

Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.561/2005 /viz

Arrêt du 22 février 2006
Ile Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Merkli, Président,
Betschart et Yersin.
Greffier: M. Dubey.

Parties
A.A. _____ et B.A. _____,
recourant,
représenté par Fidutrust Gestion et Conseils SA,

contre

Service cantonal des contributions du canton de Fribourg, route Joseph Piller 13, 1700 Fribourg,
Tribunal administratif du canton de Fribourg,
cour fiscale, rue André Piller 21, 1762 Givisiez.

Objet
impôt fédéral direct et impôt cantonal 2001 (revenu
d'une activité indépendante de guérisseur),

recours de droit administratif contre l'arrêt du Tribunal administratif du canton de Fribourg du 8 juillet 2005.

Faits:

A.

A.A. _____ a un don de radiesthésiste dont il fait bénéficier les personnes qui le lui demandent. Celles-ci sont libres de lui verser une rémunération. Son activité a été relatée par de nombreux articles de presse.

B.

Par avis de taxation ordinaire du 25 avril 2003 concernant l'impôt fédéral direct et les impôts cantonaux sur le revenu et la fortune de la période fiscale 2001, A.A. _____ et son épouse ont été imposés sur un revenu d'activité indépendante de guérisseur de 400'000 fr. Ils n'avaient déclaré à ce titre qu'un revenu de 172'817 fr. Par décision du 18 septembre 2003, le Service cantonal des contributions (ci-après: le Service cantonal) a rejeté la réclamation déposée par les époux A.A. _____ contre la détermination du revenu de l'activité indépendante.

C.

Les intéressés ont alors porté leur cause devant le Tribunal administratif du canton de Fribourg (ci-après: le Tribunal administratif) qui, par arrêt du 8 juillet 2005, a partiellement admis le recours et ramené le revenu de l'activité lucrative indépendante imposable à 381'962 fr. 35 pour l'impôt fédéral et l'impôt cantonal directs. En substance, il a confirmé le bien-fondé du revenu de l'activité indépendante tel qu'arrêté par le Service cantonal, mais en a déduit un montant de 24'867 fr 65 à titre de charges de TVA.

D.

Agissant par la voie du recours de droit administratif, A.A. _____ et son épouse demandent au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler la décision du 8 juillet 2005 du Tribunal administratif et de fixer le revenu net de l'activité indépendante à 172'817 fr. pour l'impôt fédéral direct et l'impôt cantonal 2001, subsidiairement, de renvoyer la cause à ce dernier pour nouvelle décision dans le sens des considérants concernant la fixation du revenu net de l'activité indépendante.

Le Tribunal administratif, le Service cantonal des contributions du canton de Fribourg ainsi que l'Administration fédérale des contributions concluent au rejet du recours.

Le Tribunal fédéral considère en droit:

I. Impôt fédéral direct

1.

Déposé en temps utile contre une décision rendue par une autorité judiciaire statuant en dernière instance cantonale (ATF 130 II 65 consid. 2 et 3 p. 67 ss) et fondée sur le droit public fédéral, le présent recours est recevable en vertu des art. 97 ss OJ, ainsi que de la règle particulière de l'art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (ci-après: LIFD ou la loi sur l'impôt fédéral direct; RS 642.11), en vigueur depuis le 1er janvier 1995.

2.

2.1 Sont imposables tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante (art. 18 LIFD). En vertu de l'art. 125 al. 2 LIFD, les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante et les personnes morales doivent joindre à leur déclaration les 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. Si ces principes ne sont pas respectés et que le compte de résultats ne reflète pas le bénéfice réel, le résultat doit être corrigé en faveur comme au détriment du contribuable (Francis Cagianut, *Bedeutung der kaufmännischen Buchhaltung und Bilanz im Steuerrecht*, in: *Archives* 37, p. 137 ss, 142).

2.2 En vertu de l'art. 130 al. 1 LIFD, l'autorité de taxation contrôle la déclaration d'impôt et procède aux investigations nécessaires. 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 (art. 130 al. 2 LIFD).

