Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2A.4/2002/svc

Arrêt du 28 juin 2002
IIe Cour de droit public

Les juges fédéraux Wurzburger, président,
Yersin et Meylan, juge suppléant,
greffière Kurtoglu-Jolidon.

E.F._____ et S.F._____, recourants,
représentés par Me Michel Voirol, avocat, rue des Moulins 9, 2800 Delémont,

contre

Service des contributions du canton du Jura,
rue de la Justice 2, 2800 Delémont,
Commission cantonale des recours du canton du Jura,
case postale 2059, 2800 Delémont 2.

impôt fédéral direct 29ème période (1997-1998),

recours de droit administratif contre la décision de la Commission cantonale des recours du canton du Jura du 14 novembre 2001.

Faits:
A.
E.F._____ a travaillé à plein temps jusqu'au 30 avril 1997 auprès de la société A._____ comme comptable. Parallèlement à cet emploi, il a exercé une activité indépendante de conseil fiduciaire à titre accessoire depuis 1990. Pour les exercices 1991 à 1996, les autorités fiscales avaient refusé d'admettre les pertes de ladite activité accessoire, car les frais généraux étaient disproportionnés par rapport aux recettes.

Le 1er novembre 1994, l'épouse de E.F._____, S.F._____, sa mère U.F._____, son père D.F._____ ainsi que J.F._____, ont constitué une société à responsabilité limitée, B._____ (ci-après : B._____ ou la société), au capital de 60'000 fr. entièrement libéré, détenu majoritairement par S.F._____. Cette société a pour but l'exploitation d'un bureau de gestion financière, fiscale, d'encaissement et toute activité en matière commerciale, y compris l'enseignement. S.F._____ y est inscrite en qualité d'associée gérante avec signature individuelle.

Le 15 mai 1997, les époux F._____ ont déposé une demande de taxation intermédiaire avec effet au 1er mai 1997 au motif que E.F._____ avait cessé son activité dépendante pour assumer, à partir de cette date, une activité indépendante à temps complet de conseil fiduciaire, enregistrée le 11 avril 1997 au Registre du commerce sous la raison individuelle E.F._____, Bureau fiduciaire (ci-après : la fiduciaire).

Le 24 mars 1998, le Service des contributions du canton du Jura (ci-après : le Service des contributions) a procédé à un contrôle des comptes de B._____ et de ceux de la fiduciaire. Il en est ressorti que, dans la réalité des faits, ces deux entités étaient totalement imbriquées et dépendantes l'une de l'autre d'un point de vue économique. E.F._____ a été entendu le 6 juillet 1998 par des représentants de l'autorité fiscale.
B.
Le 19 février 1999, le Service des contributions a notifié au recourant un avis de taxation définitive dans lequel

il a fixé le revenu imposable pour l'impôt fédéral direct pour la période fiscale 1997/1998 à 29'878 fr. Il ressort de cet avis que le Service des contributions a refusé la taxation intermédiaire demandée par le contribuable et a ainsi pris en compte, entre autres revenus, les salaires nets réalisés en 1995 et 1996, soit 49'564 fr., respectivement 44'394 fr. Ledit Service a expliqué qu'il avait "procédé à la taxation du contribuable en tant que salarié", refusant d'admettre "la double structure mise sur pied par le contribuable" car "la comparaison de la situation d'indépendant ressortant des comptes fournis par le contribuable et de la situation de salarié révèlent une économie d'impôt de 100% constitutive d'évasion fiscale".

