

TRIBUNAL ADMINISTRATIF DU CANTON DE FRIBOURG

COUR FISCALE

Séance du 22 juin 2007

Statuant sur le recours interjeté le 26 mai 2006
(4F 06 104 et 105)

par

A., à **Y.**, représenté par la fiduciaire Schule-Krieger, Rue Derrière la Tour 4, 1530
Payerne

contre

la décision sur réclamation rendue le 26 avril 2006 par le **Service cantonal des contributions**, Rue Joseph-Piller 13, 1700 Fribourg, relative à l'impôt cantonal et à l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2004,

(perte hors canton; taxation par estimation, comptabilité non probante)

C o n s i d é r a n t :

En fait:

- A. A. exploite un commerce de restauration rapide situé à X. sous la raison individuelle "Z.". Son épouse B. est au bénéfice de rentes AI. Pour la période fiscale 2004, les époux A. ont notamment annoncé une perte de 43'755 francs provenant de cette exploitation. Sous la rubrique "Observations" figurant en dernière page de la déclaration d'impôt, ils ont expliqué qu'ils ont pu vivre grâce à quelques économies (liquide à la maison) d'environ 10'000 francs et grâce à l'aide des familles A. et C. pour environ 10'000 francs. Ils ont indiqué que la perte d'exploitation déclarée provenait de la détérioration de la santé du contribuable suite à un accident qui l'avait obligé à fermer le magasin sur différentes périodes.

Le 18 janvier 2006, après avoir procédé à un premier examen de leur déclaration d'impôt, le Service cantonal des contributions a invité les époux A. à produire le grand livre complet de la comptabilité 2004 avec toutes les pièces justificatives, le livre de caisse tenu par le contribuable pour l'année 2004 avec les tickets de caisse, des explications sur la marge brute négative, les attestations des 1^{er} et 2^{ème} piliers ainsi que les adresses complètes des personnes qui les ont aidés.

Le 10 février 2006, le Service cantonal des contributions a sommé les époux A. de lui communiquer les renseignements et pièces requises dans un délai de dix jours à défaut de quoi leur taxation interviendrait d'office et une amende pourrait être prononcée à leur encontre.

Par télécopie du 17 mars 2006, la fiduciaire des contribuables a requis une prolongation du délai jusqu'au 15 mars 2006 en expliquant que le contribuable avait été malade à plusieurs reprises et qu'il n'avait pas pu être joint.

Par taxation ordinaire du 23 mars 2006, le Service cantonal des contributions a refusé la perte revendiquée et arrêté le revenu imposable des époux A. à 57'981 francs. Leur impôt fédéral direct a été fixé à 543 francs et leur impôt cantonal sur le revenu à 3'905,40 francs. L'avis de répartition intercantonale annexé à l'avis de taxation indiquait que la fortune mobilière de l'exploitation arrêtée à 20'000 francs était taxée d'office.

- B. Le 31 mars 2006, les époux A. ont formé réclamation par l'intermédiaire de leur fiduciaire. Ils ont relevé qu'une demande de renseignements était en cours, qu'ils ne comprenaient donc pas la taxation et qu'ils remettaient les pièces et renseignements demandés le 18 janvier 2006. Ils ont ajouté qu'ils étaient contribuables à la fois dans le canton de Fribourg et le canton de Vaud, que ce dernier canton n'avait pas encore procédé à la taxation de l'activité indépendante exercée à X. dont le résultat s'était soldé par une grande perte, que la taxation fribourgeoise n'en tenait d'ailleurs pas compte et qu'elle était donc surévaluée. Ils ont conclu à l'annulation de la taxation fribourgeoise, à l'analyse et à la prise en considération des pièces et documents transmis et à ce que le canton de Fribourg attende que le canton de Vaud se détermine sur l'exploitation indépendante exercée à X.

Par courrier du 5 avril 2006, le Service cantonal des contributions a requis des contribuables qu'ils produisent dans un délai de 10 jours le relevé annuel complet 2004 bancaire ou postal sur lesquelles les rentes mensuelles de B. étaient créditées, le relevé annuel et complet 2004 du compte bancaire ..., les factures D. et E. avec la preuve des paiements (le livre de caisse de l'année 2004 par lequel les paiements ont été effectués étant indispensable), une copie du contrat de bail de l'appartement loué par les époux A., à Y., avec la preuve des paiements mensuels ainsi que la preuve des versements des aides reçues de leur famille.

Le 19 avril 2006, le Service cantonal des contributions a rappelé aux contribuables que les réclamations ne contenant ni conclusions ni motifs ni moyens de preuve étaient irrecevables. Il leur a imparti un délai exceptionnel au 28 avril 2006 pour produire les documents requis à défaut de quoi il serait statué sur leur réclamation uniquement sur la base des éléments connus.

