



**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 70
604 2013 71

Arrêt du 18 novembre 2014

Cour fiscale

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

Parties **A. _____, recourant**
contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité intimée

Objet Impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques;
irrecevabilité de la réclamation; contestation du principe de la
taxation d'office

Recours du 27 juillet 2013 contre la décision sur réclamation du
10 juin 2013 relative à l'impôt cantonal et à l'impôt fédéral direct de la
période fiscale 2011

considérant en fait

A. A. _____ est copropriétaire pour moitié de l'immeuble article bbb du registre foncier de C. _____. En 2011, il était employé en tant que mécanicien-électricien par la société D. _____ SA. Il est également l'associé gérant président avec signature individuelle de la société E. _____ Sàrl, laquelle a pour but l'achat, la vente, l'installation et le dépannage de matériel informatique, la distribution de logiciels de schémas électriques, l'installation de réseaux, le consulting en électrotechnique et en informatique.

Le 1^{er} juin 2012, le Service cantonal des contributions a prononcé à son encontre une amende de 180 francs pour n'avoir pas retourné la déclaration d'impôt 2011 malgré sommation du 4 mai 2012.

Par taxation d'office du 14 février 2013 pour la période fiscale 2011, le Service cantonal des contributions a fixé l'impôt cantonal sur le revenu de A. _____ à 7'364 fr. 75 sur la base d'un revenu imposable de 74'778 francs, et son impôt fédéral direct à 1'389 fr. 10 pour un revenu imposable de 77'218 francs. Aucun impôt sur la fortune n'a été prélevé.

B. Le 26 mars 2013 (date du sceau postal), A. _____ a formé réclamation au motif que sa déclaration d'impôt avait "été envoyée le 18 octobre 2012 conformément à la demande de délai du 10 février 2012". Tout en indiquant qu'il se tenait à disposition du Service cantonal des contributions pour tous renseignements complémentaires dont cette autorité aurait besoin, il l'a remercié de bien vouloir lui expliquer sa décision "*dans les meilleurs délais*".

Pour la période fiscale 2012, le 4 juin 2013, A. _____ a requis une prolongation de délai au 31 octobre 2013 pour déposer sa déclaration d'impôt 2012 au motif que tous les justificatifs n'étaient pas encore en sa possession et que les comptes de sa société n'étaient pas encore bouclés. Et le 5 juin 2013, le Service cantonal des contributions a prononcé à son encontre une amende d'ordre de 600 francs pour n'avoir pas retourné la déclaration d'impôt 2012 malgré sommation du 7 mai 2013.

Par décision du 10 juin 2013, pour la période fiscale 2011, le Service cantonal des contributions a déclaré la réclamation du 26 mars 2013 irrecevable en considérant ce qui suit :

"Dans un premier temps, il convient de préciser que le contribuable a reçu dans le courant du mois de janvier 2012 la documentation nécessaire à l'établissement de sa déclaration relative à la période fiscale 2011. Dans cet envoi, il était expressément spécifié que cette déclaration d'impôt devait être retournée au service cantonal des contributions le 1^{er} mars 2012 au plus tard.

Par ailleurs, il est primordial de relever qu'aucune demande de délai en date du 10 février 2012 n'a été reçue par le Service cantonal des contributions. De ce fait, par sommation du 04.05.2012, l'intéressé a été invité à déposer sa déclaration d'impôt dans le délai légal de 10 jours. Celui-ci n'a pas donné suite à cette injonction de l'administration de sorte qu'une amende d'ordre lui a été notifiée le 01.06.2012. Le contribuable n'a pas réagi à l'amende d'ordre.

En outre, le contribuable pouvait adresser au Service cantonal des contributions une réclamation contre sa taxation uniquement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte. Dans ce cas il lui appartenait de motiver sa réclamation et d'indiquer le cas échéant, ses moyens de preuve. Or, il s'avère que le contribuable ne joint aucune motivation valable à sa réclamation et n'a joint aucune preuve écrite et postale de sa demande de délai du 10 février

2012 ainsi que de l'envoi de sa déclaration d'impôt le 18 octobre 2012. A ce jour, le contribuable n'a toujours pas retourné sa déclaration d'impôt 2011.

De plus, il convient de préciser que le contribuable a posté sa réclamation le 26.03.2013. De ce fait, il dépasse de 12 jours le délai légal de réclamation de 30 jours.

Dès lors, la réclamation est irrecevable faute de la présentation des preuves adéquates et de tardiveté."

C. Par acte du 26 juillet 2013, A. _____ a interjeté recours à l'encontre de la décision précitée en ces termes :

- "1. votre courrier ayant une teneur au caractère important aurait dû m'être notifié par recommandé en non en lettre simple.*
- 2. ce courrier est en ma possession depuis le 29 juin 2013 seulement.*
- 3. si je m'en réfère aux arguments que mes courriers ne sont jamais parvenus au service des contributions, il aurait pu en être de même avec ce courrier.*
- 4. je maintiens que les courriers que j'ai envoyé l'ont été fait et toujours postés depuis une boîte aux lettres située à Oron-le-Châtel.*
- 5. j'ai assez de raisons de contester cette taxation ainsi que l'amende infligée au vu de mes revenus et de mes charges.*
- 6. je sais être un contribuable avec les obligations que cela comporte et donc je n'ai aucune raison de ne pas les remplir. J'ai aussi des droits qui me semblent n'être pas ou peu respectés dans ce litige.*

En conclusion, je réfute totalement cette taxation d'office ainsi que l'amende infligée.

Il me semble que cela est bien plus facile d'accuser un contribuable que de chercher les raisons du disfonctionnement de services publics.

J'argumente encore qu'aucune proposition du service des contributions ne m'a été proposée pour un règlement à l'amiable de ce cas, alors que je suis tout disposé à le faire.

Je me réserve le droit de faire appel à un avocat pour la défense de mes intérêts si aucun accord ne peut être trouvé après ce courrier."

L'avance de frais fixée à 600 francs par ordonnance du 21 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 précisant au préalable que si le recourant avait requis une prolongation de délai le 10 février 2012, il l'aurait vraisemblablement demandé pour une date située au-delà du 1^{er} avril et en pareil cas, il aurait reçu un accusé de réception. Il rappelle par ailleurs que le recourant n'a réagi ni à la sommation du 4 mai 2012 ni au prononcé d'amende du 1^{er} juin 2012, que sa déclaration d'impôt n'a toujours pas été déposée et qu'aucun motif n'est invoqué pour en expliquer les raisons et pour démontrer que la taxation est manifestement inexacte. S'agissant de la notification de la décision sur réclamation (que le recourant allègue avoir reçue le 29 juin 2013, soit 19 jours après son prononcé), il est d'avis que la poste a pu la délivrer dans les dix jours et il émet des doutes sur la date invoquée. Le Service cantonal des contributions relève en dernier lieu que la réclamation du 26 mars 2013 est, elle-même déjà, tardive dès lors qu'elle est formée contre la taxation du 14 février 2013.

Le 14 octobre 2013, le recourant a fait part de ses contre-observations. Il invoque une distribution très tardive du courrier en expliquant que les observations précitées qui lui ont été envoyées le 19 septembre 2013 ne lui sont parvenues que le 30 septembre 2013 et que la sommation (de déposer la déclaration d'impôt 2012) du 27 septembre 2013 adressée à sa Sàrl lui a été délivrée le 8 octobre 2013.

en droit

I. Impôt fédéral direct (604 2013 70)

1. a) Le recours a été déposé le 27 juillet 2013 contre une décision du 10 juin 2013. Le recourant fait valoir qu'il a reçu la décision attaquée le 29 juin 2013. Quant à l'autorité intimée, elle est d'avis que la poste a pu distribuer dite décision dans les dix jours. Se pose donc la question de savoir si le recours a été déposé dans le délai légal de trente jours prévu à cet effet (art. 140 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 : LIFD; RS 642.11).

La notification d'une décision administrative est un acte juridique unilatéral soumis à réception et la preuve de la réception de la décision incombe à l'administration (voir notamment Tribunal cantonal, arrêts non publiés 604 2012 28 C. S. c. SCC du 23.5.2013 et 604 2007 60/61 P. J. c. SCC du 6.7.2007 et références citées). La décision ici entreprise a été envoyée sous pli simple; il n'est donc pas possible d'en connaître la date exacte de notification, mais l'on ne peut pas exclure un dysfonctionnement de la distribution de cet envoi daté du 10 juin 2013. La question de savoir si le recours du 27 juillet 2013 a été formé en temps utile peut toutefois rester ouverte dans la mesure où il doit de toute façon être rejeté.

b) La décision attaquée est un prononcé d'irrecevabilité fondé sur l'art. 132 al. 3 LIFD. L'objet de la présente procédure de recours se limite donc à la seule question de la recevabilité de la réclamation. C'est pourquoi, dans la mesure où le recourant prend des conclusions au fond, ces dernières doivent être déclarées irrecevables.

2. a) Conformément à l'art. 123 LIFD, les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable. A cet effet, la loi impose au contribuable des obligations de procédure déterminées, comme l'obligation de remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète et de la remettre avec les annexes prescrites (art. 124 al. 2 LIFD) en particulier les certificats de salaire concernant tous les revenus provenant d'une activité lucrative dépendante, les attestations concernant les prestations que le contribuable a obtenues en sa qualité de membre de l'administration ou d'un autre organe d'une personne morale, de même que l'état complet des titres et des créances, ainsi que celui des dettes (art. 125 al. 1 LIFD). C'est ainsi que le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD).

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.

c) Le contribuable qui a été taxé d'office peut déposer une réclamation contre cette taxation uniquement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte. La réclamation doit être motivée et indiquer, le cas échéant, les moyens de preuve (art. 132 al. 3 LIFD).

L'obligation de motiver et d'indiquer les voies de droit prévue par l'art. 132 al. 3 LIFD constitue une exigence formelle dont la violation entraîne l'irrecevabilité de la réclamation (ATF 131 II 548 consid. 3.3, 123 II 552 consid. 4c). En particulier, le contribuable ne peut se limiter à une

contestation globale ou à une contestation partielle de positions uniques, car cela ne permet pas d'examiner d'emblée si la taxation d'office est manifestement inexacte. Il doit en tout cas être possible de reconnaître ce que le réclamant conteste dans la décision attaquée, par exemple le principe de la taxation d'office ou le montant de l'estimation opérée, ainsi que les arguments pertinents en fait et en droit sur lesquels il s'appuie (Tribunal fédéral, arrêt [2C_292/2011](#) du 31 août 2011 et références citées).

Il n'est pas nécessaire, à défaut de motivation, d'impartir encore un délai pour réparer ces informalités (TF, arrêt [2C_499/2012](#) du 26.7.2012 consid. 4.1; ATF 123 II 552 consid. 4c à e).

3. En l'espèce, est litigieuse la question de savoir si la réclamation déposée à l'encontre de la taxation d'office pour la période fiscale 2011 devait être jugée irrecevable ou non.

Dans sa réclamation contre la taxation d'office, le recourant s'est limité à faire valoir qu'il avait envoyé sa déclaration d'impôt le 18 octobre 2012, contestant ainsi le fait d'avoir été taxé d'office. Or, il lui appartenait d'expliquer de prouver cet envoi de la déclaration d'impôt ou à tout le moins d'exprimer de manière suffisamment détaillée à l'aide de pièces justificatives et/ou d'explications pourquoi il estimait que la taxation d'office ne se justifiait pas. Le recourant n'a toutefois produit aucun moyen de preuve susceptible de démontrer qu'il avait bel et bien satisfait à ses obligations de procédure, rempli son devoir de collaboration pendant la procédure de taxation et qu'une taxation d'office ne se justifiait pas. Il lui aurait pourtant été aisé de joindre à sa réclamation, par exemple, une photocopie de la déclaration qu'il alléguait avoir envoyée le 18 octobre 2012 ou au moins les pièces justificatives qu'il y avait annexées. Partant, sa réclamation n'était pas suffisamment motivée dès lors qu'elle était formée contre une taxation d'office. Comme elle ne répondait pas aux exigences de forme de l'art. 132 al. 3 LIFD, c'est à juste titre que l'autorité intimée l'a déclarée irrecevable.

Au vu de ce qui précède, il n'est nul besoin de trancher encore la question de savoir si la réclamation postée le 28 mars 2013 contre la taxation du 14 février 2013 était, elle-même déjà, tardive.

Le recours formé en droit fédéral 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 du recourant débouté. 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 71)

5. a) Comme pour le recours déposé en droit fédéral, dès lors que le recours formé en droit cantonal doit être rejeté, la question de savoir s'il a été déposé en temps utile (art. 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) peut rester ouverte.

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 du 22 mars 2013. C'est pourquoi, dans la mesure où le recourant prend des conclusions au fond, ces dernières doivent être déclarées irrecevables.

6. a) En droit cantonal harmonisé, les art. 123, 124 al. 1, 125 al. 1, 126 al. 1, 159 al. 1, 164 al. 2 et 176 al. 3 LICD concernant, respectivement, le devoir de collaboration du contribuable, le principe de la taxation d'office et les conditions auxquelles celle-ci peut faire l'objet d'une réclamation ont un contenu identique aux dispositions correspondantes du droit fédéral (voir également les art. 42 al. 1 et 2, 46 al. 3 et 48 al. 2 LHID). Les références à la jurisprudence et à la doctrine en matière d'impôt fédéral direct (voir consid. 2) peuvent en conséquence être repris tels quels pour l'impôt cantonal.

b) Pour des motifs identiques à ceux développés sous le considérant 3, c'est à juste titre que l'autorité intimée a déclaré la réclamation irrecevable. Partant, le recours formé en droit cantonal est également 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 70)

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 payée par celui-ci.

II. Impôt cantonal (604 2013 71)

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 payée par celui-ci.

III. Communication.

Tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal, le présent arrêt peut, 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), 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 18 novembre 2014/CPF/eri

Président

Greffière-rapporteure