

# FR\_GERICHTE 604 2021 26 vom 10. Februar 2022

FR Kantonsgericht, 2022-02-10, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_604\\_2021\\_26](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2021_26)

FR: FR\_GERICHTE 604 2021 26 du 10 février 2022

IT: FR\_GERICHTE 604 2021 26 del 10 febbraio 2022

## Regeste

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

## Erwägungen

### E. 1

Interjeté en temps utile et dans les formes légales auprès de l'autorité judiciaire compétente par l'un des époux A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_, le recours est recevable. Pour que les recours et autres écrits soient réputés introduits en temps utile, il suffit que l'un des époux ait agi dans les délais (art. 113 al. 3 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11], 40 al. 3 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14) et 144 al. 3, 1ère phrase, de la loi fribourgeoise du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs [LICD; RSF 631.1]).

### E. 2

Le litige porte sur le point de savoir si c'est à bon droit que l'autorité intimée a déclaré irrecevable la réclamation du 19 novembre 2020. Dès lors que la question juridique à trancher est réglée de la même façon en droit fédéral et dans le droit cantonal harmonisé, le Tribunal rendra un seul arrêt, valant pour l'impôt fédéral direct (IFD), d'une part, et l'impôt cantonal (IC), d'autre part (cf. ATF 142 II 293 consid. 1.2 et la référence). Impôt fédéral direct (604 2021 26)

### E. 3.1

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. 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).

### E. 3.2

Selon l'art. 130 al. 2 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), l'autorité de taxation effectue la taxation d'office sur la base d'une appréciation

Tribunal cantonal TC Page 4 de 7 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. Elle peut prendre en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable. Selon la jurisprudence, l'autorité de taxation appelée à évaluer d'office le revenu imposable d'un contribuable doit tenir compte, selon sa propre appréciation, de toutes les données disponibles au moment de prendre sa décision. On ne peut toutefois exiger de l'autorité de taxation qu'elle effectue des enquêtes et qu'elle procède à des éclaircissements par trop détaillés, en particulier lorsqu'elle ne dispose pas d'éléments probants (arrêt TF 2C\_620/2018 du 28 février 2019 consid. 6.4 et les références). L'autorité fiscale n'a ainsi pas à s'acquitter des obligations de procédure omises en lieu et place du contribuable.

### **E. 3.3**

Le contribuable qui a été 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 (art. 132 al. 3 LIFD). En l'absence de sommation préalable à la taxation d'office, l'art. 132 al. 3 LIFD ne s'applique pas (arrêt TF 2C\_203/2019 du

### **E. 3.4**

L'existence d'une réclamation motivée, accompagnée de l'indication des moyens de preuve, constitue une condition de recevabilité (ATF 131 II 548 consid. 2.3 et les références). 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 retenu à bon droit que le réclamant n'avait pas 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 (ATF 131 II 548 consid. 2.3 in fine). 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\_435/2018 du 24 mai 2018 consid. 6.2).

Tribunal cantonal TC Page 5 de 7

### **E. 4**

juillet 2019 consid. 3.3 et la référence). L'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. 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 et communiquer tous les renseignements utiles à sa

taxation. Il ne peut pas se limiter à une contestation globale ou à une contestation partielle de positions uniques, car cela ne permet pas d'examiner d'emblée si la taxation d'office est manifestement inexacte. Il doit bien plus exposer en quoi celle-ci ne correspond pas à la situation réelle et mentionner les moyens de preuve y relatifs. Ce n'est qu'ainsi que toute incertitude quant à l'état des faits peut être écartée. Cette preuve doit en outre être complète, de simples preuves partielles ne suffisant pas (arrêts TF 2C\_544/2018 du 21 décembre 2018 consid. 4.1.1; 2C\_84/2018 du 10 août 2018 consid. 5; 2C\_978/2011 du 24 avril 2012 consid. 2 et les références).

#### **E. 4.1**

Dans la décision sur réclamation du 16 février 2021, l'autorité intimée a exposé qu'elle avait requis des époux A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_ des documents et des informations complémentaires afin de vérifier l'exactitude des revenus déclarés le 31 janvier 2020, puis sommé les intéressés de les produire le 31 juillet 2020. Elle avait encore imparti aux intéressés un ultime délai pour lui faire parvenir les documents et renseignements manquants dans le cadre de la procédure de réclamation. Les époux A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_ n'avaient pas donné suite à ces différentes demandes. Le SCC s'était dès lors vu contraint de déclarer la réclamation irrecevable.