Par décision du 26 avril 2007, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation précitée en précisant au préalable que "le domicile fiscal principal des contribuables étant le canton de Fribourg, le canton de domicile est en droit d'analyser les comptes de l'activité indépendante se déroulant dans un autre canton tant et si bien que la perte revendiquée devrait être dans le cas de figure totalement prise en charge par le canton de domicile". Il a encore relevé qu'à la lecture du livre de caisse, il avait observé notamment que la quasi-totalité des achats marchandises avait été payée par la caisse en date du 31 décembre 2004 pour un montant de 52'151,15 francs, et qu'après analyse des différentes factures et de leur paiement, il ressortait que la chronologie des faits ne correspondait pas avec le livre de caisse. C'est ainsi qu'après reconstitution du livre de caisse en tenant compte de la date effective des paiements, lesquels s'échelonnaient sur toute l'année, de nombreux exemples (rentes AI et indemnités perte de gain alimentant la caisse, versements de la Mobilière attestés par relevés bancaires) lui ont permis de constater que la chronologie des écritures n'était absolument pas

prouvée et que les montants n'étaient pas en adéquation avec ce qui ressortait du livre de caisse. Le Service cantonal des contributions a ensuite rappelé en substance que la comptabilité perd sa valeur probante lorsque les preuves des écritures font défaut et comme toutes les opérations transitaient par la caisse, qu'il était primordial que celle-ci soit tenue de façon irréprochable, ce qui n'avait visiblement pas été le cas en 2004.

- C. Le 26 mai 2006, A. a interjeté recours par l'intermédiaire de sa fiduciaire. Il maintient intégralement ses conclusions en exposant tout d'abord que tout le chiffre d'affaires ainsi que tous les frais et marchandises ont été enregistrés et passés correctement, le seul problème semblant être la chronologie. A propos de la marge brute négative, il rappelle qu'il a eu un accident et qu'il a eu beaucoup de difficultés à gérer son exploitation depuis lors, comme l'indiquent les certificats médicaux produits à l'appui du recours. Il souligne que même si le résultat de son exploitation en 2004 est une perte, il s'accroche et continue à travailler, son but n'étant pas d'être assisté. Il fait valoir que sa comptabilité ne peut pas être mise en doute car toutes les pièces justificatives - qu'il a conservées comme il se doit - correspondent à tous les chiffres figurant dans les comptes, et que s'il n'a peut-être pas rédigé sa caisse chaque jour, cela est entièrement justifié par ses douleurs insupportables.

Dans ses observations du 28 juin 2006, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours avec suite de frais. Il rappelle que le chiffre d'affaires a fait l'objet d'écritures mensuelles alors que les achats de marchandises ont été enregistrés en une seule écriture. Le Service cantonal des contributions relève que, contrairement aux faits consignés dans le livre de caisse, les achats sont très réguliers, qu'il a pu constater que tous les mois, le recourant s'est approvisionné auprès de fournisseurs tels que E. et F. Il relève que l'on ne saurait lui faire grief de mettre en doute la valeur probante de la comptabilité si d'autres indices apparaissent tels que solde de caisse négatif ou insuffisance de marge brute. Il estime que le revenu manquant atteignait près de 44'000 francs, ce qui annulait la perte déclarée.

Le 24 août 2006, la fiduciaire de A. a déposé des contre-observations. Elle produit divers justificatifs et explique que la situation du contribuable étant précaire, les récapitulatifs des factures des fournisseurs de la marchandise pour toute l'année 2004 (dont une copie est produite au dossier) ont permis une écriture en fin d'année. Pour les recettes, les montants mensuels ont été enregistrés sur la base des quittances journalières, les additions mensuelles étant effectuées par le contribuable. La fiduciaire relève que cette manière de procéder permet un gain de temps considérable, une diminution des frais de comptabilité et ne permet pas de douter des chiffres figurant dans les

comptes puisqu'ils sont enregistrés sur la base de toutes les pièces justificatives relatives à l'exercice comptable. Elle estime que dans sa reconstitution du livre de caisse, le Service cantonal des contributions n'a tenu compte ni des liquidités déclarées au 31 décembre 2003 ni de l'aide que le contribuable a obtenue de son père. Elle explique la marge brute négative par le fait que le contribuable, qui était souvent obligé de fermer son commerce en raison de ses douleurs, a subi des pertes importantes sur les marchandises périssables qui n'ont pas pu être consommées rapidement.

Dans ses contre-observations du 20 septembre 2006, le Service cantonal des contributions a conclu au rejet du recours. A. en a fait de même dans ses ultimes remarques du 10 octobre 2006. Les arguments détaillés des parties seront repris dans les considérants en droit pour autant que nécessaire.

