



**POUVOIR JUDICIAIRE  
GERICHTSBEHÖRDEN**

ETAT DE FRIBOURG  
STAAT FREIBURG

**Tribunal cantonal TC  
Kantonsgericht KG**

Rue des Augustins 3, case postale 1654, 1701 Fribourg

T +41 26 304 15 00, F +41 26 304 15 01

www.fr.ch/tc

604 2013 75

604 2013 76

## **Arrêt du 17 décembre 2014**

### **Cour fiscale**

#### **Composition**

Président: Marc Sugnaux  
Juges: Anne-Sophie Peyraud,  
Christian Pfammatter  
Greffière-rapporteure: Elisabeth Rime Rappo

#### **Parties**

**A. \_\_\_\_\_, recourant**, représenté par le Bureau comptable  
Arnaud Privet

contre

**SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité intimée**

#### **Objet**

Impôt sur le revenu; force probante de la comptabilité; exigence d'un  
livre de caisse lorsque les opérations se font au comptant; taxation  
ordinaire par estimation basée sur un pourcentage du chiffre  
d'affaires avec reprises de recettes manquantes et frais de  
représentation

Recours du 26 août 2013 contre la décision sur réclamation du  
31 juillet 2013 relative à l'impôt cantonal et à l'impôt fédéral direct de  
la période fiscale 2011

## considérant en fait

A. A.\_\_\_\_\_ exerce la profession d'écuier indépendant. Dans sa déclaration d'impôt 2011, datée du 7 janvier 2013, il a annoncé un revenu de 55'070 francs provenant d'une activité indépendante.

Le 22 mai 2013, le Service cantonal des contributions l'a invité à produire le détail des comptes "Caisse" et livre de caisse, "Masse salariale brute" avec copie des certificats de salaire, "Assurances commerciales" avec justificatifs, "Honoraires juridiques" et explications sur le bien-fondé de cette charge, "Frais de clientèle et représentation" ainsi que les coordonnées complètes de chaque créancier et montants dus en relation avec l' "Emprunt famille de A.\_\_\_\_\_".

Par courriel du 4 juin 2013, la fiduciaire en charge de la comptabilité de A.\_\_\_\_\_ a produit 11 annexes comportant des extraits de différents comptes. Elle a accompagné cet envoi de diverses explications relatives notamment à l'absence d'un livre de caisse, à l'augmentation des primes d'assurances (passées de 870 fr. 05 en 2010 à 4'064 fr. 90 en 2011), aux "Frais de clientèle et représentation" de 7'002 fr. 45 et à l'emprunt à la famille de A.\_\_\_\_\_, lequel aurait été obtenu, par le contribuable, de ses parents et de son frère.

Par taxation ordinaire pour la période fiscale 2011, taxation datée du 6 juin 2013 et notifiée le 20 juin 2013, le Service cantonal des contributions a imposé le revenu de l'activité indépendante principale à hauteur de 90'000 francs en précisant que le produit du travail était arrêté par estimation.

L'impôt cantonal sur le revenu dû par A.\_\_\_\_\_ a été fixé à 6'174 fr. 60 sur la base d'un revenu imposable de 66'348 francs, et son impôt fédéral direct à 994 fr. 10 pour un revenu imposable de 68'928 francs.

B. En date du 4 juillet 2013, A.\_\_\_\_\_, représenté par sa fiduciaire, s'est opposé à la taxation par estimation de son revenu d'activité indépendante en concluant à l'admission du revenu d'activité indépendante annoncé à hauteur de 55'070 francs. La fiduciaire a fait valoir qu'aucun élément n'était avancé pour justifier une estimation équivalant à plus d'une fois et demie le revenu déclaré. Outre un exemplaire des comptes annuels de l'année 2011, elle a joint à son envoi, notamment, le "*livre de recettes de janvier 2011 pour le chiffre d'affaires encaissé cash (tenu idem pour les autres mois)*" pour les "*Chevaux en travail, Pension, Cours/abonnement*" totalisant 23'089 francs.

Le 9 juillet 2013, le Service cantonal des contributions a invité la fiduciaire à lui communiquer les pièces justificatives des écritures 294 (fr. 2'317.40), 307 (fr. 2'276.60) et 449 (fr. 2'062.90) pour le compte 6650 "*Frais de représentation et clientèle*", un relevé complet et justificatifs supérieurs à 2'000 francs et le détail des autres comptes justifiant le total des dépenses (fr. 26'682.10) pour les frais des camps d'équitation, ainsi que le détail des comptes justifiant le total des dépenses (fr. 5'516.85) et les justificatifs pour les montants supérieurs à 600 francs pour le poste "*Publicité, dons, abonnements & cotisations*".

