



**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 81
604 2013 82

Arrêt du 27 janvier 2015

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;
recevabilité de la réclamation; restitution de délai; absence à
l'étranger

Recours du 13 septembre 2013 contre la décision sur réclamation du
26 août 2013 relative à l'impôt cantonal et à l'impôt fédéral direct de
la période fiscale 2012

considérant en fait

A. A._____ est retraité depuis janvier 2011. Par courriel du 20 mai 2012, il a informé le Service cantonal des contributions de sa décision de quitter la Suisse à fin juin 2012 et a requis un décompte d'impôts pour cette date. A cette occasion, il a communiqué ses coordonnées "*pour toute correspondance et factures*". Dans la déclaration d'impôt qu'il a dès lors été invité à remplir pour 2012 (pour la période du 1^{er} janvier jusqu'à la date de son départ), il a indiqué sous la rubrique "Observations" : "*- CDD de mars à mai 2012 (3 mois) à l'Etat de Fribourg (B._____) - janvier + février 2012 = rentier*". Il a joint un calcul estimatif de l'impôt 2012 (effectué au moyen du logiciel "Fritax") dont il ressort les montants suivants : impôt fédéral direct de 162 fr. 45 pour un revenu déclaré de 35'100 francs, et impôts cantonal de 1'705 fr. 50, communal de 1'364 fr. 40, et ecclésiastique de 102 fr. 35 pour un revenu déclaré de 28'900 francs.

Par taxation ordinaire du 16 mai 2013, le Service cantonal des contributions a fixé l'impôt cantonal sur le revenu de A._____ à 3'888 fr. 60 sur la base d'un revenu imposable de 38'850 francs (au taux d'un revenu annualisé de 77'700 francs), et son impôt fédéral direct à 711 fr. 35 pour un revenu imposable de 39'002 francs (au taux d'un revenu annualisé de 78'004 francs). Aucun impôt sur la fortune n'a été prélevé.

B. Par courriel du 2 août 2013, A._____ s'est adressé au Service cantonal des contributions en ces termes : "*Messieurs, je viens de recevoir un rappel pour le paiement du solde des impôts 2012. Je ne suis pas d'accord avec le montant. Veuillez svp consulter le calcul que j'ai joint à la déclaration qui donnait un total de 3'224.45 tous les impôts confondus. Je vous signale que je suis à la retraite et j'ai seulement travaillé 3 mois en 2012 (un remplacement à B._____), le reste de l'année j'ai que ma pension pour vivre. Merci de reconsidérer le décompte 2012 et de me tenir informé. (...)*".

Le 5 août 2013, le Service cantonal des contributions a indiqué, également par courriel, que les décomptes cantonaux et fédéraux 2012 avaient été établis sur la base de la taxation fiscale 2012, qu'aucune réclamation n'avait été déposée dans le délai à l'encontre de cette taxation de sorte que les décomptes étaient définitifs et exécutoires. Il a ajouté que tout contribuable doit prévoir et prendre ses dispositions pour s'acquitter de ses impôts aux échéances légales fixées et qu'il attendait le règlement des montants dus jusqu'au 22 août 2013 (échéance des rappels) à défaut de quoi il engagerait les procédures d'encaissement selon les art. 210 de la loi sur les impôts cantonaux et 165 de la loi sur l'impôt fédéral direct.

Dans sa réponse datée du même jour, A._____ a maintenu sa demande en précisant, notamment, qu'il vivait de sa seule retraite brute de 3'249 francs par mois et qu'il avait reçu le décompte final avec beaucoup de retard. Il ne disposait en effet que d'une adresse postale en Suisse (à C._____, vidée irrégulièrement).

Par décision du 26 août 2013, le Service cantonal des contributions a déclaré la réclamation de A._____ irrecevable pour cause de tardiveté. Il a considéré que celui-ci n'invoquait aucune cause valable justifiant son intervention tardive en indiquant ce qui suit : "*Le fait que sa case postale n'est vidée qu'irrégulièrement ne représente pas un motif suffisant, le contribuable ayant la possibilité de faire acheminer son courrier à un tiers et de prendre toutes les dispositions nécessaires afin que celui-ci lui parvienne dans un délai raisonnable*".

C. Par acte posté le 13 septembre 2013, A. _____ a interjeté recours à l'encontre de la décision précitée. Il maintient ses conclusions et précise qu'il a payé en toute bonne foi 3'162 francs et qu'avec les rappels du Service cantonal des contributions, il lui est réclamé encore un supplément totalisant 4'627 fr. 10 (2'260 fr. 40 d'impôt cantonal et 609 fr. 65 d'impôt fédéral direct, intérêts non compris, ainsi que 1'757 fr. 05 d'impôt communal avec intérêt moratoire, selon les copies des rappels et bordereau communal annexés au recours).

L'avance de frais fixée à 600 francs par ordonnance du 17 septembre 2013 a été déposée dans le délai imparti.

