

TRIBUNAL ADMINISTRATIF DU CANTON DE FRIBOURG

COUR FISCALE

**Séance du 9 novembre 2006**

Statuant sur le recours interjeté le 21 avril 2006  
**(4F 06 86 et 87)**

par

**A. et B.**, à X., représentés par la fiduciaire D.,

contre

la décision sur réclamation rendue le 22 mars 2006 par le **Service cantonal des contributions**, rue Joseph-Piller 13, 1700 Fribourg, relative à l'impôt fédéral direct et à l'impôt cantonal pour la période fiscale 2004.

**(taxation d'office; recevabilité de la réclamation)**

## **C o n s i d é r a n t :**

### **En fait:**

- A. A., né le 1<sup>er</sup> juillet 1958, et B. sont mariés. Sous la raison individuelle "C.", A. exploite un commerce d'alimentation et de restauration rapide situé à X. Son épouse collabore à cette activité et perçoit un salaire à ce titre.
- B. Dans leurs déclarations d'impôt pour les périodes fiscales 2003 et 2004, les époux ont notamment indiqué que les salaires perçus par B. s'élevaient à 36'038 francs pour 2003 et 28'050 francs pour 2004 (code 1.11) et que le revenu réalisé par A. dans son activité indépendante était de 36'038 francs pour 2003 et 38'664 francs pour 2004 (code 1.21). Ces derniers montants correspondaient au revenu net figurant dans les comptes de résultat établis pour les années correspondantes.

Par courrier du 28 juillet 2005, le Service cantonal des contributions a requis les époux de produire une copie du grand-livre complet des exercices comptables 2003 et 2004 ainsi qu'une copie du contrat de bail relatif au local commercial. En l'absence de réponse, la demande a été renouvelée le 23 août 2005. Par courrier du 22 septembre 2005 de leur mandataire, les époux ont transmis une copie du contrat de bail ainsi que des documents comprenant des listes de dépenses et de recettes pour les années concernées.

Le 10 octobre 2005, le Service cantonal des contributions s'est adressé au mandataire des époux dans les termes suivants:

*" En consultant les documents que vous nous avez mis à disposition, nous constatons que le bilan et le compte de pertes et profits ont été établis sur la base de listes de dépenses et de recettes.*

*Bien que l'ensemble du chiffre d'affaires se fasse au comptant, aucun livre de caisse enregistrant de manière complète et chronologique les mouvements journaliers n'est tenu.*

*Aucun prélèvement privé n'est fait durant l'année. Aucun prélèvement en nature n'est enregistré.*

*Les marges brutes 2003 et 2004 paraissent très faibles et très fluctuantes (44.47% en 2003 et 17.53% en 2004 !).*

*Sur la base de ces constatations, les comptes 2003 et 2004 ne sont pas probants et ne peuvent, à eux seuls, servir de base à la taxation.*

*Aussi nous vous prions de nous indiquer par écrit:*

- *Les prélèvements en nature qu'il y a lieu de comptabiliser pour les exploitants et toutes autres personnes.*
- *Les parts privées aux frais généraux qu'il y aurait lieu de comptabiliser.*
- *Les raisons qui pourraient expliquer la faiblesse de la marge brute (les fast-food, les restaurants, les tea-rooms font beaucoup plus, même les épiciers font plus).*
- *Une justification de l'écriture no 9 de 2004. Comment ces paiements par privé ont-ils été possible alors qu'il n'y a pas de compte de liquidité et qu'il n'y a pas de prélèvements privés durant l'année.*
- *A. aurait accordé un prêt à C. Ce prêt n'apparaît ni dans les chiffres du commerce, ni dans les chiffres privés. Veuillez vous prononcer à ce sujet."*

Le 3 novembre 2005, en l'absence de réponse, le Service cantonal des contributions a sommé les époux de fournir les explications demandées dans son courrier du 10 octobre 2005.

Par courrier de leur mandataire du 14 novembre 2005, les époux ont indiqué qu'une part de 6'000 francs pour prélèvements en nature pouvait être prise en considération, qu'il n'y avait pas lieu de retenir une part privée aux frais généraux et que la faible marge était justifiée par la concurrence vive et par le fait qu'il s'agissait à 90% d'un magasin d'alimentation. Concernant le prêt accordé à C. en 2004, ils ont précisé qu'il concernait un montant de 5'000 francs, qu'il ne portait pas intérêt et qu'il avait été remboursé en 2005.