Par courriel du 12 juillet 2013, la fiduciaire a transmis les renseignements requis par le Service cantonal des contributions en apportant quelques explications complémentaires sur les "*Frais de clientèle et représentation*" du compte 6650 et sur les "*Frais pour les camps d'équitation*" du compte 4005.

En date du 31 juillet 2013, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation en maintenant que la comptabilité n'avait pas été tenue selon l'usage commercial, et que le bénéfice

ressortant des comptes n'était pas le reflet de la réalité dès lors qu'il reposait sur l'addition de plusieurs graves erreurs. Après avoir notamment rappelé que pour les périodes fiscales 2003 et 2009, les comptes présentés par A. \_\_\_\_\_ avaient déjà fait l'objet d'une révision et que le revenu d'activité indépendante avait également été taxé par estimation, il a expliqué en substance qu'il *"ne pouvait faire autrement que d'arrêter le revenu à un montant qui semble plus en relation avec l'activité du manège que celui, forcément erroné, provenant d'une comptabilité non probante. En fixant le revenu de l'activité indépendante à Fr. 90'000.00, il a été tenu compte notamment du solde négatif de caisse ainsi que d'un complément de part privée aux frais généraux, essentiellement aux frais de repas importants"*.

C. Par acte du 26 août 2013 (date du sceau postal), A. \_\_\_\_\_ a formé recours à l'encontre de la décision précitée par l'intermédiaire de sa fiduciaire. Celle-ci fait valoir que la comptabilité établie par ses soins ne contient aucune écriture fautive, que l'intégralité des pièces comptables a été saisie, et que chaque enregistrement est justifié par une pièce comptable. Selon elle, le fait qu'il n'existe pas de caisse physique explique l'absence d'un livre de caisse dont la tenue - qui n'est exigée par aucune obligation légale pour la période fiscale en cause - est impossible du fait que plusieurs personnes sont chargées des encaissements et des paiements comme c'est le cas en l'occurrence. A l'argument du Service cantonal des contributions qui relève que la caisse aurait été en négatif si toutes les écritures avaient été comptabilisées dans un compte approprié, elle répond, aux fins de démontrer le contraire, qu'elle a fusionné dans son logiciel comptable les comptes privés dans un seul compte caisse et que le résultat comptable n'a pas changé à l'issue de cette fusion. Quant à l'emprunt familial, la fiduciaire précise que depuis qu'elle a repris la tenue de la comptabilité en 2006, aucun flux monétaire n'est intervenu entre le recourant et sa famille et que celui-ci a souhaité laisser cette position au bilan lors du bouclage 2012, mais que la créance va probablement être abandonnée.

Elle rappelle que le chiffre d'affaires encaissé au comptant fait l'objet d'un enregistrement journalier dans un fichier Excel par une collaboratrice du recourant, dans un but de suivi comme cela a déjà été exposé par courriel du 4 juin 2013. S'agissant des frais de représentation, elle indique que ces dépenses ont un lien avec l'activité commerciale en soulignant que la force de l'entreprise est *"l'esprit de famille et une bonne ambiance, et cette énergie est créée et donc nourrie par des moments avec les clients autour d'une assiette"*.

Ont été joints à l'appui du recours en particulier les *"compte « caisse » comme élément de preuve d'une caisse en positif, compte [2815] « privé » suite à la création du compte « caisse », et compte [2830] « frais forfaits et parts privées » suite à la création du compte « caisse »"*.

L'avance de frais fixée à 600 francs par ordonnance du 28 août 2013, a été déposée dans le délai imparti.

Dans ses observations du 23 septembre 2013, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours et indique, en bref, qu'il n'a pas obtenu les coordonnées complètes de chaque créancier et montants dus dans le cadre de l'emprunt familial. D'autre part, il remarque, à propos notamment de la tenue du livre de caisse, que cette dernière est essentielle pour une activité à transactions intensives au comptant comme l'a confirmé le Tribunal fédéral dans une jurisprudence du 9 juin 2006 (arrêt [2A.657/2005](#)). Le fait, selon lui, que le solde de caisse soit négatif même directement après une écriture d'apport démontre l'absence de chronologie dans la comptabilisation des opérations. S'agissant de la fusion des comptes privés dans un seul compte caisse, il rappelle notamment que la modification des comptes, soit la création d'un nouveau compte au bilan après coup n'est pas admissible fiscalement. Quant à l'estimation du revenu d'activité indépendante, il explique sur quelle base il a arrêté le bénéfice net de l'exploitation et les recettes manquantes.