Dans ses observations déposées le 17 octobre 2013, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours en maintenant ses conclusions; il relève pour le surplus que l'absence du pays ne constitue un empêchement sérieux de respecter le délai que si elle n'était pas prévisible, ce qui n'est pas le cas du recourant qui a d'ailleurs effectué le nécessaire pour que son courrier soit acheminé correctement. Le 17 octobre 2013 également, une copie de cette détermination a été transmise au recourant pour information.

en droit

I. Impôt fédéral direct (604 2013 81)

1. a) Le recours, déposé le 13 septembre 2013 contre une décision du 26 août 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 du 5 août 2013. C'est pourquoi, dans la mesure où le recourant prend des conclusions au fond, ces dernières doivent être déclarées irrecevables.

2. a) 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. 132 al. 1 LIFD). S'il a été taxé d'office, il 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).

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).

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).

b) 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 n° 2a; ATF 96 II 265 consid. 1a). L'absence du pays ne saurait constituer un empêchement sérieux que si elle n'était pas prévisible. Plus l'absence dure longtemps et plus la possibilité que le contribuable reçoive une décision pendant son absence est grande, plus il est du devoir du destinataire d'annoncer sa nouvelle adresse à la poste ou aux autorités concernées, ou encore de nommer un représentant (voir en droit fiscal cantonal argovien harmonisé M. KLÖTI-WEBER / D. SIEGRIST / D. WEBER, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3^{ème} éd., Berne 2009, ad § 187 n. 15 s. et la jurisprudence citée).

3. En l'espèce, l'avis de taxation du jeudi 16 mai 2013 a été envoyé sous pli simple (en courrier non prioritaire) de sorte que l'on peut admettre qu'il a probablement été reçu par le recourant 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.. Le délai de trente jours pour former réclamation était donc largement échu lorsque le recourant a contesté sa charge fiscale par mail du 5 août 2013.

Le recourant ne conteste pas qu'il n'a pas respecté le délai de réclamation, mais s'en explique par le fait qu'il n'a pas été en mesure de vider régulièrement sa case postale depuis qu'il s'est installé à l'étranger à fin juin 2012. Il importe donc d'examiner si ces circonstances constituent un motif l'ayant valablement empêché d'agir à temps. En l'occurrence, comme l'a relevé à juste titre l'autorité intimée, l'installation du recourant à l'étranger n'avait rien d'imprévisible. Pour le suivi des derniers courriers envoyés par le fisc, celui-ci aurait donc pu désigner, si ce n'est un représentant, à tout le moins une personne chargée de vérifier qu'il recevait du courrier et de l'en informer, voire de le lui transmettre s'il ne pouvait pas revenir assez souvent en Suisse. De la sorte, il aurait été informé de la notification de sa taxation et aurait pu la contester en temps utile. En ne prenant pas une telle mesure, le recourant a adopté un comportement dont il doit assumer les conséquences. L'on ne saurait donc reconnaître qu'il a été empêché, sans sa faute, de déposer sa réclamation dans le délai légal. Par conséquent, il ne se justifiait pas d'entrer en matière sur la réclamation malgré sa tardiveté. Le recours est rejeté dans la mesure de sa recevabilité.

L'on relèvera au surplus, comme l'a indiqué l'autorité intimée dans ses observations sur le recours, que le calcul estimatif effectué par le recourant au moyen du logiciel Fritax ne tient pas compte d'un assujettissement à l'impôt inférieur à 360 jours. L'exemplaire joint par le recourant à sa déclaration d'impôt comporte d'ailleurs, sous la remarque "Obligation fiscale" figurant en haut du formulaire, l'indication de 360 jours même si elle a été tracée à la main par le recourant qui l'a remplacée par 180 jours. L'augmentation de la charge fiscale à laquelle s'attendait le recourant résulte surtout du fait que le revenu qu'il avait indiqué dans le calcul estimatif s'élève à 28'900 francs alors que le revenu taxé atteint 38'850 francs. La taxation tient compte en effet, comme l'exige l'art. 209 al. 3 LIFD, des revenus périodiques et des déductions qui y sont liées pour une période d'assujettissement de six mois (du 1^{er} janvier jusqu'à la date du départ le 30 juin) mais au taux applicable pour une année entière. Cette indication figurait au demeurant sur l'avis de

taxation du 16 mai 2013 : "En cas (...) de départ à l'étranger, la base d'imposition se compose uniquement des revenus effectifs réalisés en cours d'année et les déductions sont réduites proportionnellement (par ex. imposition du 1^{er} janvier au 10 avril ou du 20 septembre au 31 décembre). Toutefois, pour le calcul du taux applicable, les revenus périodiques et les déductions liées (par ex. salaires, rentes, frais professionnels) sont convertis sur 12 mois. (...)". La différence de charge fiscale entre celle résultant du calcul estimatif du recourant et celle finalement due a même été accentuée par le fait que le revenu de 28'900 francs figurant dans le calcul estimatif impliquait une déduction supplémentaire de 5'700 francs pour contribuable à revenu modeste. Or, le recourant, à l'étranger depuis le 30 juin 2012, ne pouvait plus en bénéficier, cette déduction figurant au nombre des déductions sociales, lesquelles sont accordées sur la base de la situation personnelle à la date du 31 décembre de la période fiscale.

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 82)

5. a) Le recours, déposé le 13 septembre 2013 contre une décision du 26 août 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 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 du 5 août 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 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).

b) 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.

c) 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 rejeté lui aussi.

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 81)

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 82)

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 27 janvier 2015/MSU/eri

Président

Greffière-rapporteure