



**POUVOIR JUDICIAIRE  
GERICHTSBEHÖRDEN**

ETAT DE FRIBOURG  
STAAT FREIBURG

**Tribunal cantonal TC  
Kantonsgericht KG**

Rue des Augustins 3, case postale 630, 1701 Fribourg

T +41 26 304 15 00

[www.fr.ch/tc](http://www.fr.ch/tc)

604 2024 124

604 2024 125

## **Arrêt du 25 février 2025**

### **Cour fiscale**

#### **Composition**

Président :

Marc Sugnaux

Juges :

Dina Beti, Daniela Kiener

Greffière :

Angélique Marro

#### **Parties**

**A. \_\_\_\_\_, recourant**

contre

**SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité intimée**

#### **Objet**

Impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques – taxation par estimation du revenu de l'activité indépendante – force probante de la comptabilité

Recours du 9 septembre 2024 contre la décision sur réclamation du 27 août 2024 relative à l'impôt fédéral direct et à l'impôt cantonal de la période fiscale 2022

## considérant en fait

A. A. \_\_\_\_\_ (ci-après: le recourant), domicilié dans le canton de Fribourg, était titulaire de la raison individuelle B. \_\_\_\_\_, inscrite au registre du commerce le 23 avril 2021 et active dans le domaine de l'exportation de voitures. Cette entreprise a été radiée du registre du commerce le 13 juin 2022 par suite de cessation d'activité (cf. Feuille officielle du commerce du 16 juin 2022). Pour la période fiscale 2022, le recourant a annoncé une perte de CHF 26'342.- à titre de revenu d'activité indépendante pour son activité dans B. \_\_\_\_\_. A l'appui de sa déclaration fiscale, il a produit le bilan et le compte de résultat de sa raison individuelle.

Le 28 mai 2024, le Service cantonal des contributions (ci-après: SCC) a imparti au recourant un délai de 10 jours pour produire des documents et informations complémentaires, soit le grand-livre complet, les détails des charges « salaires » et les justificatifs pour les charges accessoires et les charges véhicules. Par courriel du 7 juin 2024, le fiduciaire du recourant a remis le grand-livre 2022. Il a indiqué que tous les documents avaient été retournés au recourant. En outre, il a précisé qu'une partie des écritures avaient été passées sans justificatif et uniquement sur la base des explications données par le recourant.

B. Par avis de taxation ordinaire du 27 juin 2024 relatif à l'impôt cantonal et à l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2022, le SCC a arrêté un revenu d'activité indépendante de CHF 30'000.- (code 1.210), sur la base d'une estimation. Le revenu imposable retenu pour l'impôt cantonal était de CHF 26'566.- et celui pour l'impôt fédéral direct de CHF 28'766.-.

Le 12 juillet 2024, le recourant a adressé au SCC une réclamation contre l'avis de taxation précité, indiquant ne pas accepter l'estimation du revenu de CHF 30'000.-. Il a précisé que son activité indépendante lui avait énormément coûté. Il avait pu payer ses factures grâce à l'aide de sa famille qui avait vendu une maison à l'étranger pour lui permettre de vivre et de payer ses dettes. A la fin de son activité indépendante en 2022, il avait eu de la peine à trouver un emploi. Il avait finalement dû être aidé financièrement par une association à partir de décembre 2022.

Par correspondance du 24 juillet 2024, le SCC a imparti au recourant un délai de 10 jours pour faire parvenir le grand-livre complet de la comptabilité avec toutes les pièces justificatives, de même que les justificatifs de vente de la maison et du transfert de l'argent en Suisse. Il était indiqué que, si les informations demandées n'étaient pas envoyées dans le délai fixé, le SCC statuerait sur la base du dossier. Le recourant n'a pas réagi dans le délai imparti.

Par décision sur réclamation du 27 août 2024, le SCC a rejeté la réclamation du recourant. Dans la mesure où ce dernier n'avait donné aucune suite au courrier du 24 juillet 2024, il ne pouvait que confirmer la décision prise en procédure de taxation.

C. Le 9 septembre 2024, le recourant interjette recours à l'encontre de la décision sur réclamation, concluant implicitement à son annulation. A l'appui de son recours, il transmet divers documents relatifs à la comptabilité de l'entreprise individuelle, ainsi qu'une liasse de factures et tickets de caisse. Il indique en outre que sa sœur avait vendu sa maison à l'étranger, ce qui lui avait permis de l'aider pour un montant de CHF 16'000.-. Cependant, en raison des difficultés liées à ce transfert international, ce montant lui avait été avancé temporairement par une connaissance résidant en Suisse. Il avait ensuite remboursé ce montant à cette connaissance en 2023. A ce titre, il transmet divers documents intitulés « remboursement de prêt » et « reconnaissance de dettes ».