La fiduciaire a déposé des contre-observations en date du 16 octobre 2013. S'agissant de l'emprunt familial, elle maintient que A. \_\_\_\_\_ n'a pas eu la capacité financière de diminuer cet emprunt de sorte qu'aucun flux monétaire n'a pu influencer le bénéfice net d'exploitation. Elle maintient également que l'ensemble des recettes au comptant ont été recensées chronologiquement et "*journalièrement*" dans un livre de caisse sous format Excel et que les dépenses ont été enregistrées à la date de la transaction, ventilées dans le compte de charges adéquat, avec un libellé clair. Elle ajoute que l'extrait de compte caisse produit en procédure de recours démontre qu'elle n'est pas en négatif une fois le chiffre d'affaires mensuel comptabilisé. Quant à l'opération de fusion à laquelle elle a procédé, la fiduciaire expose que cette opération a eu pour seul but de démontrer que la caisse n'est pas en négatif car elle n'a pas eu d'autre choix que de présenter une caisse reconstituée comme moyen de preuve.

Elle fait encore valoir que le revenu estimé à 90'000 francs est erroné dès lors qu'il se base sur l'application totalement arbitraire d'un pourcentage de bénéfice net sur le chiffre d'affaires de l'année précédente, les charges d'exploitation pouvant varier d'année en année, que les recettes manquantes en caisse, par 22'737 francs, sont erronées également et que la reprise sur les frais de représentation, opérée en procédure de recours, n'a jamais été justifiée en procédure de taxation et ne peut donc pas être admise. Dans un dernier point, elle se déclare très étonnée du calcul d'évolution de fortune que le Service cantonal des contributions présente également pour la première fois.

Le Service cantonal des contributions a fait part de ses ultimes remarques le 27 novembre 2013. Il rappelle pour l'essentiel que les mêmes lacunes avaient été constatées dans les comptes lors des deux expertises auxquelles il avait procédé pour deux périodes précédentes avec les mêmes conséquences puisque le revenu avait été arrêté par estimation et ce, pour la quatrième fois depuis 2002. Il ajoute qu'il a procédé à une estimation particulièrement consciencieuse puisque cette dernière a été corroborée par un calcul de l'évolution de fortune au cours de la période fiscale.

Une copie de cette dernière détermination a été communiquée pour information à la fiduciaire le 28 novembre 2013.

## **en droit**

### **I. Impôt fédéral direct (604 2013 75)**

1. Le recours, déposé le 26 août 2013 contre une décision du 31 juillet 2013, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS [642.11](#)). Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct.

2. a) 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 (art. 18 al. 1 LIFD).

L'art. 58 LIFD s'applique par analogie aux contribuables qui tiennent une comptabilité en bonne et due forme (art. 18 al. 3 LIFD). Le calcul du revenu provenant d'une activité lucrative indépendante au sens de l'art. 18 al. 1 LIFD se base donc sur le solde du compte de résultat, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent.

b) A l'image de ce qui prévaut pour l'imposition du bénéfice des personnes morales, l'imposition du revenu provenant d'une activité lucrative indépendante exercée par un contribuable qui tient une comptabilité (que la loi l'y oblige ou non) repose sur le bénéfice tel qu'il découle du

bilan commercial (principe de l'autorité du bilan; "Massgeblichkeitsprinzip"). Il faut 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, dans sa version en vigueur pour la période fiscale en cause). Selon l'art. 959 CO, pour être conformes aux principes généralement admis dans le commerce, les documents comptables doivent être complets, clairs et faciles à consulter. Les comptes annuels doivent en particulier observer le principe de la justification (documentation), corollaire du principe de sincérité : l'exactitude de la saisie et du traitement doit en tout temps permettre un contrôle ultérieur de la comptabilité (Chambre fiduciaire, Chambre suisse des experts comptables, fiduciaires et fiscaux, Manuel suisse d'audit 1998, tome 1, ch. 2.124, p. 17; TF, arrêt [2A.461/2001](#) du 21.2.2002 consid. 2.3).

Selon la jurisprudence, la comptabilité doit non seulement être claire, complète et facile à consulter, mais elle doit également 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<sup>ère</sup> éd., Neuchâtel 1980, p. 316 et la jurisprudence citée [ce problème n'est pas traité dans la 2<sup>ème</sup> 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* RF 1984 p. 71 ss, 75).

c) Les comptes établis conformément aux règles du droit commercial lient les autorités fiscales à moins que le droit fiscal ne prévoie des règles correctrices particulières. L'autorité du bilan commercial (art. 959 CO) tombe en revanche lorsque des normes impératives du droit commercial sont violées ou que des normes fiscales correctrices l'exigent (art. 58 LIFD; ATF 136 II 88 consid. 3.1; 119 Ib 111 consid. 2c).

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 quant au fond 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 (TF, arrêt [2C\\_419/2010](#) du 13 octobre 2010, consid. 3).