Le 2 décembre 2005, le Service cantonal des contributions a constaté que le courrier du 14 novembre 2005 ne donnait ni explication, ni justification de l'écriture complémentaire n° 9 de l'exercice 2004 "achats marchandises à privé" pour 145'845.75 francs. Un délai de 15 jours a été imparti à la mandataire des époux pour produire la liste des factures constituant ce montant ainsi qu'une copie de toutes les pièces justificatives. En l'absence de réponse, cette requête a été renouvelée par sommation du 29 décembre 2005 adressée aux époux.

Par courrier de leur mandataire du 27 janvier 2006, les époux ont indiqué qu'ils n'avaient pas conservé les justificatifs de l'année 2004. Ils ont toutefois relevé que leur fortune avait diminué de 51'389 francs entre le 31 décembre 2003 et le 31 décembre 2004 et que leur revenus nets déclarés pour 2004 s'élevaient à 70'314 francs, sans compter le fait qu'ils admettaient une part privée annuelle non comptabilisée de 6'000 francs pour prélèvements en nature.

C. Par avis de taxation séparés du 23 février 2006 portant la mention "taxation ordinaire", le Service cantonal des contributions a fixé le revenu acquis par

A. dans son activité indépendante à 100'000 francs pour la période fiscale 2003 et à 200'000 francs pour la période fiscale 2004. L'avis de taxation 2004 mentionnait d'une part que le revenu de l'activité indépendante constituait un élément taxé d'office et se référait d'autre part aux dispositions de procédure spécifiques à la contestation des taxations d'office. La taxation d'office du revenu de l'activité indépendante était expliquée par l'insuffisance de marge et par la comptabilisation de charges non justifiées. Quant à l'avis de taxation 2003, il contenait uniquement la remarque suivante: "en raison de l'insuffisance de marge, le revenu de l'activité indépendante est taxé d'office".

- D. Le 20 mars 2006, agissant par son mandataire, A. a déposé une réclamation contre les avis de taxation susmentionnés en concluant à ce que le revenu de son activité indépendante soit fixé à 42'038 francs pour 2003 et 44'664 francs pour 2004. Il s'est fondé sur l'argumentation suivante:

*" Nous relevons qu'il s'agit d'un commerce d'alimentation où la marge est faible. De ce fait, nous contestons l'insuffisance de marge.*

*Nous sommes disposés d'accepter une part privée annuelle pour prélèvements en nature de 6'000 francs.*

*De plus, nous relevons que l'épouse du contribuable est salariée dans l'exploitation. Ses revenus s'élevaient à 28'110 francs pour 2003 et à 28'050 francs pour 2004.*

*De plus, il est utopique de fixer par estimation un revenu professionnel de 100'000 francs pour 2003 et 200'000 francs pour 2004.*

*En effet, le dit commerce n'a subi aucune modification entre 2003 et 2004. Le revenu professionnel de notre client n'a pas pu augmenter de 100%."*

Par décision du 22 mars 2006, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation en tant qu'elle concernait la période fiscale 2003. Par décision séparée du même jour, il a par ailleurs déclaré irrecevable la réclamation en tant qu'elle concernait la période fiscale 2004.

La décision sur réclamation concernant la période fiscale 2004 se référait au fait que le revenu de l'activité indépendante a été taxé d'office et que, dès lors, le contribuable devait établir que l'avis de taxation était manifestement inexact, en motivant sa réclamation et en indiquant, le cas échéant, ses moyens de preuve. Or, tel n'était pas le cas dans la réclamation du 20 mars 2006, le mandataire de A. se limitant à répéter les chiffres indiqués dans la déclaration d'impôt en y ajoutant quelques considérations d'ordre général.

Quant à la décision sur réclamation concernant la période 2003, sa motivation n'a pas à être détaillée ici, dans la mesure où seule la période fiscale 2004 est concernée par les présentes causes.