En droit:

I. Procédure applicable et jonction des causes

1. a) A teneur de l'art. 104 al. 4 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD, RS 642.11), l'organisation des autorités cantonales d'exécution est régie par le droit cantonal, à moins que le droit fédéral n'en dispose autrement. A cet égard, les cantons sont également libres en principe dans l'aménagement et l'organisation de la commission de recours en matière d'impôt (voir R. ZIGERLIG / G. JUD *in* M. ZWEIFEL / P. ATHANAS [édit.], *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2b*, Bâle 2000, n. 3 ss ad art. 104 LIFD). Aussi les al. 1 et 2 de l'art. 4 de l'arrêté du 5 janvier 1995 d'exécution de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (RSF 634.1.11) prescrivent-ils que la procédure de recours devant le Tribunal administratif - lequel est l'instance de recours prévue par l'art. 104 al. 3 LIFD - est réglée par analogie en application des dispositions correspondantes du droit cantonal, sous réserve de dispositions contraires du droit fédéral (voir art. 140 ss LIFD). Il s'ensuit que les règles de procédure de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) et du Code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1) sont applicables à titre subsidiaire.

- b) L'art. 42 al. 1 let. b CPJA prévoit que, pour de justes motifs, des requêtes qui concernent le même objet peuvent être jointes en une même procédure.

En l'espèce, il s'est justifié de joindre dans une même procédure dès l'enregistrement de l'affaire le recours concernant l'impôt fédéral direct (4F 06 104) et le recours concernant l'impôt cantonal (4F 06 105). Les deux taxations en cause forment en effet l'objet d'une seule et même décision sur réclamation et un seul acte de recours a été déposé devant le Tribunal administratif. Par ailleurs, les deux moyens de droit présentent un rapport étroit sous un angle non seulement procédural mais également matériel, dans la mesure où ils soulèvent pour l'essentiel des questions juridiques identiques.

Il n'en demeure pas moins qu'à la lumière de la jurisprudence du Tribunal fédéral (voir ATF 130 II 509 consid. 8.3), il est impératif de distinguer clairement, dans leur motivation et dans leur dispositif, les deux décisions à rendre par la Cour fiscale (impôt fédéral direct et impôt cantonal). En cas de contestation du présent arrêt devant le Tribunal fédéral suisse, il y aurait également lieu de distinguer dans le mémoire de recours les conclusions et les griefs propres à chaque impôt concerné.

II. Impôt cantonal (4F 06 105)

2. Le recours, déposé 26 mai contre une décision du 26 avril 2006, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 50 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RSF 642.14), 180 LICD, 30 CPJA et 79 ss CPJA. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt cantonal.
3. a) Les recourants reprochent à l'autorité intimée de ne pas avoir attendu la détermination des autorités fiscales vaudoises relative à leur activité indépendante dans ce canton.

L'art. 39 al. 2 LHID prescrit que lorsqu'il ressort de la déclaration d'impôt d'un contribuable ayant son domicile ou son siège dans le canton qu'il est aussi assujéti à l'impôt dans un autre canton, l'autorité de taxation porte le contenu de sa déclaration et sa taxation à la connaissance des autorités fiscales des autres cantons. Suite à la modification de la LHID par la loi du 15 décembre 2000 sur la coordination et la simplification des procédures de taxation des impôts directs dans les rapports intercantonaux (FF 2000 5756) entrée en vigueur au 1er janvier 2001, le Conseil fédéral a édicté le 9 mars 2001, en application de l'art. 74 LHID, l'ordonnance sur l'application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs dans les rapports intercantonaux du 9 mars 2001 (OLHID; RS 642.141; voir à ce sujet ATA 4F 06 50 du 7 juillet 2006 publié *in* RFJ 2006 p. 243ss ainsi que sous

www.fr.ch/tad). L'art. 2 OLHID qui concerne les contribuables assujettis dans plusieurs cantons prévoit ce qui suit:

- ¹ *En cas d'assujettissement à l'impôt à raison du rattachement économique dans d'autres cantons que ceux du domicile ou du siège du contribuable, la procédure de taxation se déroule aussi dans ces autres cantons.*
- ² *Le contribuable assujetti à l'impôt dans plusieurs cantons peut y remplir son obligation de déposer une déclaration d'impôt par la remise d'une copie de la déclaration d'impôt du canton du domicile ou du siège. Est réservé le cas où le canton de domicile et l'autre canton n'ont pas le même système d'imposition dans le temps.*
- ³ *L'autorité de taxation du canton du domicile ou du siège porte gratuitement à la connaissance des autorités de taxation des autres cantons le contenu de la taxation, y compris la répartition intercantonale et d'éventuelles modifications apportées à la déclaration d'impôt.*
- ⁴ *La procédure est régie par le droit cantonal de procédure".*

- b) Les changements apportés à la LHID par la loi fédérale du 15 décembre 2000 ont été précisés et commentés par la Conférence suisse des impôts. Il convient de se référer à cet égard à la circulaire n° 15 du 31 août 2001 relative à la coordination et simplification des procédures de taxation des impôts directs dans les rapports intercantonaux (ci-après: circulaire n° 15), ainsi qu'à la circulaire n° 16 du 31 août 2001 concernant l'ordonnance du Conseil fédéral du 9 mars 2001 sur l'application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs dans les rapports intercantonaux (ci-après: circulaire n° 16).