3. a) Il convient de déterminer en l'espèce si l'autorité intimée était fondée à taxer le revenu du recourant par estimation, ce qui dépend du point de savoir si la comptabilité de son entreprise 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 a procédé l'autorité intimée est conforme aux exigences légales.

b) Dans sa décision sur réclamation, l'autorité intimée a écarté les comptes annexés à la déclaration d'impôt en observant, notamment, que les encaissements et les dépenses n'étaient pas comptabilisés correctement puisque ces écritures devaient toucher un compte de l'actif du bilan intitulé "Caisse", lequel est inexistant alors que dans la profession du recourant, la grande majorité des opérations de trésorerie se fait au comptant. Elle a considéré que le solde de la caisse aurait été négatif de 22'737 francs (recettes au comptant comptabilisées à hauteur de 304'038 francs et dépenses à hauteur de 326'775 francs), si toutes les écritures avaient été comptabilisées dans un compte approprié, ce qui démontre que certaines écritures sont fausses ou ont été omises avec pour conséquence selon elle, que la comptabilité est insuffisante et perd toute valeur probante. De son côté, la fiduciaire explique dans son recours, que les collaborateurs du recourant, quand ils donnent des cours, sont chargés d'encaisser le cours auprès du client et redonnent régulièrement l'argent encaissé au comptant au recourant un à deux jours après l'encaissement. Selon elle, une telle organisation serait inconciliable avec la tenue rigoureuse d'un livre de caisse, contrairement à ce qui serait possible pour un restaurateur. La fiduciaire entend démontrer que le solde caisse n'aurait pas été négatif en expliquant ce qui suit : *"Nous avons « marié » ou plutôt fusionné les comptes privés dans notre logiciel comptable, dans un seul compte intitulé « caisse ». Nous vous joignons en annexe l'extrait de ce compte qui démontre bien que la caisse n'aurait pas été en négatif. Voici l'état avant, et respectivement après notre opération de fusion :*

<i>Situation avant notre opération de fusion :</i>	
<b>FONDS PROPRES</b>	
<i>Capital</i>	<i>80'048.67</i>
<i>Apports A. _____</i>	<i>292'200.00</i>
<i>Prélèvements privés A. _____</i>	<i>-342'292.85</i>
<i>Frais payés par A. _____</i>	<i>326'775.00</i>
<i>Salaires nets payés cash par A. _____</i>	<i>58'360.70</i>
<i>Chevaux vendus cash par A. _____</i>	<i>-4'800.00</i>
<i>CA encaissé cash par A. _____</i>	<i>-304'038.00</i>
<i>Compte privé A. _____</i>	<i>-38'925.55</i>
<i>Primes d'assurances privées A. _____</i>	<i>-758.20</i>
<i>Impôts privés A. _____</i>	<i>-17'569.60</i>
<i>Frais forfaits et parts privées</i>	<i>-12'340.00</i>
<i>Frais d'immeuble (non-déductibles)</i>	<i>-1'883.55</i>
	<b><i>34'776.62</i></b>
<b>TOTAL PASSIF</b>	<b><i>748'316.07</i></b>
<i>Résultat de l'exercice</i>	<i>41'059.36</i>
<i>Total des comptes privés</i>	<b><i>45'272.05</i></b>

<i>Situation après notre opération de fusion (avec une caisse au bilan, voir le grand livre en annexe) :</i>	
<b>FONDS PROPRES</b>	
<i>Capital</i>	<i>80'048.67</i>
<i>Compte privé A. _____</i>	<i>-32'932.05</i>
<i>Frais forfaits et parts privées</i>	<i>-12'340.00</i>
	<b><i>34'776.62</i></b>
<b>TOTAL PASSIF</b>	<b><i>748'316.07</i></b>
<i>Résultat de l'exercice</i>	<i>41'059.36</i>
<i>Total des comptes privés</i>	<b><i>45'272.05</i></b>

*Le compte « frais forfaits et parts privées » n'a pas été touché étant donné qu'il s'agit uniquement d'écritures de corrections de valeurs dans les comptes de produits et charges, qui n'engendrent aucun flux monétaire. Nous vous joignons une copie en annexe."*

Dans ses observations sur le recours, l'autorité intimée observe que ce n'est qu'en procédure de recours que la caisse a été reconstituée après coup avec des écritures d'apports privés afin que le solde demeure positif, du moins en fin de mois. Elle ajoute que la démonstration de la fiduciaire n'est pas convaincante : selon elle, *"le fait que le solde en caisse soit négatif même directement après une écriture d'apport (écriture 107 du 21.04 / écritures 159 et 160 du 23 et 24.08 / écriture 597 du 16.11 / écriture 544 du 22.12 où malgré un apport de Fr 19'000, il manque encore près de Fr 5'000 !)* démontre que les opérations ne sont pas comptabilisées de façon chronologique.