2.3 Selon un principe généralement admis en matière fiscale, il incombe à celui 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* 54 118 consid. 9a p. 126; ATF 121 II 257 consid. 4c/aa p. 266 et les arrêts cités).

3.

En l'espèce, le Tribunal administratif a constaté que la comptabilité du recourant n'était pas probante. Le Service cantonal des contributions était par conséquent autorisé à procéder à une taxation au sens de l'art. 130 al. 2 LIFD; il y a renoncé au profit d'une procédure de taxation ordinaire. La procédure de taxation d'office est soumise à des exigences de procédures strictes, qui n'ont au demeurant pas été respectées en l'espèce. En particulier, l'autorité doit procéder à la sommation du contribuable avant d'établir une pareille taxation (art. 130 al. 2 LIFD), tandis que ce dernier doit motiver sa réclamation sous peine d'irrecevabilité (art. 132 al. 3 LIFD; cf. notamment ATF 123 II 552). Le choix de la procédure ordinaire de taxation ne porte pas préjudice au recourant. En effet, en l'absence de sommation, l'art. 132 al. 3 LIFD ne s'applique pas.

Cela n'empêche toutefois pas que l'autorité fiscale établisse les éléments imposables par appréciation, dans le respect des règles relatives au fardeau de la preuve. Par conséquent, pour établir le montant des revenus de l'activité lucrative indépendante qui n'étaient pas comptabilisés, il incombait au Service cantonal des contributions d'établir les faits qui l'autorisaient à augmenter la charge fiscale du recourant. A cet effet, il s'est fondé sur les pièces comptables déposées par le recourant et sur des articles de presse décrivant les activités, le succès et la clientèle de ce dernier. Avec prudence, il en a déduit des estimations chiffrées. Le Tribunal administratif a derechef examiné, sans restreindre son pouvoir d'examen au caractère manifestement erroné de la taxation, le bien-fondé de la démarche du Service cantonal des contributions ainsi que la valeur probante de l'ensemble des pièces de sources diverses, figurant dans le dossier fiscal du recourant, plus précisément les nombreux articles de presse fondés sur des témoignages de tiers et les déclarations du recourant lui-même relatant le nombre de ses jours de travail et de patients traités chaque jour. Il a constaté à bon droit que l'estimation chiffrée du Service

cantonal des contributions n'excédait pas le pouvoir d'appréciation dont il jouit en la matière. Il a dûment constaté qu'un montant de TVA devait être admis au titre de charge supplémentaire en déduction du revenu de l'activité indépendante. Enfin, compte tenu des pièces comptables déposées par le recourant en procédure de taxation, le Tribunal administratif pouvait également confirmer le tarif de 30 fr. par patient, qui a conduit l'autorité fiscale à retenir un revenu annuel d'activité lucrative indépendante de 400'000 fr. pour 2001 après déduction des charges du compte de résultat.

Les recourants reprochent en vain au Tribunal administratif de n'avoir pas respecté les exigences posées par l'art. 130 LIFD en procédure de taxation par appréciation. Ce dernier n'aurait pas exigé une estimation consciencieuse du revenu prenant en considération tous les éléments à disposition. Ils n'indiquent toutefois pas d'éléments concrets que le Tribunal administratif aurait omis d'examiner:

ils se bornent à des affirmations générales sur le contenu de la presse et les guérisseurs, insuffisantes pour infirmer les faits réunis par l'autorité fiscale. Enfin, contrairement à ce que prétendent les recourants, dans la mesure où l'art. 130 al. 2, 2ème phrase, LIFD est applicable à une procédure de taxation ordinaire comme en l'espèce, sa lettre n'impose pas à l'autorité fiscale le choix d'une méthode particulière comme le calcul de l'évolution de fortune, l'examen du train de vie ou encore l'usage de coefficient expérimentaux, si la méthode choisie, comme en l'espèce, échappe à la critique.