Selon la circulaire n° 15, la compétence de procéder à la taxation de l'impôt fédéral direct et des impôts directs cantonaux de la même période fiscale doit en principe échoir à un seul canton. D'autre part, l'art. 39 LHID est la base d'une collaboration intercantonale qui vise à soustraire le contribuable assujetti à l'impôt dans plusieurs cantons à l'obligation de remplir à l'intention de chaque administration fiscale la formule de déclaration d'impôt du canton concerné. La déclaration d'impôt du canton du siège ou du domicile est également valable pour les autres cantons; ceux-ci seront en droit d'en demander une copie au contribuable, qui la joindra à la formule du canton concerné (voir p. 2 de la circulaire n° 15).

La circulaire n° 16 précise quant à elle (voir p. 3 ss) que selon l'art. 2 al.1 OLHID, l'assujettissement à l'impôt dans un canton à raison du rattachement économique ne dispense pas le contribuable des obligations de procédure de taxation prévues par le droit de ce canton. Toutefois, l'obligation de déposer la déclaration d'impôt peut être remplie dans ce canton par la remise

par le contribuable d'une copie de la déclaration d'impôt de son canton de domicile ou de siège (art. 2 al. 2 OLHID). Ce principe, qui ressort du message (ch. 1.3.3.3), a été confirmé lors des débats devant le Conseil national, notamment lors du retrait d'une intervention Pelli visant la modification de l'art. 39 al. 2 LHID en vue d'obliger le canton de domicile de transmettre sans délai aux autres cantons copie de la déclaration déposée par le contribuable. En principe, le canton du siège ou du domicile a un rôle primordial dans le déroulement de la procédure de taxation et de répartition. On peut parler de canton « leader ». Cela apparaît déjà dans le cadre de la procédure d'octroi d'un délai pour le dépôt de la déclaration fiscale. Le contribuable qui demande un tel délai dans son canton de domicile ou du siège doit lui-même informer les autres cantons de la décision prise à cet égard par le canton de siège ou du domicile.

Pour les personnes physiques, le canton du domicile du contribuable contrôle la déclaration fiscale. Il procède aux investigations nécessaires et requiert du contribuable les renseignements utiles à la taxation et à la répartition des éléments imposables. Il communique au canton du for spécial ou secondaire une copie de la taxation et répartition intercantonale. Chaque canton applique sa législation pour la détermination du revenu et de la fortune imposables. Le canton du for secondaire ou spécial peut demander au contribuable les renseignements utiles à la taxation. Il est toutefois recommandé qu'il fasse preuve de retenue lorsque le canton de domicile a déjà procédé à un contrôle. En règle générale, le canton du for spécial de la propriété foncière devrait limiter ses demandes de renseignements aux seuls éléments qu'il impose directement. Si des divergences existent entre cantons quant à l'évaluation d'un revenu (par exemple, la valeur locative d'une résidence secondaire), la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de double imposition intercantonale est applicable. Lorsqu'une personne physique, domiciliée dans un canton, exerce une activité indépendante dans un autre canton et y crée de ce fait un for spécial d'imposition, il est indiqué que les autorités de taxation du canton de domicile collaborent d'emblée avec celles du canton du for de l'exploitation pour le contrôle des éléments rattachés à l'exploitation.

- c) Le revenu provenant d'une activité lucrative indépendante exercée dans des installations fixes et permanentes en dehors du canton du domicile fiscal principal, est imposable au lieu de situation de l'exploitation (for fiscal spécial). Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, lorsque le résultat provenant de cette exploitation est une perte, celle-ci doit être prise en charge par le canton de domicile. Cela conduit à un revenu imposable zéro dans le canton du lieu de l'exploitation et il n'y a dès lors plus de report de perte. En revanche, si l'année suivante ce canton peut imposer un bénéfice d'exploitation, il sera tenu de compenser ce bénéfice avec la perte de l'année

précédente (art. 10 al. 2 ou 67 al. 2 LHID). Dans ce cas, le canton du domicile fiscal principal pourra refuser la prise en charge du déficit en question si sa taxation est encore en suspens, ou procéder à une réintégration a posteriori de ce déficit déjà pris en charge dans le revenu soumis à son imposition à condition que sa loi fiscale prévoit la possibilité d'une telle réintégration (D. DE VRIES REILINGH, La double imposition intercantonale, Berne 2005, n. 495; W. Ryser / B. Rolli, Précis de droit fiscal suisse (impôts directs), Berne 2002, 4^{ème} éd., p. 123 et références citées, notamment ATF 2P.14/2003 du 10 décembre 2003 consid. 4.2).