Considérant que les contribuables n'avaient apporté aucun élément nouveau au dossier, le Service des contributions a rejeté leur réclamation par décision du 7 juillet 2000.
C.
Statuant sur recours le 14 novembre 2001, la Commission cantonale des recours en matière d'impôts du canton du Jura (ci-après : la Commission de recours) a confirmé cette décision sur réclamation. Elle a en substance considéré qu'il existait entre E.F._____ et B._____ une dépendance économique totale, dans la mesure où, d'une part, la grande majorité des mandats confiés à la fiduciaire provenaient de B._____ et, d'autre part, toute activité de B._____ en vue de réaliser son but statutaire dépendait de E.F._____. En outre, les pertes sur débiteurs étaient supportées par B._____, ce qui empêchait d'admettre que la fiduciaire supportait les risques spécifiques d'entrepreneur. Le statut d'indépendant revendiqué par E.F._____ était inapproprié, inadapté aux données économiques effectives, celui-ci exerçant en réalité une activité régulière et exclusive au profit de B._____. Enfin, ce montage insolite s'inscrivait dans le souci de minimiser la charge fiscale de l'activité fiduciaire en comptabilisant, par la double structure utilisée, des charges relatives à une seule et même activité non seulement dans la fiduciaire mais également chez B._____. Les conditions de l'évasion fiscale se trouvaient ainsi
réalisées.
D.
Agissant par la voie du recours de droit administratif, les époux F._____ demandent au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler ce jugement dans la mesure où il concerne l'impôt fédéral direct, d'ordonner au Service des contributions du canton du Jura de fixer leur revenu imposable conformément à leur déclaration d'impôt, en procédant à une taxation intermédiaire au 1er mai 1997, subsidiairement de fixer leur revenu imposable conformément à leur déclaration d'impôt, en procédant à une taxation intermédiaire au 1er mai 1997.

Le Service des contributions et la Commission de recours concluent au rejet du recours dans la mesure où il est recevable. L'Administration fédérale des contributions conclut au rejet du recours.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
1.1 Déposé en temps utile et dans les formes prescrites par la loi contre une décision prise par une autorité judiciaire statuant en dernière instance cantonale 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 (LIFD; RS 642.11).
1.2 Le recours de droit administratif peut être formé pour violation du droit fédéral, y compris l'excès et l'abus du pouvoir d'appréciation (art. 104 lettre a OJ). Le Tribunal fédéral revoit d'office l'application du droit fédéral, sans être lié par les motifs invoqués par les parties (art. 114 al. 1 in fine OJ).
En revanche, lorsque le recours est dirigé, comme en l'espèce, contre la décision d'une autorité judiciaire, le Tribunal fédéral est lié par les faits constatés dans la décision, sauf s'ils sont manifestement inexacts ou incomplets ou s'ils ont été établis au mépris des règles essentielles de procédure (art. 104 lettre b et 105 al. 2 OJ).
2.
Selon l'art. 45 lettre b LIFD, le revenu fait l'objet d'une taxation intermédiaire en cas de modification durable et essentielle des bases de l'activité lucrative ensuite du début ou de la cessation de l'activité lucrative ou d'un changement de profession. Cette disposition s'applique notamment en cas de passage d'une activité lucrative dépendante à une activité lucrative indépendante (RDAT 92 II 45t 317, 2A 10/1991).
3.

La Commission de recours a refusé de considérer que l'activité déployée par la fiduciaire pour le compte de la société et qui, formellement, est organisée comme une activité indépendante, devait également être traitée comme telle du point de vue fiscal. Elle a en effet estimé qu'il y avait évasion fiscale, ce qui permettait à l'autorité fiscale de ne pas tenir compte de la construction juridique mise en place et de considérer E.F._____ comme employé de société.

3.1 Selon la jurisprudence, la forme juridique des relations d'où provient la matière imposable n'est pas nécessairement décisive du point de vue fiscal; l'autorité fiscale peut, au contraire, sous certaines conditions, se fonder sur la seule réalité économique. Dans les matières où, comme ici, le Tribunal fédéral jouit d'un plein pouvoir d'examen, il en est ainsi soit lorsque la norme fiscale applicable se rattache à des réalités économiques plutôt qu'à des institutions juridiques formellement définies (ATF 115 Ib 238 consid. 3b p. 241), soit lorsque l'on est en présence d'une évasion fiscale. II y a évasion fiscale lorsque la forme dont le contribuable a revêtu une opération est insolite, inadéquate ou anormale, en tout cas inadaptée aux données économiques, que le choix de cette forme est abusif et n'a pour but que de faire l'économie d'impôts qui auraient été perçus si l'on avait normalement réglé l'affaire, et que la voie choisie entraîne effectivement une notable économie d'impôts pour le cas où le fisc l'admettrait (ATF 102 Ib 151 consid. 3b p. 155 et la jurisprudence citée; Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 1998, p. 105 ss).