#### **E. 4.2**

A. \_\_\_\_\_ reproche à l'autorité intimée de n'avoir fourni aucune explication au soutien de la fixation d'un montant de CHF 100'000.- au titre du revenu provenant de l'exercice de son activité indépendante. Il considère que le SCC n'a par ailleurs tenu aucun compte de sa réclamation.

#### **E. 4.3**

En se limitant à mentionner dans la réclamation du 19 novembre 2020 qu'il n'était «pas d'accord» avec l'estimation effectuée par l'autorité intimée de son revenu provenant de l'exercice d'une activité indépendante, le recourant ne s'est en l'espèce nullement prêté à la collaboration requise par la loi que son épouse et lui-même avaient déjà négligée en procédure de taxation. Les époux n'ont en particulier pas produit – alors qu'ils se sont encore vu offrir par le SCC la possibilité de compléter les motifs de la réclamation – des explications détaillées sur les raisons de la marge brute du restaurant «E. \_\_\_\_\_» inférieure à celle moyenne de la branche, le contrat de reprise des actifs et passifs du restaurant «D. \_\_\_\_\_» par «C. \_\_\_\_\_ Sàrl» (respectivement la comptabilité complète du restaurant «D. \_\_\_\_\_» pour la période fiscale 2018) et le bilan initial de la société C. \_\_\_\_\_ Sàrl. Au vu du caractère particulièrement sommaire de la réclamation, qui ne contenait aucun élément de fait et encore moins d'offres de preuves, l'autorité intimée était par conséquent fondée à ne pas entrer en matière. Dans cette mesure, il n'y a pas lieu d'examiner les critiques des recourants concernant la taxation d'office elle-même; admettre le contraire reviendrait en effet à vider de leur sens les exigences formelles prévues par la loi, dès lors qu'il suffirait au contribuable ayant négligé de remplir ses obligations de réparer les conséquences prévues par la loi dans le cadre de la procédure de recours (consid. 3.3 supra).

#### **E. 5**

En tant qu'il porte sur l'impôt fédéral direct, le recours doit être rejeté. Impôt cantonal (604 2021 40)

### **E. 6.1**

Sur le plan cantonal, 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 physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante de joindre à leur déclaration les extraits de comptes signés (bilan, comptes de résultat) de la période fiscale ou, en cas de tenue d'une comptabilité simplifiée en vertu de l'article 957 al. 2 du code des obligations, 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).

Tribunal cantonal TC Page 6 de 7 Le contribuable doit de plus faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte en fournissant notamment, sur demande du Service cantonal des contributions, des renseignements oraux ou écrits, en présentant ses livres comptables, pièces justificatives et autres attestations ainsi que les pièces concernant ses relations d'affaires, dans les limites du secret professionnel légalement protégé (art. 159 al. 1 et 2 LICD; art. 42 al. 1 et 2 LIHD).

### **E. 6.2**

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 en matière d'impôt fédéral direct (voir consid. 3) peuvent en conséquence être reprises telles quelles pour l'impôt cantonal.

### **E. 6.3**

En présence de règles similaires, le considérant 4.3 concernant l'impôt fédéral direct peut être repris pour les impôts cantonal et communal. Il en résulte que l'autorité intimée était fondée à déclarer irrecevable la réclamation formée à l'encontre de la taxation d'office.

### **E. 7**

Ensuite des éléments qui précèdent, le recours, en tant qu'il porte sur l'impôt cantonal, doit également être rejeté. Frais

### **E. 8**

Selon les art. 144 al. 1 LIFD et 131 CPJA, 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 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA). En l'espèce, les frais doivent être mis à la charge du recourant débouté. Compte tenu de la valeur litigieuse et de l'ensemble des circonstances, ils seront fixés à CHF 800.- et prélevés sur l'avance de frais du même montant. (dispositif en page suivante)

Tribunal cantonal TC Page 7 de 7 la Cour arrête : Impôt fédéral direct (604 2021 26)

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