- d) La Cour constate en l'espèce que le canton de Fribourg, en tant que canton du domicile du recourant, est le canton leader au sens de la circulaire n° 16 précitée. A ce titre, il est en droit de requérir du contribuable les renseignements utiles à la taxation et à la répartition des éléments imposables, y compris les éléments qui font l'objet d'une répartition intercantonale, et il applique sa législation pour la détermination de ces éléments. Toutefois, contrairement à ce que préconise la circulaire n° 16, l'autorité intimée ne semble pas avoir collaboré d'emblée avec le fisc vaudois avant de se prononcer sur la perte commerciale litigieuse puisqu'elle a taxé elle-même le résultat provenant de l'exploitation du recourant. L'on ne saurait en déduire pour autant que la taxation litigieuse doit être annulée. Comme l'a relevé la Cour de céans dans un arrêt du 23 novembre 2006 (ATA non publié 4F 05 251 et 252 consid. 7a), les règles contenues dans la circulaire n° 16 n'ont pas force de loi, mais constituent plutôt une sorte de recommandations pour les cantons. De plus, l'autorité intimée a correctement communiqué au fisc vaudois ses taxation et avis de répartition du 23 mars 2006 comme l'exige l'art. 2 al. 3 OLHID et rien au dossier n'indique que le canton de Vaud ait fait part d'éventuelles divergences sur l'évaluation de cette perte. Et si tel devait être le cas ultérieurement, le recourant pourrait alors s'en plaindre devant les autorités vaudoises respectivement devant le Tribunal fédéral s'il estime être victime d'une double imposition. Il s'ensuit que le recours est rejeté sur ce point.
4. a) Il convient de déterminer ensuite si l'autorité intimée était fondée à taxer le revenu d'activité indépendante du recourant par estimation, ce qui dépend du point de savoir si la comptabilité de son exploitation peut être qualifiée de probante. Si cette force probante ne peut pas être admise, il faut alors examiner si la taxation par estimation à laquelle l'autorité intimée a procédé est conforme aux exigences légales.

Conformément à la règle de l'identité du résultat comptable et du résultat fiscal (Massgeblichkeit der Handelsbilanz), le bénéficiaire imposable des entreprises est en principe celui qui ressort des comptes annuels (voir ATF

119 lb 111 consid. 2c). Si le contribuable exerce une activité lucrative indépendante et tient une comptabilité - que la loi l'y oblige ou non -, cette dernière sert de base à sa taxation; le bénéfice imposable est déterminé à partir du résultat comptable. Il faut cependant 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 autorités fiscales ne peuvent s'écarter de la comptabilité que si celle-ci est établie en violation des dispositions impératives du droit commercial ou des prescriptions du droit fiscal (Archives 65 p. 51 consid. 3a; RDAF 1998 II p. 374; J.-M. RIVIER, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2^{ème} éd., Lausanne 1998, p. 351 et les références).

- b) Selon la jurisprudence, la comptabilité doit être claire, complète et facile à consulter; elle doit correspondre à la nature et à l'étendue des affaires du contribuable. Dans la mesure où la comptabilité répond à ces critères, le contribuable a rempli son obligation de prouver l'exactitude de sa déclaration d'impôt. Il en va autrement lorsque la comptabilité n'est pas tenue correctement, qu'elle est difficile à consulter, incomplète, peu claire ou manifestement fautive. 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 (J.-M. RIVIER, 1^{ère} éd., Neuchâtel 1980, p. 316 et la jurisprudence citée [ce problème n'est pas traité dans la 2^{ème} éd.]).

Pour qu'une comptabilité reflète fidèlement la réalité, l'exactitude des écritures ne suffit pas; il faut encore qu'elles soient complètes, en d'autres termes qu'elles portent sur toutes les opérations, notamment sur toutes les recettes. Les pièces justificatives prouvent au plus la véracité des inscriptions, mais nullement l'absence de lacunes (M. PICHON, La force probante de la comptabilité et les coefficients expérimentaux, *in* Revue fiscale 1984 p. 71 ss, 75).

- c) L'autorité fiscale n'est tenue de se fonder sur la comptabilité ou ce qui en tient lieu que si l'exactitude des faits qui y sont consignés est garantie. Tel n'est pas le cas si les livres ne sont pas tenus régulièrement du point de vue formel ou s'il est manifeste que les résultats comptabilisés ne concordent pas quant au fond avec la réalité des faits, ou s'il y a divergence entre ces résultats et l'évolution de fortune du contribuable, son train de vie ou les résultats qui, selon l'expérience, sont obtenus dans la branche en question, sans que des circonstances spéciales n'expliquent ces différences (ATF 106

Ib 311 consid. 3b). L'autorité fiscale peut alors contester la valeur probante de la comptabilité et procéder à une taxation d'office. Toutefois, si des écritures sont en contradiction avec les règles fiscales de droit matériel, par exemple en ce qui concerne les amortissements ou les provisions, l'autorité de taxation doit procéder à des ajustements du résultat et non à une taxation d'office (J.-M. RIVIER, 1^{ère} éd., p. 316).