3.2 Dans le cas particulier, il apparaît que, même si E.F._____ n'a pas la qualité de membre fondateur, ni d'associé de la société, les deux structures en cause sont dans un rapport de dépendance économique réciproque quasi exclusif. A cela s'ajoute que la majorité du capital de la société est détenue par l'épouse du recourant et le solde par des membres de sa famille et des proches. D'autre part, même si formellement l'épouse d'E.F._____ a seule la qualité d'associée gérante, tout indique que, dans les faits, c'est ce dernier qui détermine et qui commande la marche de la société. On ne saurait donc suivre les recourants lorsqu'ils affirment que la fiduciaire et la société constituent deux entités absolument indépendantes. II y a lieu de retenir, au contraire, qu'E.F._____ exerce une maîtrise de fait à la fois sur l'une et sur l'autre structures. A partir du moment où ce dernier a commencé à exercer ses activités en tant qu'indépendant exclusivement dans le cadre d'une raison individuelle, l'existence de la société perdait toute raison d'être. E.F._____ pouvait choisir de travailler dans le cadre de la société, mais c'est alors le maintien en parallèle d'une raison individuelle, voire sa consolidation par son
inscription au registre du commerce, qui devenait insolite. Dans un cas comme dans l'autre, le maintien de cette double structure perdait toute justification économique et n'était en tout cas pas nécessaire à l'activité de conseil fiduciaire. II n'y a certes rien d'extraordinaire à ce qu'une entité juridique donnée se borne à vendre des produits ou des services dont elle sous-traite entièrement la fabrication ou la fourniture à une autre entité juridique sur la base de contrats de mandat ou d'entreprise. II n'est pas davantage extraordinaire que la seconde entité déploie, par hypothèse, l'essentiel de ses activités pour un seul gros client. Toutefois, une telle constellation n'a véritablement de justification économique que si les deux entités sont, vis-à-vis l'une de l'autre, non seulement juridiquement mais aussi économiquement indépendantes. Une telle indépendance se traduirait par le fait que chaque structure assume son propre risque économique. Celui-ci consiste, pour l'entreprise sous-traitante, en la dépendance d'un seul gros client pouvant renoncer à ses services pour les confier à la concurrence. Or, un tel risque est inexistant lorsque la maîtrise de fait sur les deux entités est réunie en une seule main, comme c'est ici le cas (arrêt du Tribunal fédéral des assurances H 317/97 du 16 février 1999). Lorsqu'une telle situation est réalisée, il y a lieu d'admettre que le maintien de deux entités formellement distinctes est purement artificiel (ASA 60 148, 2A 154/1990) et que la construction adoptée est ainsi insolite et inadaptée à la réalité économique. Dans la mesure où, en pareil cas, l'entité sous-traitante n'assume pas, comme on vient de le voir, de risque économique propre, il se justifie - pour autant que soient réunies les autres conditions d'une évasion fiscale - de traiter, du point de vue fiscal, les activités qu'elle déploie pour le compte de l'autre entité comme des activités dépendantes, quand bien même les deux entités auraient choisi d'organiser formellement leurs relations sur la base du mandat.

Enfin, la comparaison opérée par les autorités fiscales des résultats de l'imposition selon que le revenu en question (soit le revenu acquis à partir du 1er mai 1997) est considéré comme le produit d'une activité dépendante ou, au contraire, comme celui d'une activité indépendante montre que, si elle était admise par le fisc, la construction choisie par les recourants leur permettrait effectivement de réaliser une substantielle économie d'impôts. Au demeurant, et contrairement à ce qu'affirment les recourants, la Commission de recours n'a ja-

mais prétendu que E.F._____ comptabilisait les mêmes frais à la fois dans la raison individuelle et dans la société; ce qu'elle a retenu, manifestement à juste titre, c'est que l'exercice par ce dernier d'une seule et même activité entraînait à double des frais de même nature dans l'une et dans l'autre entité (location de locaux, achat de collections de revues, etc.), ce qui précisément permettait de diminuer d'autant le revenu imposable provenant de la raison individuelle et, de cette manière, de réaliser une diminution d'impôt. Les recourants contestent vainement que le choix opéré de la sorte leur ait été dicté par une volonté de minimiser l'imposition du revenu que E.F._____ retire
des prestations qu'il fournit pour le compte de la société. Ils n'apportent à cet égard aucune explication convaincante.