Le 23 septembre 2024, le recourant verse une avance de frais de CHF 800.-.

Le 26 novembre 2024, le SCC fait parvenir ses observations, concluant au rejet du recours. Un second échange d'écritures n'a pas été ordonné.

D. Il sera fait état du détail des arguments des parties dans les considérants de droit du présent arrêt, pour autant que cela soit utile à la solution du litige.

## en droit

### Recevabilité

1.

Interjeté le 9 septembre 2024 contre une décision 27 août 2024, le recours a été déposé 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 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 2024 124)

2.

*Règles relatives à l'impôt sur le revenu pour les personnes exerçant une activité lucrative indépendante – force probante de la comptabilité*

2.1. Les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante et les personnes morales doivent joindre à leur déclaration les extraits de comptes signés (bilan, compte 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 (art. 125 al. 2 LIFD).

Les exigences auxquelles doivent répondre les pièces comptables 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. Ces exigences sont d'autant plus importantes lorsque le contribuable entend alléguer des faits de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale, qu'il lui incombe de prouver, conformément aux règles générales sur la répartition du fardeau de la preuve en droit fiscal (arrêt TF 9C\_435/2024 du 2 décembre 2024 consid. 5.3 et les références).

2.2. Lorsque les comptes sont établis conformément aux règles du droit commercial, ils 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.

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 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 (arrêt TF 2C\_370/2016 du 28 mars 2017 consid. 2.2 et les références).

3.

### *Règles relatives au devoir de collaborer du contribuable et à la taxation ordinaire par estimation*

3.1. Conformément à l'art. 123 al. 1 LIFD, le SCC établit les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable. La procédure de taxation est ainsi caractérisée par la collaboration réciproque de l'autorité fiscale et du contribuable (procédure de taxation mixte). Le contribuable est tenu de faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD). Il doit en particulier remplir la déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD) et fournir les documents nécessaires (art. 125 LIFD).

Lorsque le contribuable se heurte à une incertitude quant à un élément de fait, il ne doit pas la dissimuler, mais bien la signaler dans sa déclaration. Dans tous les cas, il doit décrire les faits de manière complète et objective (arrêt TF 2C\_129/2018 du 24 septembre 2018 consid. 6.1). Le contribuable porte ainsi la responsabilité de l'exactitude de sa déclaration (arrêt TF 2C\_3/2019 du 4 juillet 2019 consid. 6.2).

3.2. Si le contribuable ne fournit pas les éléments nécessaires à sa taxation, alors l'autorité fiscale est autorisée à effectuer une taxation d'office au sens de l'art. 130 al. 2 LIFD. Dans ce cas, elle 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. Elle peut prendre en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable.

3.3. Lorsque le contribuable ne fournit pas les éléments nécessaires à sa taxation, il est possible que l'autorité de taxation renonce à procéder à une 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. 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 fait sont imprécis ou incertains, moins l'autorité de taxation peut se rapprocher de la réalité avec certitude (arrêt TC FR 604 2020 97/98 du 21 avril 2021 consid. 2.2 et les références).

3.4. S'agissant en particulier de l'estimation du revenu selon l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable, celle-ci se base sur la réflexion selon laquelle le revenu doit s'élever au moins au montant nécessaire pour payer les dépenses ou le train de vie de la personne considérée. De plus, il y a lieu de présumer que la dépense est financée au moyen du revenu imposable. Le contribuable peut toutefois réfuter cette présomption en prouvant qu'il a assumé ses frais d'entretien par des revenus non imposables ou qu'il a réduit sa fortune à cet effet. A l'inverse, il convient d'admettre l'existence d'un revenu dépassant les seules dépenses d'entretien lorsque le contribuable pouvait se constituer de l'épargne. C'est pourquoi il importe de toujours tenir compte de l'évolution de la fortune lors d'une estimation du revenu imposable selon le train de vie (arrêt TC FR 604 2018 81 du 26 avril 2019 consid. 3.1 et les références).

4.