- E. Par courrier recommandé du 21 avril 2006 de leur mandataire, les époux ont déposé un recours unique contre les décisions sur réclamation susmentionnées. Réitérant les conclusions formulées en procédure de réclamation, ils ont développé l'argumentation suivante:
- " Il est rappelé que notre client exploite un petit commerce d'alimentation [et de restauration rapide].
- Compte tenu de la concurrence vive et de sa clientèle, notre client est appelé à vendre ses produits à des prix attractifs.
- En appliquant des prix normaux, notre client ne pourrait en aucun cas réaliser un chiffre d'affaires de quelque 800'000 francs par année.
- A notre humble avis, une marge brute d'environ 20% est parfaitement justifiée.
- De plus, il y a lieu de relever que son épouse est salariée pour un montant annuel brut de 30'000 francs.
- En annexe, nous vous remettons les comptes de l'exercice 2005 qui ont déjà été établis et qui sont similaires aux exercices 2003 et 2004.
- A notre humble avis, il est totalement utopique de penser qu'un petit commerce d'alimentation [...] puisse dégager un revenu professionnel de 200'000 francs par année.
- A titre informatif, nous relevons que l'évolution de sa fortune entre 2003 et 2005 ne nécessite pas de commentaire particulier.
- Nous relevons que notre client est disposé à accepter une part privée annuelle de 6'000 francs pour prélèvements en nature non comptabilisés."
- F. Dans ses observations du 21 juin 2006, le Service cantonal des contributions propose le rejet du recours. S'agissant plus particulièrement de la période fiscale 2004 à laquelle se limite le présent arrêt, il relève que les contribuables ne se prononcent pas sur la décision d'irrecevabilité.
- G. Invités par courrier du 27 juin 2006 à déposer d'éventuelles contre-observations, les recourants n'y ont pas donné suite dans le délai de 30 jours qui leur avait été imparti.

## En droit:

### I. Jonction des causes

1. L'art. 42 al. 1 let. b du Code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA, RSF 150.1) 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 pour la période fiscale 2004 (4F 06 86) et le recours concernant l'impôt cantonal pour la même période fiscale (4F 06 87). 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 lieu d'interjeter également deux recours distincts, chacun avec ses griefs propres à l'impôt concerné.

### II. Impôt fédéral direct (4F 06 86)

2. a) L'art. 140 al. 1, 1<sup>ère</sup> phrase, de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) prévoit que le contribuable peut s'opposer à la décision sur réclamation de l'autorité de taxation en s'adressant, dans les 30 jours à compter de la notification de la décision attaquée, à une autorité de recours indépendante des autorités fiscales instituée par chaque canton en application de l'art. 104 al. 3 LIFD. Pour le canton de Fribourg, cette autorité est le Tribunal administratif (art. 4 al. 1 de l'arrêté du 5 janvier 1995 d'exécution de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct; RSF 634.1.11).

L'art. 140 al. 2 LIFD dispose en outre que le contribuable doit indiquer, dans l'acte de recours, ses conclusions et les faits sur lesquels elles sont fondées, ainsi que les moyens de preuve, les documents servant de preuves devant

être joints à l'acte ou décrits avec précision. Il est précisé que lorsque le recours est incomplet, un délai équitable est imparti au contribuable pour y remédier, sous peine d'irrecevabilité. A teneur de l'art. 140 al. 3 LIFD, toute erreur dans la décision attaquée et tout vice de procédure constituent des motifs de recours.

Quant aux règles de procédure prévues par le droit cantonal (LICD et CPJA), elles sont applicables en matière d'impôt fédéral à titre subsidiaire (art. 4 al. 2 de l'Arrêté d'exécution susmentionné), pour autant que l'inexistence de disposition dans la législation fédérale ne doive pas être interprétée comme un silence qualifié (voir par exemple l'absence de fêtes judiciaires en matière d'impôt fédéral direct: ATA non publié du 4 avril 2003 dans la cause 4F 02 122, ATF non publiés du 8 août 2003 et du 18 décembre 2003 dans les causes 2A.248/2003 et 2A.474/2003).

- b) Dans son mémoire, le recourant ne peut prendre des conclusions qui sortent du cadre des questions qui ont été l'objet de la procédure antérieure (art. 81 al. 3 CPJA). Cette règle découle du principe selon lequel l'objet de la procédure doit rester le même devant les différentes instances (principe de l'unité de la procédure). Ainsi, la décision administrative attaquée définit le "cadre" du recours: celui-ci ne peut généralement avoir un objet - au sens de ce qui est réglé dans le dispositif de la décision, à l'exclusion de la motivation - plus vaste ou différent de celui de la décision initiale. De même, si l'intéressé ne conteste initialement qu'une partie de la décision, la procédure est en principe limitée à cette partie (voir B. BOVAY, Procédure administrative, Berne 2000, p. 390). En procédure fiscale, ces règles valent en tout cas pour le recours envisagé par rapport à la décision sur réclamation. La procédure de réclamation obéit quant à elle à des règles particulières.
  
- c) En l'espèce, la décision sur réclamation concernant la période fiscale 2004 est un prononcé d'irrecevabilité. Par conséquent, conformément à ce qui vient d'être dit (consid. 1b), le recours peut seulement porter sur la question de la recevabilité de la réclamation. Les recourants devraient d'abord démontrer que c'est à tort que l'autorité intimée n'est pas entrée en matière sur leur réclamation et conclure ensuite à l'annulation de la décision attaquée et au renvoi du dossier à celle-ci pour qu'elle examine le litige sur le fond.