Il résulte ainsi de ce qui précède que les conditions de l'évasion fiscale sont réunies. Partant, les autorités fiscales étaient en droit de s'écarter de la forme juridique adoptée par les recourants et, se fondant sur la réalité économique, de retenir le caractère dépendant de l'activité déployée par E.F._____ pour le compte de la société.
4.
La Commission de recours a estimé que, même si l'on ne retenait pas l'évasion fiscale, une taxation intermédiaire devait de toute façon être refusée aux recourants, car l'activité de E.F._____ devait être qualifiée d'activité lucrative dépendante et non pas d'activité indépendante.
4.1 Pour savoir si une activité doit être considérée comme dépendante ou indépendante du point de vue fiscal, l'élément décisif est la mesure de l'indépendance personnelle et économique de l'intéressé dans l'accomplissement de sa tâche. Exerce une activité dépendante celui qui s'engage pour une durée déterminée ou indéterminée à fournir des prestations contre rémunération en se soumettant aux instructions de son employeur. Est indépendant celui qui exerce son activité selon sa propre organisation librement choisie - reconnaissable de l'extérieur - et à ses propres risques et profits. La nature juridique des rapports civils (contrat de travail ou de mandat) n'est pas décisive (ATF 121 I 259 consid. 3c p. 263).

La qualification d'une activité comme dépendante ou indépendante doit se faire dans chaque cas particulier en fonction de l'ensemble des circonstances (ATF 122 V 281 consid. 3 à 5 p. 284). Le poids respectif des divers critères applicables en la matière peut varier selon les cas. Le fait que le contribuable fournisse ses prestations sur la base d'un mandat ou qu'il jouisse d'une grande liberté personnelle dans l'organisation de son travail n'exclut pas nécessairement que l'activité en question soit, du point de vue fiscal, qualifiée de dépendante, lorsque d'autres éléments - tels la réglementation légale et statutaire, la structure en principe collective de l'organe et l'absence de risque économique pour les administrateurs de sociétés (ATF 121 II 259 consid. 3d p. 264 et 4b p. 265), ou les restrictions imposées au médecin chef d'un hôpital en matière de fixation des honoraires qu'il facture à sa clientèle privée (RDAF 1999 2 191, 2P.145/1995) - militent en faveur d'une telle qualification.
4.2 En l'espèce, la Commission de recours a retenu que la dépendance de E.F._____ par rapport à la société était totale et que celui-ci ne supportait pas les risques spécifiques d'entrepreneur, de sorte que son activité lucrative devait être considérée comme dépendante, ce que celui-ci conteste.

Il ressort du dossier que l'activité déployée pour le compte de la société par S.F._____, qui n'a aucune formation dans le domaine comptable, se limite à des travaux de secrétariat. Les mandats de la société sont tous exécutés par E.F._____, qui les facture à la société sous forme de notes d'honoraires, lesquelles sont ensuite portées dans les comptes de cette dernière sous une rubrique "sous-traitance". Lesdits comptes ne comportent par ailleurs aucune charge salariale. En outre, les recettes provenant de la société enregistrées par la fiduciaire ont représenté 6'000 fr. en 1996, soit 88,11 % des recettes totales, 32'933 fr. 75 en 1997, soit 97,82 % des recettes totales et 49'150 fr. en 1998, soit 95,54 % des recettes totales. Ainsi, les deux entités sont dans une dépendance économique réciproque. La construction choisie implique non seulement une totale disponibilité de la fiduciaire en faveur de la société - à défaut de laquelle cette dernière ne pourrait plus s'acquitter de ses obligations envers ses clients - mais également une exclusivité de fait accordée par la société à la fiduciaire. Ceci aboutit à créer entre ces deux entités une relation durable plus proche de celle qui s'établit dans le cadre d'un rapport de
travail que de celle qui, typiquement, unit mandant et mandataire. De plus, la société facture à la fiduciaire une part de frais de location et de frais de représentation puisque ses locaux sont occupés par E.F._____. Inver-