#### *Discussion*

4.1. En l'espèce, il ressort du dossier que les documents comptables transmis au SCC n'étaient pas complets et ne permettaient pas de garantir une saisie complète et fiable du revenu lié à l'activité lucrative indépendante. En particulier, le fiduciaire du recourant a lui-même indiqué qu'une partie des écritures avaient été passées dans la comptabilité de l'entreprise individuelle sur la base des explications du recourant uniquement et sans justificatif.

Par ailleurs, au vu du fait que certaines informations et justificatifs faisaient défaut, un délai a été imparti au recourant pour faire parvenir les documents manquants. Il était précisé que si les informations demandées n'étaient pas transmises dans le délai fixé, il serait statué sur la base du dossier. Le recourant n'a pas réagi, faisant ainsi fi de ses obligations de procédure.

Dès lors, puisque l'exactitude des faits ne pouvait être garantie et que le recourant n'avait pas réagi dans le délai imparti, le SCC était en droit de s'écarter des documents comptables produits et de procéder par voie d'estimation, en prenant en considération l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable au sens de l'art. 130 LIFD.

4.2. Il ressort du calcul de l'évolution de fortune et du minimum vital effectué par le SCC que, pour couvrir ses dépenses privées en 2022, il a manqué au recourant un montant de CHF 33'550.-. Ce solde négatif, arrondi à CHF 30'000.-, a été repris pour fixer par estimation le revenu réalisé par le recourant durant l'année concernée.

Cette manière de procéder est conforme aux règles applicables en la matière et ne prête pas le flanc à la critique.

En outre, les arguments et divers documents dont le recourant se prévaut dans le cadre de la procédure de recours ne permettent pas de s'écarter du revenu tel que déterminé par le SCC. En particulier, la liasse de tickets de caisse et de factures ne permet pas de démontrer avec exactitude le produit de l'activité indépendante et les frais justifiés par l'usage commercial ou professionnel, de manière à suppléer à une comptabilité insuffisante. Il en va de même des explications en lien avec la vente de la maison.

Par conséquent, au vu de ce qui précède, le recours est rejeté et la décision sur réclamation du 27 août 2024 confirmée.

### **Impôt cantonal (604 2024 125)**

5.

5.1. Sur le plan cantonal également, l'art. 154 al. 1 LICD prévoit que le SCC établit les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable. Ce devoir de collaborer du contribuable est prévu par les art. 157s. LICD. En particulier, les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante ont l'obligation de joindre à leur déclaration les extraits de comptes signés ou un relevé des recettes et des dépenses, de l'état de 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).

5.2. Par ailleurs, en droit cantonal harmonisé, l'art. 164 al. 2 LICD concernant le principe de la taxation d'office a un contenu identique à celui de l'art. 130 al. 2 LIFD (voir également l'art. 46 al. 3 LHID).

5.3. Ainsi, en présence de règles similaires, le raisonnement et les références à la jurisprudence concernant l'impôt fédéral direct peuvent être repris pour l'impôt cantonal. Dès lors, pour des motifs identiques à ceux invoqués en matière d'impôt fédéral direct, il se justifie également de rejeter le recours déposé au niveau cantonal.

### **Frais de procédure et indemnité de partie**

6.

Selon les art. 144 al. 1 LIFD et 131 CPJA, les frais de procédure doivent être mis à la charge du de la partie recourante 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, vu le sort du recours, des frais de procédure, fixés au montant de CHF 800.-, sont mis à la charge du recourant. Ils sont prélevés sur l'avance de frais versée.

Pour la même raison, il n'est pas alloué d'indemnité de partie au recourant qui n'est au demeurant pas représenté.

## la Cour arrête :

### Impôt fédéral direct (604 2024 124)

I. Le recours est rejeté.

### Impôt cantonal (604 2024 125)

II. Le recours est rejeté.

### Frais de procédure et indemnité de partie

III. Des frais de procédure de CHF 800.- sont mis à la charge du recourant. Ils sont prélevés sur l'avance de frais de CHF 800.- qu'il a versée.

IV. Il n'est pas alloué d'indemnité de partie.

### Notification

Conformément aux art. 82 ss de la loi sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF; RS 173.110), le présent arrêt peut être porté devant le Tribunal fédéral, à Lucerne, dans les 30 jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public.

La fixation du montant des frais de procédure peut, dans un délai de 30 jours, faire l'objet d'une réclamation auprès de l'autorité qui a statué, lorsque seule cette partie de la décision est contestée (art. 148 CPJA).

Fribourg, le 25 février 2025/anm

Le Président

La Greffière