne s'écarte de manière manifeste des données d'expérience que si elle se situe en dehors des limites de la dispersion, soit lorsque les résultats comptabilisés se situent en dehors des limites – supérieure et inférieure – de la dispersion que l'on appelle le « quartile central ». C'est à l'administration fiscale de démontrer cet écart manifeste. En revanche, lorsqu'il s'agit d'arrêter un bénéfice imposable en l'absence de valeur probante de la comptabilité, le coefficient expérimental ne devra être écarté que s'il est manifestement inexact, ce qu'il incombe au contribuable de démontrer (arrêt TF 2C\_370/2016 et 2C\_371/2016 du 28 mars 2017 et les références, in RDAF 2017 II p. 456, p. 459; arrêt TF 2C\_419/2010 du 13 octobre 2010 consid. 3.2; pour la notion de quartile central voir ATF 106 Ib 311 consid. 3c et 3d).

### **E. 5.3.1**

En l'espèce, le Secteur des indépendants du Service cantonal des contributions a établi un rapport de révision de la SNC relatif aux périodes fiscales 2019 et 2020. Il a expliqué, s'agissant de la période fiscale 2019, que des lacunes ressortaient de la comptabilité et a indiqué que « le produit du travail de l'année 2019 [était] arrêté par estimation à CHF 75'000.- ». La décision de taxation établie le 21 octobre 2021 se réfère au rapport précité et reprend le revenu estimé à CHF 37'500.- (par associée).

Tribunal cantonal TC Page 10 de 15 Dans sa décision sur réclamation du 14 décembre 2021, le Service cantonal des contributions indique qu'il s'appuie sur ledit rapport de révision et qu'une reprise de CHF 30'000.- doit être retenue sur la base « de l'évolution de fortune ou sur les résultats qui sont obtenus dans la branche en question ». Il ajoute qu'il s'est principalement basé sur la marge brute ressortant de l'activité de C. \_\_\_\_\_ dans le canton de Fribourg, qui s'élèverait en moyenne à 49% selon ses constatations, et qu'il a fait preuve de retenue en choisissant le coefficient le plus favorable à la recourante, soit une « marge brute I » de 43%. Il précise que ce taux correspond également à la moyenne des marges brutes réalisées par la SNC durant les années 2017, 2018 et 2020. Dans ses observations du 5 avril 2022, il explique comme suit le calcul qui l'a conduit au chiffre d'affaires théorique de la SNC et donc à la reprise de CHF 30'000.- : « Dès lors que la comptabilité est écartée, [le Service cantonal des contributions] se fonde sur les charges de marchandises pour remonter au chiffre d'affaires théorique. Ainsi, pour l'exercice commercial 2019 les charges de matières et de marchandises s'élèvent à CHF 147'696.- qui représentent 57% ( $100\% - 57\% = 43\%$ ) et que par conséquent le chiffre d'affaires théorique se monte à CHF 259'954.-. De ce dernier est soustrait le chiffre d'affaires initial ressortant des comptes CHF 228'479.- pour obtenir la reprise de CHF 31'115.- qui a été arrondie à CHF 30'000.- ».

### **E. 5.3.2**

Il sied d'abord de relever qu'à défaut de valeur probante de la comptabilité, la pratique du Service cantonal des contributions consistant à se référer à un coefficient expérimental pour fixer le chiffre d'affaires réalisé – et partant le bénéfice obtenu – est en soi admissible. Une telle pratique doit toutefois permettre à la contribuable de savoir quels sont les critères pris en compte pour la fixation des taux expérimentaux qui ont servi à l'estimation du bénéfice de sa société. Si les chiffres de référence ne se fondent pas sur des statistiques générales publiées et contrôlables, la recourante devrait pouvoir connaître à tout le moins les caractéristiques principales des commerces pris comme base de comparaison (p. ex. indications générales sur la situation, le type de prestations effectuées), l'ordre de grandeur du chiffre d'affaires qu'ils réalisent et le nombre de commerces servant de référence. Or, en l'espèce, le Service cantonal des contributions ne donne aucune indication à cet égard. On peut tout au plus déduire de sa décision sur réclamation qu'il a procédé à une comparaison entre des activités de « C. \_\_\_\_\_ », qu'il en est ressorti une marge brute I de 49% en moyenne et, a priori, que la marge brute I la plus faible (« coefficient le plus favorable à la recourante ») était de 43%, sans autre précision sur le type de commerce concerné. Ces indications très sommaires ne permettent pas à la Cour de céans d'examiner le bien-fondé des chiffres expérimentaux précités et par conséquent leur application dans le cas d'espèce.