Or, il semble bien que le mémoire de recours se limite à des questions de fond relatives à l'estimation du revenu de l'activité indépendante exercée par A. Il n'en ressort en particulier aucune motivation de nature à démontrer directement que l'autorité intimée aurait dû entrer en matière sur la réclamation. Plus concrètement, l'irrecevabilité prononcée par la décision sur réclamation étant basée sur l'absence de motivation susceptible de faire

apparaître le revenu arrêté d'office comme manifestement inexact, les recourants devraient établir que leur réclamation contenait une motivation suffisante allant dans ce sens. Or, rien de tel ne figure dans le recours. Dans ces conditions, on peut sérieusement s'interroger sur sa recevabilité. Quoiqu'il en soit, cette question peut toutefois rester ouverte, dans la mesure où même s'il devait être considéré comme recevable, le recours devrait dans tous les cas être rejeté (voir consid. 3 ci-dessous).

3. a) Conformément à ce qui a été dit ci-dessus, l'objet du recours interjeté le 21 avril 2006 est limité à la question de la recevabilité de la réclamation du 20 mars 2006 déposée contre l'avis de taxation du 23 février 2006 fixant d'office le revenu de l'activité indépendante de A.
- 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.

Au sens des art. 132 ss LIFD, la réclamation constitue une véritable voie de droit ordinaire, réformatoire et sans effet dévolutif. La réclamation a un effet suspensif, l'intéressé peut y articuler tout grief et elle a pour conséquence de substituer la décision rendue sur réclamation à la décision de taxation. Les propriétés de la réclamation sont les mêmes lorsqu'elle a pour objet une taxation d'office. La particularité de la réclamation déposée à l'encontre d'une taxation d'office réside toutefois dans le fait que le contribuable peut déposer une réclamation uniquement pour le motif que la taxation est manifestement inexacte (art. 132 al. 3, 1<sup>ère</sup> phrase, LIFD), la réclamation devant en outre être motivée et indiquer, le cas échéant, les moyens de preuve (art. 132 al. 3, 2<sup>ème</sup> phrase, LIFD). Cette particularité 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. Dans ces conditions, il est justifié que le contribuable ne puisse simplement mettre en doute l'estimation opérée, mais qu'il doive au contraire prouver que la taxation ne correspond pas à la situation réelle (ATF du 29 mars 2005 dans la cause 2A.39/2004, traduit en français *in* RDAF 2005 II p. 564, consid. 5 et 5.1).

S'agissant de l'exigence de motivation posée par l'art. 132 al. 3 LIFD, le Tribunal fédéral a précisé dans un arrêt de principe du 21 novembre 1997 (ATF 123 II 552, traduit en français *in* RDAF 1998 p. 455), qu'elle ne

constituait pas une simple prescription d'ordre, mais une condition d'entrée en matière sur la réclamation. Il existe en effet un intérêt public important à ce que le contribuable ne puisse pas d'abord déposer une réclamation non motivée et ensuite présenter une motivation et des moyens de preuve en procédure de recours seulement. Par ailleurs, dans l'arrêt du 29 mars 2005 précité, le Tribunal fédéral a confirmé sa jurisprudence selon laquelle la réclamation déposée à l'encontre d'une taxation d'office nécessitait une motivation qualifiée, qui ne saurait se limiter à une contestation globale ou à une contestation partielle de positions uniques, celles-ci apparaissant d'emblée insuffisantes pour permettre de prouver l'inexactitude manifeste de l'estimation en cause (consid. 5.2 et les références citées).

A l'inverse, les exigences posées quant au contenu de la motivation ne doivent pas être trop élevées. Il doit pouvoir être possible d'identifier ce que le réclamant conteste dans la décision attaquée (par exemple, le principe de la taxation d'office ou la hauteur de l'estimation opérée) ainsi que les arguments pertinents en fait et en droit sur lesquels il s'appuie. En d'autres termes, le réclamant doit se confronter de façon appropriée à la décision attaquée. Si la réclamation ne remplit pas ces exigences, si elle ne contient que des contestations de nature générale ou si les arguments du réclamant ne permettent pas d'identifier sa véritable intention, elle doit être déclarée irrecevable (voir M. ZWEIFEL *in* M. ZWEIFEL / P. ATHANAS [édit.], *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2b*, Bâle 2000, n. 35 ad art. 132 LIFD).