5. a) Il ressort de la décision attaquée que l'autorité intimée a nié toute valeur probante aux comptes présentés par le recourant au motif que le livre de caisse n'avait pas été tenu chronologiquement. Dans ses observations sur recours, elle a exposé que pour un commerce de détail, il est indispensable que les recettes au comptant soient enregistrées journalièrement sur la base de la caisse enregistreuse et que les dépenses soient inscrites au jour de leurs paiements. La fiduciaire précise quant à elle que l'exploitation du recourant est un petit commerce, qu'une caisse enregistreuse ne se justifie pas et que toutes les recettes sont répertoriées par des quittances journalières et figurent toutes dans la caisse ordinateur. Elle allègue que les comptes ont été établis correctement sur la base des pièces justificatives, que les factures des fournisseurs de marchandises ont permis une seule écriture en fin d'année, et que les recettes ont été comptabilisées à partir des montants mensuels, des additions mensuelles effectuées par le recourant et enregistrées sur la base des quittances journalières.

En l'espèce, l'on ne saurait suivre le point de vue de la fiduciaire lorsqu'elle soutient que la comptabilité ne peut pas être mise en doute au motif que toutes les pièces justificatives correspondent à tous les chiffres qui figurent dans les comptes. Cela ne suffit pas à démontrer que toutes les opérations ont été dûment inscrites, mais démontre seulement la véracité de celles qui ont été inscrites. De plus, en ne procédant pas à une inscription chronologique des écritures dans son livre de caisse - ce que la fiduciaire ne conteste pas puisqu'elle explique que les achats de marchandises ont été comptabilisés en une seule fois en fin d'année et les recettes mensuellement seulement - le recourant ne permet pas un contrôle de la réalité des opérations journalières et ne facilite donc pas la consultation de ses comptes. Pour cette première raison déjà, l'autorité intimée était fondée à douter de leur valeur probante.

- b) L'autorité intimée a également écarté les comptes après que sa reconstitution du livre de caisse a fait ressortir des soldes négatifs - avec la prise en considération du solde initial de la caisse de 591,75 francs - durant six mois de l'exercice commercial. De son côté, la fiduciaire relève que dans la reconstitution du livre de caisse, il n'a pas été tenu compte ni des 10'000 francs que le père du recourant lui aurait versés en août 2004 au vu

de sa situation difficile, ni des 10'000 francs de liquidités déclarées au 31 décembre 2003. Or, ceux-ci auraient été utilisés pour alimenter la caisse chaque fois que cela était nécessaire et entièrement utilisés dans le courant de l'année 2004. La fiduciaire fait valoir que si l'on considère cette somme au 1^{er} janvier 2004 comme avance de fond, la caisse du commerce devient alors positive toute l'année.

L'on peut toutefois douter que le recourant ait véritablement pu renflouer sa caisse comme il le soutient. Les liquidités dont il prétend avoir disposé n'ont pas été enregistrées dans le livre de caisse. De plus, selon les informations communiquées à l'autorité intimée le 31 mars 2006, le père du recourant l'aurait aidé non pas à hauteur de 10'000 francs mais de 5'000 francs, son frère lui ayant également versé 3'000 francs et son oncle 2'000 francs. Ce n'est que lors du dépôt de ses contre-observations que le recourant a produit une attestation de son père confirmant le versement de 10'000 francs en août 2004. Dans ces circonstances, l'on ne peut pas exclure qu'il s'agit d'un document de complaisance.

- c) L'autorité intimée a également considéré comme étant inconcevable qu'un commerçant vende ses produits meilleur marché qu'il ne les achète (Fr. 33'120.- de chiffre d'affaires pour Fr. 47'801.15 d'achats), en estimant par ailleurs comme peu plausible le fait que la marge brute négative s'expliquerait par l'accident du recourant. Sur ce point, la fiduciaire relève pour l'essentiel que les marchandises fournies sont périssables (légumes pour les salades et viande de poulet). Elle explique que les pièces de viande de poulet de 10 kg pour la broche doivent être consommées rapidement et elles ont parfois dû être jetées alors qu'elles n'étaient que très partiellement entamées parce que le recourant devait fermer sans autre forme de procès en raison de ses douleurs devenant insupportables, et que les pertes subies pouvaient être conséquentes. Elle fait encore valoir que l'accident du recourant l'a empêché de travailler une bonne partie de l'année comme le démontrent les certificats médicaux produits à l'appui du recours. C'est ainsi que le recourant s'est trouvé en incapacité de travail totale jusqu'à la mi-mars 2004, puis en incapacité partielle une bonne partie du reste de l'année (75% du 15 au 24 mars, puis 50% jusqu'à fin avril et de nouveau à 50% depuis le 11 août jusqu'à la fin de l'année).