### **E. 5.3.3**

Quoi qu'il en soit, le coefficient expérimental – de 49% – auquel l'autorité intimée fait référence n'est ici d'aucune pertinence. Il ressort en effet du dossier de la cause que le Service cantonal des contributions s'en est écarté assez largement pour finalement estimer le chiffre d'affaires réalisé selon lui par la SNC en appliquant un taux de marge brut I de 43%, correspondant non seulement au chiffre de référence précité, mais également à la moyenne des marges brutes de la SNC des années 2017, 2018 et 2020. C'est sur cette base qu'il a procédé à la reprise litigieuse de CHF 30'000.- (par associée). Ce dernier calcul ne peut toutefois pas être suivi pour les motifs qui suivent. Dans un premier temps, le Service cantonal des contributions n'explique aucunement la raison qui l'a conduit à procéder à l'établissement d'une moyenne sur trois périodes fiscales pour déterminer le pourcentage de marge brute qui doit selon lui être appliqué pour la période 2019. Il est d'ailleurs étonnant qu'il se soit basé sur une telle moyenne sans avoir analysé la force probante des comptes

Tribunal cantonal TC Page 11 de 15 des périodes fiscales qui lui ont servi de point de comparaison et sans même établir quelles seraient les causes ou les manquements spécifiques à la période 2019. Ensuite, si l'utilisation d'un coefficient expérimental, en l'absence de valeur probante de la comptabilité, est admise par la jurisprudence, c'est en raison de son caractère objectif et du fait qu'il peut être considéré comme une norme de référence fiable, adaptée aux circonstances particulières du cas. Or, on ne saurait en dire de même d'une moyenne calculée de façon aléatoire sur trois ans, en prenant en compte les deux années précédant et l'année suivant l'exercice comptable à évaluer. Cela est encore moins le cas lorsque, comme en l'espèce, on est en présence d'une société en forte croissance, de telle sorte que les chiffres pris comme référence sont susceptibles de présenter des biais de comparaison (comptes 2017 : chiffre d'affaires de CHF 108'227.-, marge brute I de 44% ; comptes 2018 : chiffre d'affaires de CHF 158'895.-, marge brute I de 46% ; comptes 2019 : chiffre d'affaires de CHF 228'479.-, marge brute I de 35% ; comptes 2020 : CHF 272'219.-, marge brute I de 40% ; comptes 2021 : CHF 354'392.25, marge brute I de 41%). En effet, il est vraisemblable que dans une telle phase de croissance, certains paliers soient plus difficiles à franchir, avec une variation possible des marges brutes d'une année à l'autre. A cet égard, les explications fournies par la recourante, selon lesquelles, en raison de l'augmentation des volumes de commandes, la SNC a dû faire appel à partir de 2019 à un nouveau fournisseur pratiquant des prix plus élevés, mais n'a adapté ses propres prix à la hausse qu'à partir de 2021, sont a priori crédibles (voir également comparaison de factures, pièce 7 du bordereau du recours). Elles permettent d'expliquer à tout le moins en partie la baisse significative du taux de marge brute I ressortant de la comparaison des comptes établis pour les exercices 2017 et 2018, d'une part, et pour les exercices 2019 et suivants d'autre part. Dans ces conditions, la moyenne des taux de marge brute I ressortant des comptabilités 2017, 2018 et 2020 ne saurait suffire pour permettre d'estimer de façon fiable le taux de marge brute I pour l'année 2019.