- c) En l'espèce, dans la mesure où A. a conclu dans sa réclamation à ce que son revenu pour 2004 soit fixé selon les comptes produits, sous réserve d'une reprise de 6'000 francs relative à des prélèvements en nature non comptabilisés, il en ressort suffisamment que la taxation d'office était contestée tant dans son principe même que dans l'ampleur du montant estimé.

Quant à la motivation développée dans la réclamation, elle tient en trois arguments dont la pertinence au sens de ce qui précède doit être examinée séparément. S'agissant d'abord du fait que l'épouse de A. a perçu pour 2004 un salaire de 28'050 francs, il est sans rapport avec l'insuffisance de marge brute sur laquelle s'est notamment basé le Service cantonal des contributions pour procéder à la taxation d'office, de telle sorte qu'on voit mal en quoi cette rémunération pourrait faire apparaître comme manifestement inexacte l'estimation opérée par l'autorité intimée. Concernant ensuite le grief selon lequel il serait utopique d'estimer le revenu réalisé à 100'000 francs en 2003 et à 200'000 francs en 2004, alors même que le commerce concerné n'a subi aucune modification entre ces deux années, il apparaît d'emblée fondé sur une fausse prémisse, le chiffre d'affaires ressortant du compte de résultat ayant en réalité très fortement augmenté entre ces deux années

(508'394 francs en 2003 et 769'698 francs en 2004). Enfin, en niant l'insuffisance de marge constatée par le Service cantonal des contributions en arguant du seul fait que son activité devrait être assimilée à un commerce d'alimentation où la marge est faible, le recours se limite sur ce point également à une critique purement appellatoire, eu égard en particulier au courrier du 10 octobre 2005 par lequel le Service cantonal des contributions relevait déjà que la marge brute calculée à 17.53% était inférieure à celle réalisée par les épiciers (voir ci-dessus, en fait let. B). [...]

Il ressort de ce qui précède que le contenu de la réclamation du 20 mars 2006 ne permettait d'identifier aucun argument de fait ou de droit susceptible de remettre en question le principe de la taxation d'office ou l'ampleur de l'estimation opérée. Sur ce dernier point, il y a encore lieu de rappeler que le montant retenu par l'autorité de taxation se fondait non seulement sur l'insuffisance de marge constatée, mais également sur la comptabilisation de charges non justifiées, élément auquel la réclamation ne se confronte pas. Dans ces conditions, en présence d'une argumentation imprécise, non étayée et lacunaire, c'est à bon droit que le Service cantonal des contributions a retenu que la motivation était insuffisante sur le vu des exigences de forme posées en cas de contestation d'une taxation d'office. S'agissant de l'impôt fédéral direct, le recours sera dès lors rejeté dans la mesure de sa recevabilité, la décision prononçant l'irrecevabilité de la réclamation du 20 mars 2006 étant ainsi confirmée.

4. [...]

### **III. Impôt cantonal (4F 06 87)**

5. a) A l'art. 180 LICD, le droit cantonal prévoit des règles de procédure similaires à celles énoncées à l'art. 140 al. 1 à 3 LIFD (voir également l'art. 50 al. 1 et 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes, LHID, RS 642.14). En tant qu'elles sont spécifiques à la procédure de recours en matière d'impôts cantonaux directs, ces règles prennent le pas sur les dispositions plus générales prévues notamment par les art. 80 ss CPJA, qui ne s'appliquent dès lors qu'à titre subsidiaire.

b) En présence de règles similaires, les considérants 2b et 2c ci-dessus relatifs à la recevabilité du recours concernant l'impôt fédéral direct peuvent être repris pour l'impôt cantonal. Il en résulte qu'on peut également sérieusement s'interroger sur la recevabilité du recours concernant cet impôt. Comme pour l'impôt fédéral direct, cette question peut toutefois rester ouverte, dans la

mesure où même s'il devait être considéré comme recevable, le recours concernant l'impôt cantonal devrait être rejeté également.

- c) En droit cantonal harmonisé, les art. 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 art. 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 et à la doctrine ainsi que le raisonnement développé ci-dessus en matière d'impôt fédéral direct (voir consid. 3a et 3b) peuvent en conséquence être repris tels quels pour l'impôt cantonal. Le recours sera dès lors rejeté dans la mesure de sa recevabilité, la décision prononçant l'irrecevabilité de la réclamation du 20 mars 2006 étant ainsi confirmée pour l'impôt cantonal également.

*402.50; 402.69*