En l'occurrence, si le recourant a certes perdu une partie de sa marchandise déjà entamée lorsqu'il s'est trouvé en incapacité totale de travailler à partir de la date de son accident, le 11 décembre 2003 selon l'attestation de la Mobilière, il a toutefois été en mesure de planifier son temps de présence dans son fast food lorsque cette incapacité n'est devenue que partielle, soit pendant 6 mois environ. A cela s'ajoute le fait que dans ce genre de commerces, une bonne partie des recettes provient de la vente de boissons

et de cigarettes, soit une marchandise que le recourant a pu écouler même s'il a dû fermer son exploitation au début de l'année 2004. L'explication de cet écart négatif entre chiffre d'affaires et achats de marchandises ne peut s'expliquer que par des lacunes dans l'enregistrement des recettes.

Au vu de ce qui précède, il convient d'admettre que les doutes sur la comptabilité présentée par le recourant sont fondés. C'est donc à bon droit que l'autorité intimée a écarté les comptes et a procédé à une taxation par estimation pour la période fiscale litigieuse. Cela étant, il reste à examiner si cette estimation du résultat d'exploitation peut être maintenue, ou s'il convient de la modifier pour tenir compte des circonstances particulières invoquées par le recourant.

6. a) En application de l'art. 154 al. 1 LICD, 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 fiscale fédérale impose au contribuable des obligations de procédures déterminées, notamment l'obligation pour les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante, de joindre à leur déclaration, entre autres annexes, les extraits de comptes signés (bilan, comptes de résultat) ou à défaut d'une comptabilité tenue conformément à l'usage commercial, un état des actifs et passifs, un relevé des recettes et des dépenses, des prélèvements et apports privés ainsi que l'état complet des titres et créances (art. 158 al. 1 et 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).

Les règles susmentionnées ont pour corollaire le principe généralement admis en matière fiscale selon lequel l'autorité fiscale doit apporter la preuve des éléments imposables, en particulier de ceux qui n'auraient pas été annoncés, alors qu'il incombe au contribuable 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 (Revue fiscale 54 p. 118 ss consid. 9a; J.-M. RIVIER, Droit fiscal suisse, l'imposition du revenu et de la fortune, 1998, p. 142; E. BLUMENSTEIN / P. LOCHER, System des Steuerrechts, 6^{ème} éd., Zurich 2002, p. 416 et les références citées).

- b) En vertu de l'art. 164 al. 2 LICD, 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. Le contribuable taxé d'office peut, par la voie de la réclamation, contester la réalisation des conditions qui ouvrent à l'autorité fiscale le droit de taxer d'office, ainsi que le montant des éléments imposables, pour autant qu'il prouve le caractère manifestement inexact de la taxation (art. 176 al. 3 LICD).

L'art. 176 al. 3 LICD implique un renversement du fardeau de la preuve. Le contribuable peut prouver l'inexactitude de sa taxation de deux manières. Soit il accomplit les obligations de procédures auxquelles il s'était refusé en procédure de taxation et prouve la réalité des faits; dans ce cas, les conditions d'une taxation d'office ne sont plus données et les éléments imposables peuvent être déterminés avec certitude dans le cadre d'une taxation ordinaire. Soit le contribuable peut démontrer que l'estimation en cause est manifestement trop élevée, même en tenant compte d'un certain pouvoir d'appréciation. La question de savoir si la taxation d'office est manifestement inexacte doit être résolue sur la base du dossier lors du prononcé de la décision sur réclamation ou sur recours. La notion d'inexactitude manifeste équivaut à la constatation ultérieure et purement objective du fait que la taxation n'est raisonnablement pas conciliable avec les circonstances du cas d'espèce qui ressortent des pièces. Il convient d'observer à cet égard que la taxation d'office exige un examen des pièces du dossier basé sur le cours ordinaire des choses et l'expérience de la vie. Les autorités de taxation doivent ainsi utiliser des moyens et des méthodes d'estimation suffisamment éprouvés (coefficients expérimentaux) pour assurer la solidité de la présomption mise en œuvre et également pour tenir compte si possible des circonstances du cas d'espèce. La taxation d'office se limite conformément à son but aux seuls éléments pour lesquels l'incertitude de l'état de fait ne pouvait pas être levée.

- c) Bien que l'autorité intimée n'ait pas, en l'espèce, formellement établi de taxation d'office, il lui était toutefois loisible d'user de la taxation par estimation et de procéder à l'estimation du revenu de l'activité indépendante du recourant selon les critères d'estimation prévus par l'art. 164 al. 2 LICD précité. Dans ces conditions, la Cour fiscale examinera les éléments imposables retenus en procédure de taxation et confirmés par la décision sur réclamation avec pleine cognition, selon les règles ordinaires (voir ci-dessus consid. 5a), sans qu'il appartienne aux contribuables de prouver le caractère manifestement inexact de la taxation.