*Preuve en sont les soldes négatifs en janvier (même après la comptabilisation des recettes du mois) ainsi que du 9 au 28 février, le 9 mars, du 20 au 29 avril, le 10 mai, du 1<sup>er</sup> au 15 juin, du 16 au 30 juin, du 12 au 20 juillet, du 27 au 30 juillet, du 4 au 31 août, du 21 au 30 septembre, le 12 octobre, du 24 au 30 octobre, le 9 et du 16 au 30 novembre et du 22 au 30 décembre. Dès le moment où le bilan et le compte de pertes et profits sont produits à l'autorité fiscale, en vue de la taxation, ils ne peuvent en principe plus être modifiés [hormis les cas de correction ou de modification du bilan]. En réponse à ces remarques, la fiduciaire expose qu' : "Il n'y a pas eu d'écritures d'apports privés supplémentaires à la version initiale. Le compte privé « 2815 [compte privé A. \_\_\_\_\_] » faisant ressortir un solde de CHF 32'932.05 qui a été produit en procédure de recours (annexe 08) avec l'extrait de compte « caisse » démontre bien l'absence d'écritures d'apports privés faites après coup comme le dit le SCC. Après l'opération de « fusion des comptes privés », le résultat de l'exercice ainsi que le total du compte privé (CHF 45'272.05) prouve bien que l'opération de fusion a eu comme seule incidence une répartition dans un seul compte appelé « caisse » pour démontrer noir sur blanc que la caisse n'est pas en négatif. La page 3 du recours du 23.08.2013 [tableaux plus avant] donne une vue d'ensemble très explicite. Par ce tableau, nous prouvons encore une fois que le solde de la caisse n'est réellement pas en négatif. Le CA encaissé tout au long du mois est comptabilisé par type à la fin de chaque mois.*

<i>Date d'écriture</i>	<i>n° d'écriture</i>	<i>solde de la caisse à ce moment</i>	<i>CA encaissé à ce moment</i>	<i>solde réel</i>
21.04.2011	107	- 10'794.45	22'123.00	11'328.55
23.08.2011	159	- 16'437.15	26'814.00	10'376.85
24.08.2011	160	- 12'437.15	27'145.00	14'707.85
16.11.2011	597	- 9'827.85	12'048.00	2'220.15

*Aussi, avancer que le bilan a été modifié est faux. Nous nous répétons, cette opération de fusion a eu comme seul but de démontrer que la caisse n'est pas en négatif. Le total du bilan a toujours été de l'ordre de CHF 748'316.07, et ce même après l'opération de fusion des comptes privés qui doit être interprétée comme une rectification de la ventilation au bilan à but de preuve".*

c) En l'espèce, le fait d'avoir enregistré les recettes encaissées au comptant dans un fichier Excel ne garantit pas que toutes les recettes ont été comptabilisées chronologiquement et "journalièrement" contrairement à ce que soutient la fiduciaire. Celle-ci précise d'ailleurs que dans le type d'exploitation du recourant, les recettes ne peuvent pas toujours être enregistrées lors de l'encaissement, et que le recourant utilise désormais le service e-banking afin de régler toutes ses factures par ce biais, et donc de diminuer les mouvements cash, et de simplifier les paiements. L'autorité intimée fait valoir à juste titre, que dans la mesure où les deux tiers des recettes sont encaissées au comptant (304'038 fr. sur le compte 2814 "CA encaissé cash par A. \_\_\_\_\_" pour des honoraires totalisant 449'494 fr.), il est important que ces recettes soient comptabilisées de manière continue, complète et rapide (voir TF, arrêt [2C\\_301/2009](#), [2C\\_302/2009](#) du 15.10.2009 consid. 4.2 et références citées). L'on relèvera à cet égard que les comptes présentés n'offrent pas la clarté nécessaire et qu'ils sont difficiles à consulter dès lors que la fiduciaire a dû procéder à une démonstration par fusion des comptes privés pour tenter de démontrer que la caisse n'aurait pas été en négatif. Et en dépit de cette démonstration (avant et après fusion), la fiduciaire ne réussit pas à lever le doute sur le fait que les opérations au comptant n'ont pas été comptabilisées correctement, les recettes comptabilisées totalisant 304'038 francs et les dépenses 326'775 francs, soit 22'737 francs de plus. De même, la comptabilisation des frais de représentation dans trois comptes différents est-elle insatisfaisante au regard des exigences de l'art. 959 CO, les comptes annuels devant être non seulement complets et clairs mais aussi faciles à consulter. La fiduciaire n'en disconvient pas puisque dans son recours, elle évoque sur ce point une zone d'ombre dans les comptes 2011. Enfin, l'on relèvera que la dette au bilan "Emprunt à la famille de A. \_\_\_\_\_" n'a pas été étayée par les pièces justificatives requises en procédure de

taxation, ce qui ne satisfait pas non plus au principe de la justification (documentation). Le fait que la fiduciaire s'étonne que l'autorité intimée exige de tels justificatifs alors qu'elle a procédé à deux contrôles fiscaux n'y change rien; dite autorité est en effet en droit de vérifier lors de chaque période fiscale le bien fondé des éléments justifiant une déduction.