Les recourants ne critiquent pas le montant des charges admises en déduction du revenu imposable par le Tribunal administratif, de sorte qu'il n'y a pas lieu d'examiner cet élément de l'arrêt attaqué.

Par conséquent, en confirmant le bien-fondé du revenu d'activité indépendante tel qu'arrêté par le Service cantonal des contributions, le Tribunal administratif n'a pas violé le droit fédéral.

II. Impôt cantonal et communal

4.

Dans un arrêt du principe, le Tribunal fédéral a jugé que lorsque l'impôt fédéral direct et l'impôt cantonal et communal sont en cause, deux recours différents - qui peuvent figurer dans un même acte - doivent être déposés avec des conclusions adaptées à chacun (ATF 130 II 509 consid. 8.3 p. 511), ce que les recourants n'ont à tort pas pris la peine de respecter. Le recours de droit administratif prévu par l'art. 73 LHID ne peut en effet tendre qu'à l'annulation de la décision attaquée (art. 73 al. 3 LHID; ATF 130 II 509 consid. 8.3 p. 511 s.).

Dans la mesure, par conséquent, où ils demandent autre chose que l'annulation de l'arrêt attaqué, soit la fixation du revenu net imposable à 172'817 fr. pour l'année fiscale 2001, leurs conclusions sont irrecevables.

5.

Conformément à l'art. 7 LHID, l'art. 19 al. 1 de la loi fribourgeoise du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD/FR; RSF 632.1) prévoit que tous les revenus provenant de l'exploitation d'une entreprise commerciale, industrielle, artisanale, agricole ou sylvicole, de l'exercice d'une profession libérale ou de toute autre activité lucrative indépendante sont imposables. Conformément à l'art. 42 al. 3 LHID, l'art. 158 al. 2 LICD/FR prévoit que 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, comptes de résultats) de la période fiscale ou, à défaut d'une comptabilité tenue conformément à l'usage commercial, un état des actifs et des passifs, un relevé des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et apports privés. Conformément à l'art. 46 al. 3 LHID, l'art. 164 al. 1 LICD/FR prévoit qu'après avoir réuni tous les renseignements utiles, le Service cantonal des contributions procède à la taxation des personnes physiques en déterminant les éléments à imposer. Il 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 puissent être déterminés avec toute la précision voulue en l'absence de données suffisantes. Il peut prendre en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable (art. 164 al. 2 LICD/FR). La teneur de ces dispositions est également semblable à celle des art. 18, 125 al. 2 et 130 LIFD.

En conséquence, les considérations développées ci-dessus pour l'impôt fédéral direct s'appliquent également aux impôts cantonal et communal (Markus Reich, in: Martin Zweifel/Peter Athanas [éd.], Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2ème éd., Bâle/Genève/Munich 2002, n° 40 et 41a ad art. 9, p. 174 s.).

Partant, c'est à bon droit que le Tribunal administratif a confirmé le bien-fondé de l'évaluation du revenu imposable de l'activité indépendante du recourant choisie par le Service cantonal des contributions pour la taxation de l'impôt cantonal et communal 2001 et fixé ce dernier à 381'962 fr. 35. fr.

6.

Il résulte de ce qui précède que le recours, entièrement mal fondé, doit être rejeté en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct et rejeté dans la mesure où il est recevable en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal. Succombant, les recourants doivent supporter, solidairement entre eux, un émolument judiciaire (art. 156 al. 1 OJ). Ils n'ont pas droit à des dépens (art. 159 al. 1 OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:

1.

Le recours est rejeté en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct.

2.

Le recours est rejeté, dans la mesure où il est recevable, en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal.

3.

Un émolument de justice de 5'000 fr. est mis à la charge des recourants, solidairement entre eux.
4.

Le présent arrêt est communiqué en copie à la représentante des recourants, au Service cantonal des contributions et au Tribunal administratif du canton de Fribourg ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions, Division juridique impôt fédéral direct.

Lausanne, le 22 février 2006

Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le président: Le greffier: