



**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 2014 101
604 2014 102

Arrêt du 18 janvier 2016

Cour fiscale

Composition

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

Parties

**A. _____, recourant,
B. _____, recourante**

contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité intimée

Objet

Impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques;
recevabilité de la réclamation; examen d'une restitution du délai de
réclamation et d'une révision facilitée d'une taxation d'office

Recours du 23 septembre 2014 contre la décision sur réclamation du
26 août 2014 relative à l'impôt cantonal et à l'impôt fédéral direct de
la période fiscale 2012

considérant en fait

A. A._____ est séparé depuis le 1^{er} janvier 2014. Dans la déclaration d'impôt qu'il a signée avec son épouse le 29 août 2013, il a annoncé, entre autres revenus, un montant de CHF 261'634.- provenant de son activité lucrative indépendante. Le revenu imposable indiqué sous le code 7.910 de la formule de déclaration s'élevait à CHF 399'699.-.

A deux reprises, le 17 mars 2014 et le 16 mai 2014, le Service cantonal des contributions a invité A._____ à déposer le bilan et les comptes de pertes et profits de l'exercice 2012 pour son activité indépendante, pièces qu'il avait omis de joindre à sa déclaration d'impôt. Ces courriers sont restés sans réponse.

Par taxation d'office du 19 juin 2014, le Service cantonal des contributions a arrêté l'impôt cantonal sur le revenu dû par A._____ et B._____, à CHF 65'880.- sur la base d'un revenu imposable de CHF 488'064.- (au taux d'un revenu déterminant de CHF 419'956.-), et leur impôt fédéral direct, après déduction sur impôt de CHF 502.-, à CHF 46'481.90 sur la base d'un revenu imposable de CHF 481'825.- (au taux d'un revenu déterminant de CHF 413'717.-). Il a indiqué que la taxation intervenait d'office suite à la sommation du 15 mai 2014.

B. Le 7 août 2014, B._____ a déposé le compte de pertes et profits (présentant un résultat de CHF 261'633.84 pour 2012 et CHF 321'519.06 pour l'exercice précédent) ainsi que le bilan, en s'excusant pour ce retard.

Le Service cantonal des contributions a considéré cet envoi comme une réclamation qu'il a déclarée irrecevable pour cause de tardiveté.

C. Par acte posté le 23 septembre 2014, B._____ et A._____ ont interjeté recours à l'encontre de la décision précitée par l'intermédiaire de leur fiduciaire. Ils ne remettent pas en cause la tardiveté de leur réclamation et admettent qu'ils n'ont pas donné suite aux demandes de pièces des 17 mars 2014 et 16 mai 2014. Ils requièrent la reconsidération du montant retenu au titre de revenu d'activité indépendante, lequel doit être fixé sur la base des comptes. Ils expliquent qu'ils se sont séparés au début de 2014, et que leurs soucis, liés à leurs déménagements et au changement d'emploi de la recourante précédemment employée par son époux, ont généré des retards administratifs. Ils ajoutent que le recourant, né en 1945, a considérablement diminué son activité dès 2012 comme le démontrent les comptes, et que le paiement des impôts sur un revenu supplémentaire de près de CHF 100'000.- menace leur santé financière.

L'avance de frais, fixée à CHF 600.- par ordonnance du 25 septembre 2014, a été versée dans le délai imparti.

Dans ses observations déposées le 28 octobre 2014, le Service cantonal des contributions a conclu au rejet du recours en considérant, pour l'essentiel, que les soucis liés à la séparation des contribuables au début de l'année 2014 qui auraient généré des retards administratifs ne constituent en aucun cas un motif valable d'empêchement concernant le délai légal de réclamation, et qu'en l'absence des comptes de l'exercice 2012, les résultats des exercices précédents ont servi de base à la fixation du revenu de l'activité indépendante. Il précise encore que les conditions d'une procédure de révision ne sont pas réalisées dans le cas d'espèce.

Les recourants ont fait part de leurs contre-observations le 1^{er} décembre 2014 en indiquant qu'ils avaient mis fin au mandat confié à leur fiduciaire. Ils invoquent le fait que celle-ci a omis de joindre les comptes à la déclaration d'impôt préparée à leur attention et qu'ils l'ont signée sans remarquer cette erreur, dite déclaration comportant les chiffres exacts des résultats de l'exploitation. Cela s'est produit au moment où ils se séparaient, une période très dure sur le plan émotionnel, de sorte qu'ils ont négligé l'importance des courriers les invitant à déposer leurs comptes et n'ont pas vu non plus que la déclaration qu'ils signaient était incomplète. Ils rappellent qu'ils ont toujours respecté leurs obligations fiscales ces vingt dernières années et que le cas de la déclaration 2012 étant exceptionnel, une exception peut aussi être admise quant à leur empêchement d'agir. Dans un dernier point, ils invoquent le fait que le délai de réclamation a pris fin pendant les fêtes judiciaires, de sorte qu'il convient de vérifier si leur "recours" n'a pas malgré tout été formé dans les délais.

Le 9 janvier 2015, le Service cantonal des contributions a transmis ses ultimes remarques en maintenant ses conclusions et en précisant que les délais n'étaient pas suspendus pendant les périodes de fêtes de sorte que la réclamation avait bien été déposée en dehors du délai.

Une copie de cette dernière détermination a été communiquée aux recourants pour information le 12 janvier 2015.

en droit

I. Impôt fédéral direct (604 2014 101)

1. a) Le recours, déposé le 23 septembre 2014 contre une décision du 26 août 2014, 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) et l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. 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 7 août 2014. C'est pourquoi, dans la mesure où les recourants prennent des conclusions au fond, ces dernières doivent être déclarées irrecevables.

c) Dans leurs contre-observations, les recourants demandent à pouvoir expliquer de vive voix l'enchaînement malheureux de circonstances les ayant amenés à ne pas avoir rempli - exceptionnellement - leurs obligations fiscales.

Il importe de rappeler tout d'abord que la procédure est en principe écrite. Cela étant, l'audition requise apparaît superflue dès lors que la Cour dispose d'indications écrites suffisamment explicites données par les recourants. Elle ne voit pas en quoi cette audition mettrait en lumière d'autres éléments déterminants pour l'issue du litige. C'est pourquoi il n'est pas donné suite à cette requête des recourants (art. 59 al. 2 du code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative, CPJA; RSF 150.1).

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 (LOCHER, *Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, III. Teil, 2015, ad art. 133 n. 33 ss; ZWEIFEL *in* ZWEIFEL / ATHANAS, *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2a*, Bâle 2008, 2^{ème} éd., ad art. 133 n. 19; voir également en droit fiscal cantonal argovien harmonisé KLÖTI-WEBER / SIEGRIST / WEBER, *Kommentar zum Aargauer Steuergesetz*, Berne 2015, 4^{ème} éd., ad art. 187 n° 11).

c) En l'espèce, l'avis de taxation produit par les recourants est daté du jeudi de la Fête-Dieu, 19 juin 2014. 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 à la fin de la semaine suivante. Le délai de réclamation de trente jours est dès lors arrivé à échéance à fin juillet 2014. Leur réclamation du 7 août 2014 était donc tardive, ce que les recourants ne contestent pas au demeurant. Ils expliquent leur retard par le contexte difficile de leur séparation. S'il est bien compréhensible qu'ils aient eu de nombreuses dispositions à prendre pour aménager leur nouvelle vie (vente de leur immeuble, recherches de nouveaux logements pour l'un et l'autre et d'un nouvel employeur pour la recourante, préparatifs en vue de la remise de l'exploitation...), ils ne pouvaient se désintéresser de l'avis de taxation qui leur avait été envoyé et dont ils connaissaient parfaitement la portée. Cas échéant, s'ils estimaient ne pas pouvoir gérer leurs affaires fiscales pendant cette période, ils auraient pu confier le suivi de leur dossier à une fiduciaire ou à un tiers en instituant un mandat de représentation dépassant la simple préparation de la déclaration d'impôt et des comptes. Quoi qu'il en soit, on ne saurait considérer que la situation qui entourait leur séparation les empêchait de respecter le délai de réclamation. On pouvait raisonnablement attendre d'eux qu'ils agissent dans ledit délai, de sorte qu'ils ne peuvent pas invoquer un empêchement non fautif au sens de l'art. 133 al. 3 LIFD.

Dans leurs contre-observations, les recourants requièrent de la Cour qu'elle vérifie si leur réclamation n'a pas été déposée à temps compte tenu des fêtes judiciaires du 15 juillet au 15 août. Il convient de rappeler à cet égard, que la suspension des délais durant cette période de fêtes concerne uniquement les actes formés devant le Tribunal cantonal (art. 30 al. 2 CPJA) et

qu'il n'y a d'ailleurs pas du tout de feries judiciaires en matière d'impôts directs ni en droit fédéral ni en droit cantonal (voir art. 150 al. 4 par renvoi de l'art. 3 de l'arrêté du 5 janvier 1995 d'exécution de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct : RSF 634.1.11, ainsi que arrêt TC FR 4F 05 75/76 du 17 juin 2005 publié notamment sur Internet le 28 juin 2005 sous le n° 25¹). Par conséquent, la réclamation du 7 août 2014 contre la taxation du 19 juin 2014 a bien été formée en dehors du délai de trente jours prévu à cet effet. L'on notera par ailleurs que l'erreur de la fiduciaire, qui n'aurait pas joint les comptes à la formule de déclaration remise aux recourants pour signature en août 2013, n'est pas relevante. L'année suivante, ces derniers ont eu la possibilité de compléter leur déclaration d'impôt lorsque l'autorité intimée s'est adressée à eux les 17 mars 2014 et 16 mai 2014. Et cette erreur est sans lien avec le non-respect du délai de réclamation qui est imputable aux seuls recourants. Partant, le 7 août 2014, lorsque les recourants ont produit leurs comptes pour s'opposer à la taxation d'office, le délai de trente jours pour former réclamation était échu et leur taxation était entrée en force. C'est donc à juste titre que leur réclamation a été déclarée irrecevable.

Les recourants ont requis la reconsidération de leur taxation au vu de leur situation qu'ils estiment exceptionnelle dès lors qu'ils ont été imposés sur un revenu supérieur de près de CHF 100'000.- à celui déclaré (pour une augmentation de charge fiscale totale de plus de 20%). Il convient donc d'examiner si celle-ci peut être modifiée malgré son entrée en force.

3. a) A teneur de l'art. 147 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD; RS 642.11), une décision entrée en force peut être révisée en faveur du contribuable, à sa demande ou d'office, lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts (let. a), lorsque l'autorité qui a statué n'a pas tenu compte de faits importants ou de preuves concluantes qu'elle connaissait ou devait connaître ou qu'elle a violé de quelque autre manière l'une des règles essentielles de la procédure (let. b) ou lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision (let. c). La révision est toutefois exclue lorsque le requérant invoque des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui (art. 147 al. 2 LIFD). La demande en révision doit être déposée dans les nonante jours qui suivent la découverte du motif de révision, mais au plus tard dans les dix ans dès la notification de la décision (art. 148 LIFD).

Les règles qui précèdent s'expliquent par le principe communément admis selon lequel une taxation fiscale qui n'a pas fait l'objet d'un recours ou qui, sur recours, a été confirmée ou modifiée, acquiert force de chose jugée non seulement formelle mais en principe aussi matérielle. La décision fixant le montant de l'impôt devient de ce fait définitive et lie tant le contribuable que la communauté publique, qu'elle soit ou non conforme au droit matériel. C'est là un impératif de la sécurité du droit et cela découle aussi du fait qu'il est possible au contribuable de se faire entendre lors de la taxation ou, du moins, lors du contrôle qui s'exerce par la voie de la réclamation ou du recours. S'agissant en particulier de la limitation aux motifs que le recourant n'aurait pas pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire, elle se fonde sur le caractère subsidiaire de la révision qui, en tant que voie de droit extraordinaire, ne doit pas avoir pour effet de vider de leur portée les délais de recours ordinaires. Ainsi, une révision est par exemple exclue lorsque des éléments de fait essentiels n'ont pas été allégués en procédure de taxation (erreur de déclaration) respectivement dans le cadre d'une réclamation ou d'un recours par négligence du contribuable

¹http://www.fr.ch/tc/fr/pub/jurisprudence/jurisprudence_2013/section_administrative/2005/juris_admin_21_30.htm
sous le n° 25

(ou de son représentant). Il en va de même lorsque le contribuable aurait - le cas échéant, en ayant recours à un conseiller professionnel - pu découvrir immédiatement l'erreur de fait ou de droit commise par l'autorité fiscale dans la décision notifiée (CASANOVA, Änderungen rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide, *in* Archives 61, p. 450; voir notamment l'arrêt TC FR 4F 06 230 du 27 avril 2007, ainsi que la doctrine et jurisprudence citées).

b) Au-delà des conditions fixées à l'art. 147 al. 1 et 2 LIFD, il peut parfois se justifier d'admettre la révision d'une taxation qui serait entachée d'une erreur manifeste et essentielle de l'autorité, indépendamment du fait que le contribuable ait été ou non en mesure de faire corriger cette erreur dans la procédure ordinaire en faisant preuve de l'attention commandée par les circonstances. En effet, l'autorité peut commettre un abus de droit en invoquant le manque de diligence du contribuable pour s'opposer à la révision d'une taxation entachée d'un vice dont elle est à l'origine et, partant, la première responsable ("révision facilitée" inspirée de la jurisprudence du Tribunal fédéral concernant le rappel d'impôt: arrêts TC FR 604 2012 132/133 du 20 janvier 2014 publié sur Internet le 30 avril 2014 sous le n° 6², consid. 3b; TC FR 4F 06 230/31 du 27 avril 2007 confirmant l'arrêt TC FR du 25 mars 1994 publié *in* RFJ 1995 p. 227 ss; décision de l'ancienne Commission de recours en matière d'impôt du 1^{er} décembre 1989 *in* ACCR FR 1989 IX C n° 2; CASANOVA, Heilt mangelnde Sorgfalt des Steuerpflichtigen offensichtliche Veranlagungsfehler, *in* STEINAUER, L'image de L'homme en droit, Fribourg 1990, p. 115 ss).

c) Dans la mesure où, en l'occurrence, les recourants auraient pu s'opposer à leur taxation au cours de la procédure ordinaire, la révision est exclue conformément à ce que prévoit l'art. 147 al. 2 LIFD précité. Par ailleurs, en l'absence d'une erreur manifeste et essentielle imputable à l'autorité de taxation, les conditions permettant une révision facilitée ne sont pas non plus remplies. En particulier, le fait d'avoir taxé le revenu de l'activité indépendante du recourant sur la base des revenus des deux années précédentes (même majorés de quelque 8 %) alors qu'aucun compte n'avait été produits au dossier malgré deux requêtes restées sans réponse, ne constitue pas une telle erreur. L'admission de la demande en révision déposée par les recourants ne s'imposait en conséquence pas non plus sous l'angle de l'abus de droit.

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

b) 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 CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA).

En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à CHF 300.-.

II. Impôt cantonal (604 2014 102)

5. a) Le recours, déposé le 23 septembre 2014 contre une décision du 26 août 2014, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 50 al. 1 de la loi du 14 décembre 1990 sur

² http://www.fr.ch/tc/fr/pub/jurisprudence/des_2014_1/01-10.htm sous le n° 6

l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), 180 de la loi fribourgeoise du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) et 79 ss CPJA, et l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. 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 postée le 7 août 2014. 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). L'art. 150 al. 3 LICD reprend quant à lui le contenu de l'art. 133 al. 3 LIFD. Quant à l'art. 150 al. 4 LICD, il dispose que les délais fixés dans la présente loi ou par l'autorité ne sont pas suspendus pendant les périodes de fêtes au sens de l'article 30 al. 1 CPJA. 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.

De même, les art. 188 et 189 LICD (voir aussi art. 51 LHID) prévoient à quelles conditions une décision entrée en force peut être révisée.

b) En présence de règles similaires, le raisonnement mené et les conclusions adoptées pour l'impôt fédéral direct peuvent être transposés en droit cantonal. Le recours est ainsi rejeté pour les mêmes raisons qu'en droit fédéral.

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

b) 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 CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA).

En l'espèce, comme pour le recours formé en droit fédéral, il se justifie de fixer les frais à CHF 300.-.

la Cour arrête:

II. Impôt fédéral direct (604 2014 101)

1. Le recours est rejeté dans la mesure où recevable.
2. Un émolument de CHF 300.- est mis à la charge des recourants au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais.

II. Impôt cantonal (604 2014 102)

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

4. Un émoulement de CHF 300.- est mis à la charge des recourants 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 18 janvier 2016/eri

Président

Greffière-rapporteure