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 l'a écartée. Il reste à examiner si le montant du revenu de l'activité indépendante arrêté dans la taxation par estimation peut être maintenu.

4. a) A teneur de l'art. 125 al. 2 LIFD, les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante 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 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. (J.-M. RIVIER, 1<sup>ère</sup> éd., p. 316). Il résulte en effet de l'art. 130 al. 2 LIFD que la sanction attachée à la production d'une comptabilité ou de relevés (art. 125 al. 2 LIFD) non probants est en principe l'établissement d'une taxation d'office avec toutes les conséquences de procédure qui y sont attachées par le droit cantonal et le droit fédéral (estimation sur la base des éléments imposables connus; renversement du fardeau de la preuve; restriction des griefs au caractère manifestement inexact de la taxation d'office).

b) En l'espèce, en dépit de la comptabilité non probante, une taxation ordinaire a été notifiée. Dans ces conditions, la Cour fiscale examinera le revenu de l'activité indépendante fixé en procédure de réclamation avec pleine cognition, selon les règles ordinaires relatives au fardeau de la preuve.

Même en l'absence d'une taxation d'office, rien ne s'oppose à ce que l'autorité procède à l'estimation du revenu conformément à l'art. 130 al. 2 LIFD. Dans ce cas, il s'agit toutefois de vérifier qu'une telle estimation se fonde sur une appréciation consciencieuse des éléments imposables connus. Tel est le cas lorsqu'elle tend à s'approcher le plus possible de la réalité. Cela signifie que l'autorité doit s'appuyer 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 faits sont imprécis ou incertains, moins l'autorité de taxation pourra se rapprocher de la réalité avec certitude.

5. a) Il ressort des observations de l'autorité intimée que le revenu d'activité a été estimé de la manière suivante :

<i>Bénéfice net de 21.7 % sur un CA de Fr. 460'486</i>	Fr. 100'000
Prise en compte de l'augmentation du poste salaires	Fr. -40'000
<i>Recettes manquantes en caisse</i>	Fr. 22'737
<i>Frais de représentation non nécessaires à l'acquisition du revenu</i>	Fr. 10'000
Surplus AVS suite reprises effectuées	Fr. -5'000
Résultat rectifié	Fr. 87'737
Arrondi pour estimation à	Fr. 90'000

L'autorité intimée justifie son estimation du bénéfice net en indiquant que le contribuable a réalisé en 2011 un chiffre d'affaires pratiquement semblable à celui de l'exercice 2010 (diminution de 1.8 %), soit 460'000 francs contre 468'000 francs l'année précédente, et que le bénéfice net - ayant atteint 30 % en moyenne lors des années 2007 à 2009, soit respectivement, 95'231 francs, 96'650 francs et 106'000 francs - était passé à 21.7 % en 2010 (nette augmentation du chiffre d'affaires lors de cet exercice) et représentait 100'000 francs environ (101'717 francs). C'est pourquoi elle a retenu un bénéfice net du même ordre pour 2011 avant prise en considération des éléments spécifiques de la période. L'autorité intimée explique d'autre part, qu'après avoir procédé à un calcul de l'évolution de fortune du recourant, elle est arrivée à la conclusion que "*les recettes manquantes représentaient au bas mot environ 20'000 francs, sachant que pour ce calcul, on part du principe que le contribuable vit avec le minimum vital, ce qui ne semble pas être le cas (puisque'il déclare en procédure de recours être prêt à dépenser 50'000 francs en frais de restaurant...)*". Elle relève enfin qu'elle a également tenu compte du solde négatif de 22'737 francs ressortant des documents produits en procédure de taxation. Pour la fiduciaire toutefois, l'application d'un pourcentage du bénéfice net sur le chiffre d'affaires apparaît totalement arbitraire dès lors que les charges d'exploitation peuvent fortement varier et que tel a été le cas pour le recourant.