sement, cette dernière facture à la société des frais de location d'un bureau et d'un local d'archives. En outre, le dossier comporte de nombreux courriers adressés par la société aux autorités fiscales portant la signature de E.F._____. Enfin, celui-ci n'encourt pas le risque économique caractéristique d'une activité indépendante puisque les pertes sur débiteurs sont supportées en grande partie par la société. Au vu des nombreux éléments qui militent pour la qualification d'activité lucrative dépendante, il n'est pas déterminant que E.F._____ cotise à l'AVS en tant qu'indépendant, ni qu'il ait ses propres comptes bancaires. Quant aux mandats confiés à la fiduciaire par d'autres clients que la société, ils ne représentent que 5 à 12 % des recettes totales, ce qui est minime. Finalement, en ce qui concerne les adresses et numéros de téléphone de la fiduciaire et de la société, ils étaient identiques pour la période en cause.

Il apparaît, en outre, que ces faits ne sont pas manifestement inexacts ni établis en violation des règles de procédure, contrairement à ce que prétendent les recourants. Ceux-ci se bornent de toute façon à contester les éléments retenus par la Commission de recours en renvoyant globalement au dossier ou à la comptabilité sans apporter de preuves précises à leurs affirmations. Au regard de l'art. 105 al. 2 OJ, cela n'est pas suffisant.

Quant à la question de la comptabilisation des dépenses privées dans la raison individuelle, dès lors qu'il n'y a pas lieu de retenir le passage d'une activité principale dépendante à une activité principale indépendante, elle est sans importance.
4.3 Vu ce qui précède, l'activité lucrative exercée par E.F._____ doit être qualifiée, du point de vue fiscal, de dépendante. Partant, il n'y aurait lieu de procéder à une taxation intermédiaire au 1er mai 1997 que si l'activité déployée par celui-ci pour le compte de la société pouvait être qualifiée de changement de profession.

Tel n'est manifestement pas le cas. II n'y a, selon la jurisprudence, changement de profession au sens de l'art. 45 lettre b LIFD que si le contribuable change de domaine d'activité, de telle manière que, dans son nouvel emploi, il n'est plus en mesure de tirer parti des connaissances et expériences acquises dans le précédent emploi ou, exceptionnellement, si, tout en restant dans le même domaine d'activité, il voit la structure de son revenu subir une transformation fondamentale (ATF 110 Ib 313 consid. 2a p. 315 ss et la jurisprudence citée). Or, aucune de ces deux hypothèses n'est réalisée en l'espèce.
5.
Mal fondé, le recours doit être rejeté dans la procédure de l'art. 36a OJ.

Les recourants ont demandé à être mis au bénéfice de l'assistance judiciaire. Or, la probabilité d'échec du recours l'emportait largement sur la possibilité de le gagner. Ainsi, au sens de la jurisprudence, le recours était dépourvu de chance de succès. Partant, la requête d'assistance judiciaire doit être rejetée (art. 152 OJ). Succombant, les recourants doivent supporter un émolument qui sera fixé en tenant compte de leur situation financière.

Par ces motifs, vu l'art. 36a OJ, le Tribunal fédéral prononce:

1.
Le recours est rejeté.
2.
La requête d'assistance judiciaire est rejetée.
3.
Un émolument judiciaire de 1'500 fr. est mis à la charge des recourants.
4.
Le présent arrêt est communiqué en copie au mandataire des recourants, au Service des contributions et à la Commission cantonale des recours du canton du Jura, ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions.
Lausanne, le 28 juin 2002
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le président: La greffière: