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 68
604 2013 69

Arrêt du 25 novembre 2014

Cour fiscale

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

Parties

A._____ et B._____, recourants

contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité intimée

Objet

Impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques; tardiveté de la réclamation; absence de motif de restitution du délai

Recours du 25 juillet 2013 contre la décision sur réclamation du 28 juin 2013 relative à l'impôt cantonal et à l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2012

considérant en fait

A. B._____ est le père de deux enfants nés d'un premier mariage en 1996 et en 2000. Dans la déclaration d'impôt qu'il a signée le 14 avril 2013 avec son épouse actuelle, il a revendiqué la déduction des pensions alimentaires qu'il a payées en 2012. Sous la rubrique "Observations" figurant sur la dernière page de la déclaration d'impôt, ils ont indiqué "*Pension alimentaire : sans changement selon pièce justificative envoyée l'an dernier. (…)*".

Par taxation ordinaire du 16 mai 2013 pour la période fiscale 2012, le Service cantonal des contributions n'en a pas admis la déduction. Il a fixé l'impôt cantonal sur le revenu de B._____ et son épouse à 17'940 fr. 30 sur la base d'un revenu imposable de 173'407 francs, et leur impôt fédéral direct à 7'947 francs pour un revenu imposable de 164'585 francs. Aucun impôt sur la fortune n'a été prélevé. L'avis de taxation indiquait notamment "*Voir remarques sur l'avis de taxation 2011*".

B. Par courriel du 27 juin 2013, B._____ s'est adressé au Service cantonal des contributions en ces termes : "*Veuillez trouver en annexe la pièce justificative à ma déclaration d'impôt 2012. Pourriez-vous me confirmer la réception de ce mail".* Il y a joint un scan d'une attestation de sa banque confirmant que durant l'année 2012 des montants de 10 fois 1'850 francs et 2 fois 1'800 francs avaient été versés à la mère de ses enfants.

Le lendemain, soit le 28 juin 2013, le Service cantonal des contributions a considéré le courriel précité comme une réclamation et a prononcé son irrecevabilité pour les motifs suivants:

> "*Les contribuables sont rendus attentifs au fait, qu'en vertu des dispositions de l'art. 175, al. 1 de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD) et de l'article 132, al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD), ils disposaient d'un délai de 30 jours, dès réception de l'avis de taxation, pour adresser une éventuelle réclamation contre la taxation, au Service cantonal des contributions, ci-après SCC.*
> *Or, il ressort du dossier que le détail de la taxation concernant la période fiscale 2012 a été notifié aux intéressés en date du* ***16 mai 2013****. Ils avaient dès lors 30 jours, à compter de cette date, pour formuler leur réclamation. Ce délai n'ayant pas été utilisé, la* ***taxation est devenue définitive et exécutoire****.*
> *Conformément aux dispositions des articles 150, al. 3 LICD et 133, al. 3 LIFD, un délai ne peut être restitué que si les contribuables ont été empêchés d'agir dans le délai fixé, pour cause de maladie, de décès, de service militaire, d'absence du pays ou pour d'autres motifs sérieux.*
> *Dans le cas présent, le SCC constate que le requérant n'invoque aucune raison dans son courriel au sujet de la transmission tardive de l'attestation de la Banque C._____.*
> *Au vu de ce qui précède et conformément aux dispositions légales en vigueur, leur requête du 27 juin 2013 dit être considérée comme tardive*".

C. Par acte posté le 25 juillet 2013, B._____ et son épouse ont interjeté recours à l'encontre de la décision précitée. Ils font valoir que "*malgré le léger retard pour la transmission d'un document qui ne (lui) a jamais été demandé durant de nombreuses années, nous nous voyons supprimer la déduction de CHF 22'100.00 représentant la pension alimentaire que je verse à la mère de mes enfants depuis plus de 10 ans*". Le recourant explique qu'avec toutes ses déclarations d'impôt de même que celle de 2011, il avait remis au taxateur le jugement de divorce avec les montants dont il doit s'acquitter et qu'il a pu en obtenir la déduction. Il ajoute ce qui suit:

"*Il m'a été demandé le 16 mai 2013 de fournir en complément un extrait prouvant le versement des pensions alimentaires, chose que je n'ai jamais faite avant. Ne l'ayant jamais fait, j'ai dû chercher le moyen de fournir*

ce document car tous mes paiements ou virements se font via e-banking. Il ne m'était pas possible de fournir de tels justificatifs avec des extraits de comptes en ma possession et initialement, en passant au guichet de ma banque régionale, il m'avait été répondu qu'ils ne pouvaient pas m'aider car les virements via e-banking ne les concernaient pas. Nous avons pris durant ce laps de temps deux semaines de vacances. Voulant prouver ma bonne foi au taxateur et surtout surpris que le jugement de divorce ne suffise plus, j'ai contacté la direction de la banque C._____ qui après réflexion, m'a envoyé le document que j'ai immédiatement envoyé au taxateur par mail et courrier (...) Je vous prie de bien vouloir réétudier la décision du Service cantonal des contributions car celle-ci augmenterait nos impôts de plusieurs milliers de francs. Montant que je trouve disproportionné surtout que vous pourrez constater qu'aucune malversation n'a été commise".

L'avance de frais fixée à 600 francs par ordonnance du 30 juillet 2013 a été acquittée dans le délai imparti.

Dans ses observations déposées le 19 septembre 2013, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours en maintenant ses conclusions; il relève pour le surplus que les recourants ont transmis l'attestation bancaire, datée du 7 juin 2013, le 27 juin 2013, et non pas immédiatement comme ils l'affirment.

Le 19 septembre 2013, une copie de cette détermination a été transmise aux recourants pour information.

en droit

I. Impôt fédéral direct (604 2013 68)

1. a) Le recours, déposé le 25 juillet 2013 contre une décision du 28 juin 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.

b) La décision attaquée est un prononcé d'irrecevabilité. L'objet de la présente procédure de recours se limite donc à la seule question de savoir si l'autorité inférieure était fondée à déclarer irrecevable la réclamation par courriel du 27 juin 2013. C'est pourquoi, dans la mesure où les recourants prennent des conclusions au fond, ces dernières doivent être déclarées irrecevables.

2. a) L'art. 132 al. 1 LIFD dispose que le contribuable peut adresser à l'autorité de taxation une réclamation écrite contre la décision de taxation dans les 30 jours qui suivent sa notification.

Le délai commence à courir le lendemain de la notification. Il est considéré comme respecté si la réclamation a été remise à l'autorité de taxation, à un office de poste suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse à l'étranger le dernier jour ouvrable du délai au plus tard. Lorsque le dernier jour du délai tombe un samedi, un dimanche ou un jour férié officiel, le délai expire le premier jour ouvrable qui suit (art. 133 al. 1 LIFD).

b) Passé le délai de 30 jours, une réclamation n'est recevable que si le contribuable établit que, par suite de service militaire, de service civil, de maladie, d'absence du pays ou pour d'autres motifs sérieux, il a été empêché de présenter sa réclamation en temps utile et qu'il l'a déposée dans les 30 jours après la fin de l'empêchement (art. 133 al. 3 LIFD).

L'énumération des motifs autorisant la restitution du délai n'est pas exhaustive. Cette dernière n'est toutefois possible que lorsque le non-respect du délai de réclamation n'est pas imputable à

une faute du contribuable ou de son mandataire. Par empêchement non fautif, il faut entendre non seulement l'impossibilité objective, comme la force majeure, mais également l'impossibilité subjective due à des circonstances personnelles ou à l'erreur provoquée par une autorité. L'empêchement ne doit pas avoir été prévisible et doit être de nature telle que le respect du délai aurait exigé la prise de dispositions que l'on ne peut raisonnablement attendre de la part d'un homme d'affaires avisé (P. AGNER / A. DIGERONIMO / H.-J. NEUHAUS / G. STEINMANN, Complément au Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Zurich 2001, ad art. 133 nº 2a; ATF 96 II 265 consid. 1a; voir également en droit fiscal cantonal argovien harmonisé M. KLÖTI-WEBER / D. SIEGRIST / D. WEBER, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Berne 2009, 3ème éd., ad art. 187 nº 15).