En l'occurrence, l'autorité intimée a tenu compte de la variation des charges d'exploitation puisqu'elle a déduit des 100'000 francs retenus comme bénéfice net, un montant de 40'000 francs lié à l'augmentation des salaires, les autres charges (locaux, véhicules, représentation, amortissements, autres frais ...) ayant peu fluctué. Comme l'indique en effet la carte d'information établie par l'autorité intimée depuis 2002 et figurant au dossier, au contraire des charges du personnel dont le pourcentage est passé de 8.7 % de 2007 à 2009 à 18 % en 2010, ces autres charges se sont élevées à 36.7 % du chiffre d'affaires en 2007, 34.9 % en 2008, 36,2 % en 2009 et 31.1 % en 2010. En définitive, le fait que l'autorité intimée ait retenu un pourcentage de 21.7 pour arrêter le bénéfice net ne souffre aucune critique dès lors que celle-ci s'est basée sur celui de la période fiscale précédente et donc sur des chiffres qu'elle connaît. L'on ne saurait ainsi lui reprocher de ne pas avoir cherché à s'approcher le plus possible de la réalité. De plus, les 21.7 % appliqués dans le cas particulier ne s'avèrent pas défavorables au recourant puisque selon la carte d'information précitée, ce pourcentage est même inférieur à celui de la plupart des périodes fiscales antérieures (hormis 2002 et 2003).

b) La fiduciaire se déclare par ailleurs très étonnée du calcul d'évolution de fortune auquel a procédé l'autorité intimée pour corroborer le montant de la reprise sur les recettes manquantes, car un tel calcul est évoqué pour la première fois.

Dans ses observations du 23 septembre 2013, l'autorité intimée a opéré le calcul suivant :

" Minimum vital (Fr. 14'400 personne seule) augmenté de 20 %	Fr.	17'280
Intérêts passifs et frais d'immeuble (sans amort.)	Fr.	9'087
Cotisations d'assurances (caisse-maladie + cotis. Pilier 3a)	Fr.	15'144
Impôts personnels payés en 2011 (sans impôt à la source)	Fr.	17'628
Frais de chauffage (1'200) loisirs (2'000) et voiture (4'800)	Fr.	8'000
Total des dépenses	Fr.	67'139

Les recettes ont été déterminées en fonction des éléments déclarés :

Revenu indépendant selon déclaration	Fr.	55'070
Loyers commerce (26'200) et de tiers (8'400)	Fr.	34'600
Intérêts actifs nets	Fr.	177
Moins augmentation de fortune (mobilier et capitaux)	Fr.	-43'276
Total disponible pour couvrir les dépenses	Fr.	46'571

*Excédent de dépenses par rapport aux capitaux disponibles Fr. 20'568"*

L'autorité intimée a en a déduit que le contribuable aurait dû disposer d'un revenu supplémentaire d'environ 20'000 francs pour être en mesure, à la fois, de faire face à ses dépenses (qui sont certainement supérieures au calcul prudent effectué) et d'épargner dans le même temps plus de 43'000 francs (soit une diminution de capitaux de 17'987 francs, mais une diminution de dettes de 49'354 francs et une augmentation de la fortune mobilière de 11'909 francs). Cela l'a amenée à constater que *"les recettes manquantes ressortant de ce calcul différeraient à peine du manco de caisse (un peu plus de 2'000 francs d'écart)"*. En l'espèce, il convient de relever que ce calcul n'a effectivement été présenté au recourant qu'en procédure de recours seulement. Dans la mesure toutefois où la Cour fiscale dispose d'un plein pouvoir d'examen et où la fiduciaire a eu la possibilité de se déterminer sur ce calcul pendant dite procédure, son droit d'être entendu a été respecté.

La fiduciaire est par ailleurs d'avis que *"Pour déterminer le train de vie de notre mandant, et vu la totalité des dépenses enregistrées dans les comptes (frais d'immeuble inclus → passés par le compte frais d'immeuble au bilan), il y a lieu de retenir les comptes privés à hauteur de CHF 45'272.05 qui démontrent l'avantage économique entré dans la sphère privée du contribuable, diminué des dépenses inscrites dans sa déclaration fiscale entre autre"*. Il convient de rappeler ici que le montant de 45'272 fr. 05 correspond à celui du compte privé figurant au passif du bilan tel qu'il apparaît après l'opération de "fusion des comptes privés" (32'932 fr. 05 du compte 2815 "Compte privé A. \_\_\_\_\_" et 12'340 francs du compte 2830 "Frais forfaits et parts privées"). Or, comme il a été vu précédemment, dès lors que la force probante de la comptabilité a été déniée, l'on ne saurait retenir le résultat de ces comptes pour estimer le train de vie du recourant.