#### **E. 5.3.4**

Il résulte de ce qui précède que le taux de 43% de marge brute I appliqué par le Service cantonal des contributions pour estimer le chiffre d'affaires – et partant le bénéfice – réalisé par la SNC en 2019 ne peut pas être confirmé. En effet, il existe suffisamment d'éléments remettant en cause l'exactitude de ce coefficient. A cela s'ajoute que le montant des charges de marchandises sur lequel se fonde l'estimation en question paraît lui aussi erroné. En effet, les comptes produits par la SNC font certes ressortir un total des charges de marchandises de CHF 147'696.-. Il a toutefois été vu ci-dessus que ce total comprend un

montant de CHF 5'573.- comptabilisé par erreur en lieu et place d'une charge de CHF 573.- (voir ci-dessus consid. 4.2). En conséquence, il aurait a priori fallu se baser sur des charges de marchandises totales de CHF 142'696.- (CHF 147'696.- – CHF 5'000.-) pour estimer le chiffre d'affaires réalisé par la SNC en 2019. On peut encore relever que, en prenant en considération le montant précité de CHF 142'696.- au titre de charges de marchandises, et en le comparant au chiffres d'affaires de CHF 228'479.- ressortant des comptes, la marge brute I s'établirait à 37.5% (et non plus à 35%), soit un taux relativement proche de celui de 40% qui ressort des comptes établis par la SNC pour 2020. Cela étant, le fait que le Service cantonal des contributions n'a pas remis en question ces derniers comptes ne permet pas à la recourante de revendiquer sur la base de ce seul constat l'application de ce taux de 40% pour procéder à l'estimation de son chiffre d'affaires pour l'exercice 2019. En effet, il ne faut pas perdre de vue le double usage des coefficients expérimentaux (voir ci-dessus consid. 5.2). Il est ainsi tout à fait possible qu'une marge brute I de 40% ne permette pas de conclure au caractère non probant de la comptabilité, par exemple car ce taux se situe encore dans les limites

Tribunal cantonal TC Page 12 de 15 du « quartile central » ressortant des statistiques de référence. Mais cela ne signifie pas forcément que la contribuable a droit à l'application de ce taux pour estimer le bénéfice réalisé lors de l'exercice précédent. En effet, la question se pose différemment lorsqu'il s'agit, comme pour l'année 2019, d'arrêter un bénéfice imposable en l'absence de valeur probante de la comptabilité. Dans ce cas, il appartient à l'administration fiscale de se fonder sur les chiffres expérimentaux qui correspondent le plus à la situation de la contribuable, en les adaptant au besoin à la situation spécifique de celle-ci. Il en résulte que la contribuable ne peut alors pas revendiquer l'application systématique d'un chiffre de référence qui se situerait à la limite inférieure du « quartile central » et qui lui serait dès lors le plus favorable.

#### **E. 5.4**

Il résulte de l'ensemble de ce qui précède que l'estimation effectuée par le Service cantonal des contributions, fondée notamment sur un montant des charges totales de marchandises non corrigé et sur un taux de marge brute I correspondant à une moyenne de celles ressortant de plusieurs périodes fiscales – antérieures et postérieures à la période en cause – n'est pas adéquate, une telle estimation ne se fondant pas sur une appréciation consciencieuse des éléments imposables connus. Dans ces circonstances, la décision attaquée doit être annulée et la cause renvoyée au Service cantonal des contributions pour qu'il procède à une nouvelle estimation du bénéfice de la SNC fondée sur des bases objectives et vérifiables, adaptées au besoin à la situation particulière de la recourante telle qu'elle ressort de ses écritures. A cet égard, il est envisageable à ce stade que cette estimation prenne en compte le montant corrigé de CHF 142'696.- au titre de charges de marchandises, ainsi qu'un taux de marge brute I de 40%, voire de 41%, dans la ligne de ceux ressortant des comptes 2020 et 2021. A condition toutefois que ces taux correspondent aux normes d'expérience auxquelles devra se référer le Service cantonal des contributions en les adaptant si nécessaire aux circonstances spécifiques propres à la SNC.