3. a) En l'espèce, l'avis de taxation produit par les recourants est daté du jeudi 16 mai 2013. Il a été envoyé sous pli simple (en courrier non prioritaire) de sorte que l'on peut admettre qu'il a probablement été reçu par les recourants dans la semaine du lundi de Pentecôte 20 mai 2013. Le délai de réclamation de trente jours est dès lors arrivé à échéance le lundi 24 juin 2013 au plus tard. Aussi, la réclamation datée du 27 juin 2013 est-elle manifestement tardive. D'ailleurs, les recourants admettent qu'ils ont eu un léger retard pour la transmission de leur attestation.

b) Avec l'autorité intimée, il y lieu de constater qu'il n'existe pas non plus un motif de restitution du délai de réclamation. En effet, les recourants n'ont pas été empêchés sans leur faute de faire valoir, avant la fin du délai de réclamation, qu'ils avaient effectivement payé les pensions alimentaires demandées en déduction. Il leur aurait été possible de déposer leur réclamation et de produire l'attestation dès qu'elle était disponible. Dans l'avis de taxation de la période fiscale 2011 déjà, soit le 22 novembre 2012, l'autorité intimée les avait avisés de ce qui suit, s'agissant du code 4.340 (pension alimentaire versée) : "*A l'avenir, vous voudrez bien joindre tous les justificatifs de paiement des pensions alimentaires. A défaut, ces dernières ne seront pas prises en compte*". Les recourants savaient depuis plus de six mois qu'ils devaient se renseigner sur la manière dont ils pourraient établir le paiement des pensions à déduire. Quant au fait d'avoir été absents pour deux semaines de vacances durant le délai de réclamation, il ne s'agit pas d'un motif d'empêchement justifiant que l'autorité intimée entre en matière sur la réclamation du 27 juin 2013. Les deux autres semaines dont les recourants ont encore disposé étaient suffisantes pour qu'ils transmettent en temps utile les copies des ordres de paiement qui avaient été passés par e-banking.

Au vu de ce qui précède, le recours est rejeté dans la mesure où recevable.

4. 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 69)

5. a) Le recours, déposé le 25 juillet 2013 contre une décision du le 28 juin2013, 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 CPJA. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt cantonal.

b) La décision attaquée est un prononcé d'irrecevabilité. L'objet de la présente procédure de recours se limite donc à la seule question de savoir si l'autorité inférieure était fondée à déclarer irrecevable la réclamation formée par courriel du 27 juin 2013. C'est pourquoi, dans la mesure où les recourants prennent des conclusions au fond, ces dernières doivent être déclarées irrecevables.

6. a) En droit cantonal également, le contribuable peut adresser à l'autorité de taxation une réclamation écrite contre la décision de taxation dans les 30 jours qui suivent sa notification (art. 175 al. 1 LICD et 48 al. 1 LHID). Un délai inobservé est restitué si le contribuable exécute l'acte omis dans les 30 jours qui suivent la disparition de l'empêchement et prouve qu'il a été empêché d'agir en temps utile par suite de service militaire, de service civil, de maladie, de décès, d'absence du pays, ou pour d'autres motifs sérieux (art. 150 al. 3 LICD). S'agissant des motifs d'empêchement justifiant la restitution d'un délai, les mêmes principes qu'en matière d'impôt fédéral direct prévalent au niveau cantonal.

b) Pour des motifs identiques à ceux développés en matière d'impôt fédéral direct, c'est à juste titre que l'autorité intimée a déclaré la réclamation irrecevable.

Le recours formé en droit cantonal est lui aussi rejeté dans la mesure de sa recevabilité.

7. 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 68)

1. Le recours est rejeté dans la mesure où recevable.

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 69)

3. Le recours est rejeté dans la mesure où recevable.

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 25 novembre 2014/eri

Président | Greffière-rapporteure