En l'espèce, l'autorité intimée a arrêté le revenu d'activité indépendante à 0, après avoir considéré d'une part, que la marge de bénéfice brut ressortant de l'exercice couvrant la période du 15 septembre 2002 au 31 décembre 2003

s'élevait à 47,5%, et d'autre part, que bon nombre des achats opérés auprès de Prodega étaient constitués d'achats peu périssables (boissons ou cigarettes). Elle a fondé son estimation pour l'exercice comptable de la période litigieuse en retenant une marge similaire à celle de l'exercice précédant et en partant du principe que les pertes supplémentaires sur marchandises devaient être peu importantes (environ 15% du montant de marchandises et frais de 47'801,15 francs figurant dans le compte de pertes et profits de 2004). Elle en a conclu qu'il en résultait un chiffre d'affaires manquant d'environ 44'000 francs si bien que la perte ressortant des comptes présentés est annulée. Son estimation est fondée sur le calcul suivant:

Marge selon comptes 2002/2003: 47,5%

Problèmes de santé, déchet marchandises 15% = Fr. 40'630.-

Reconstitution CA avec marge de 47,5%

<i>Achats corrigés</i>	<i>Fr. 40'630.-</i>	
<i>CA calculé</i>	<i>Fr. 77'390.-</i>	
<i>CA selon comptes</i>	<i>Fr. 33'120.-</i>	
<i>CA manquant</i>	<i>Fr. 44'270.-</i>	<i>résultat limité à 0</i>

En l'occurrence, la marge brute retenue par l'autorité pour fixer le résultat d'exploitation est celle qui ressort des propres chiffres du recourant de sorte qu'il ne se justifie pas de s'en écarter. D'autre part, l'autorité intimée l'a pondérée pour tenir compte des circonstances particulières dans lesquelles le recourant a dû s'occuper de son commerce surtout au début de l'année 2004, en tenant compte d'une perte sur marchandises de 15%. Ces chiffres peuvent être maintenus dans la mesure où, même s'il a été dans l'incapacité de travailler à plein temps pendant une bonne partie de l'année, le recourant a toutefois pu prévoir combien de temps par jour il ouvrirait son fast food et quelle quantité de marchandise il lui serait possible de vendre. Partant, il y a lieu d'admettre que l'autorité n'a pas abusé de son pouvoir d'appréciation en limitant la perte sur marchandises à 15% du montant comptabilisé au titre de marchandises et frais. Il s'ensuit que son estimation du résultat d'exploitation peut être maintenue. Le recours est rejeté.

7. a) ...

b) ...

III. Impôt fédéral direct (4F 06 104)

8. Le recours, déposé le 26 mai contre une décision du 26 avril 2006, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss LIFD. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct.
9. Les principes développés ci-dessus relatifs à la valeur probante de la comptabilité sont également applicables pour l'impôt cantonal. Comme pour l'impôt fédéral direct, il résulte de leur application que le revenu de l'activité indépendante du recourant pour la période fiscale 2004 doit être déterminé en s'écartant de la comptabilité de l'entreprise du recourant pour l'exercice comptable concerné.
10. a) Sur le plan fédéral également, l'art. 123 al. 1 LIFD prévoit que 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 fiscale fédérale impose au contribuable des obligations de procédures déterminées, notamment l'obligation pour les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante, de joindre à leur déclaration, entre autres annexes, les extraits de comptes signés (bilan, comptes de résultat) ou à défaut d'une comptabilité tenue conformément à l'usage commercial, un état des actifs et passifs, un relevé des recettes et des dépenses, des prélèvements et apports privés ainsi que l'état complet des titres et créances (125 al. 1 et 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).
- b) En vertu de l'art. 130 al. 2 LIFD, 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. Le contribuable taxé d'office peut, par la voie de la réclamation, contester la réalisation des conditions qui ouvrent à l'autorité fiscale le droit de taxer d'office, ainsi que le montant des éléments imposables, pour autant qu'il prouve le caractère manifestement inexact de la taxation (art. 132 al. 3 LIFD).

- c) En l'espèce, conformément à ce qui a été retenu pour l'impôt cantonal, la décision attaquée ne concerne pas une taxation d'office, mais une taxation ordinaire (voir ci-dessus, consid. 6c). Ce sont dès lors les règles ordinaires qui s'appliquent, s'agissant notamment de la répartition du fardeau de la preuve.

En présence de règles similaires, les considérants développés ci-dessus en relation avec l'estimation du revenu selon l'évolution de fortune et le train de vie peuvent être transposées en droit fédéral. Pour les mêmes motifs que ceux invoqués en matière d'impôt cantonal, il se justifie de rejeter le recours déposé en matière d'impôt fédéral direct.

401.35;401.133;402.50;402.69