c) S'agissant de la reprise de 10'000 francs pour les frais de représentation, l'autorité intimée a considéré une partie de ces frais comme relevant de la pure convenance personnelle et la part privée comme insuffisante. Elle s'est référée à son deuxième rapport d'expertise du 14 avril 2011 (pour la période fiscale 2009), lequel comportait déjà un avertissement sur ce point à l'attention du recourant. Dans son recours, la fiduciaire fait valoir, quant à elle, que l'on ne peut *"pas nier une existence formelle dans le lien de ces dépenses avec l'activité commerciale"*, raison pour laquelle une part privée a été comptabilisée à hauteur de 3'000 francs (sur 21'000 francs) dans la mesure où le recourant vit seul et sans enfant. Elle explique que le solde de ces dépenses inscrites dans les trois comptes de charges comprend la nourriture pour les stages et camps d'équitation pour les enfants pour plus de 3 mois par année. Et d'ajouter que le fait d'exiger du recourant la démonstration que ses clients renonceraient à utiliser ses services s'il ne leur offrait pas de repas, *"relève d'une approche très primaire"*. En l'occurrence, la fiduciaire avait tout de même produit, par courriel du 12 juillet 2013 et à la demande de l'autorité intimée, des copies des tickets de restaurant justifiant les charges comptabilisées au titre de frais de représentation et clientèle pour les mois de janvier, mars et septembre 2011. Ces tickets ne comportent pas les noms des clients avec qui le recourant était en relations professionnelles. Il s'avère par conséquent impossible d'établir que les consommations et repas offerts l'ont tous été à des clients. Dans ces conditions, l'on ne saurait reprocher à l'autorité intimée d'avoir estimé que la part privée devait être augmentée de 10'000 francs.

Dans ses contre-observations, la fiduciaire relève que cette reprise sur les frais de représentation n'a jamais été justifiée en procédure de taxation de sorte qu'elle ne peut pas être admise ici. Or, l'on notera, sur ce point également, que même si la reprise a été chiffrée en procédure de recours seulement, le droit d'être entendu du recourant a été respecté étant donné le plein pouvoir

d'examen dont dispose la Cour fiscale et la possibilité donnée à la fiduciaire de se déterminer sur cette reprise pendant dite procédure.

Au vu de ce qui précède, l'estimation du revenu d'activité indépendante n'apparaît pas disproportionnée. Partant, le recours est rejeté.

6. a) En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge des recourants déboutés. 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 50 et 50'000 francs (art. 1 Tarif JA).

b) En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à 300 francs.

## II. Impôt cantonal (604 2013 76)

7. Le recours, déposé le 26 août 2013 contre une décision du 31 juillet 2013, 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; RS 642.14), 180 de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) et 79 ss du code du 23 mai 1991 de procédure et juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt cantonal

8. a) Au niveau cantonal également, 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 (art. 8 al. 1 LHID ainsi que 19 al. 1 LICD). Et l'art. 100 LICD s'applique par analogie aux contribuables qui tiennent une comptabilité en bonne et due forme (art. 19 al. 3 LICD). Le calcul du revenu provenant d'une activité lucrative indépendante au sens de l'art. 19 al. 1 LICD se base donc sur le solde du compte de résultat, compte tenu du solde reporté de l'exercice précédent.

b) Les art. 158 al. 2 LICD et 42 al. 3 LHID précisent, comme en droit fédéral, que les personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante 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.

Comme en matière d'impôt fédéral direct, la production d'une comptabilité ou de relevés non probants autorise l'autorité de taxation à effectuer la taxation conformément aux art. 164 al. 2 LICD et 46 al. 3 LHID.

c) En l'espèce, conformément à ce qui a été retenu pour l'impôt fédéral direct, la décision attaquée ne concerne pas une taxation d'office, mais une taxation ordinaire (voir ci-dessus, consid. 2c). 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 peuvent être transposés en droit cantonal. Pour les mêmes motifs que ceux invoqués en matière d'impôt fédéral direct, le recours formé en droit cantonal est rejeté lui aussi.

9. a) Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. 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. 2 Tarif JA). Il peut être compris entre 50 et 50'000 francs (art. 1 Tarif JA).

b) En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à 300 francs.

## **la Cour arrête:**

### **I. Impôt fédéral direct (604 2013 75)**

1. Le recours est rejeté.
2. Un émolument de 300 francs est mis à la charge du recourant au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais.

### **II. Impôt cantonal (604 2013 76)**

3. Le recours est rejeté.
4. Un émolument de 300 francs est mis à la charge du recourant au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais.

### **III. Communication**

Conformément aux art. 146 LIFD, 73 LHID et 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF; RS 173.110), le présent arrêt peut être porté devant le Tribunal fédéral à Lausanne dans les 30 jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public.

La fixation des montants 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 17 décembre 2014/MSU/eri*

Président

Greffière-rapporteure