#### **E. 6**

Sort du recours 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 14 décembre 2021 est annulée et la cause est renvoyée au Service cantonal des contributions pour nouvelle

décision dans le sens des considérants. Impôt cantonal (604 2021 135)

## **E. 7**

Reprise du raisonnement appliqué pour l'impôt fédéral direct

### **E. 7.1**

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 19 al. 1 LICD).

### **E. 7.2**

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.

Tribunal cantonal TC Page 13 de 15 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.

### **E. 7.3**

En présence de règles similaires (droit harmonisé), les considérants développés ci-dessus relatifs à l'impôt fédéral direct peuvent être transposées en droit cantonal.

## **E. 8**

Sort du recours Pour les mêmes motifs qu'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 14 décembre 2021 est annulée et la cause est renvoyée au Service cantonal des contributions pour nouvelle décision dans le sens des considérants.  
Frais et dépens

### **E. 9.1**

Selon l'art. 133 CPJA, des frais de procédure ne peuvent pas être exigés de la Confédération, de l'Etat, des communes et d'autres personnes de droit public, ainsi que des particuliers et des institutions privées chargées de tâches de droit public, à moins que leurs intérêts patrimoniaux ne soient en cause. En l'espèce, même si le recours est partiellement admis, des frais ne peuvent pas être mis à la charge de l'Etat dans la mesure où les contributions publiques ne font pas partie des intérêts patrimoniaux d'une collectivité publique au sens de l'art. 133 CPJA (RFJ 1992 p. 206 ss et 188 ss, consid. 5). Il n'est en conséquence pas perçu de frais.

### **E. 9.2**

Selon l'article 137 al. 1 CPJA, notamment en cas de recours devant une autorité statuant en dernière instance cantonale, l'autorité de la juridiction administrative alloue, sur requête, à la partie qui obtient gain de cause une indemnité pour les frais nécessaires qu'elle a engagés pour la défense de ses intérêts. En ce qui concerne la répartition des frais judiciaires et des dépens, le renvoi de la cause pour nouvel examen et décision revient à obtenir gain de cause

au sens de ce qui précède, indépendamment du fait qu'une conclusion ait ou non été formulée à cet égard, à titre principal ou subsidiaire (ATF 141 V 281 consid. 11.1, 137 V 210 consid. 7.1). Ayant ainsi obtenu gain de cause, la recourante a droit à des dépens. La liste de frais déposée le 20 octobre 2022 par son mandataire, concernant tant la présente procédure que les causes 604 2021 131 et 604 2021 132 relatives à la taxation de l'associée de la recourante, fait état de 23h30 de travail au tarif de CHF 180.-/heure applicable en matière d'assistance judiciaire. Compte tenu du fait que cette liste contient plusieurs opérations relevant de la pure gestion administrative du dossier et de démarches relatives à la requête d'assistance judiciaire qu'il n'y a pas lieu d'indemniser, la durée de travail admise pour la fixation des dépens sera réduite à 20 heures et indemnisée au tarif horaire de CHF 250.- applicable en matière de dépens, à raison de la moitié dans la présente procédure. L'indemnité de partie à laquelle la recourante peut prétendre pour ses frais de défense est ainsi fixée à CHF 2'500.- d'honoraires, plus des débours

Tribunal cantonal TC Page 14 de 15 fixés forfaitairement à CHF 50.-, plus CHF 196.35 au titre de la TVA à 7,7 %, soit à un total de CHF 2'746.35, et mise à la charge de l'Etat.  
Assistance judiciaire (604 2022 66)

#### **E. 10**

La requête d'assistance judiciaire gratuite totale (604 2022 66), devenue sans objet en raison de l'admission du recours et de l'indemnité qui a été allouée à la recourante pour ses dépens, est rayée du rôle. (dispositif en page suivante)

Tribunal cantonal TC Page 15 de 15 la Cour arrête : Impôt fédéral direct (604 2021 134)

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