

FR_GERICHTE 604 2015 137 vom 29. September 2016

FR Kantonsgericht, 2016-09-29, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2015_137

FR: FR_GERICHTE 604 2015 137 du 29 septembre 2016

IT: FR_GERICHTE 604 2015 137 del 29 settembre 2016

Regeste

Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal | Gewinn- und Kapitalsteuer der juristischen Personen

Erwägungen

E. 31

mai 2015, le Service cantonal des contributions a arrêté les impôts sur le bénéfice et le capital dus par la société pour la période fiscale 2012 (du 1er janvier 2012 au 31 décembre 2012) par taxation ordinaire du 19 juin 2015: « CALCUL DES ÉLEMENTS IMPOSABLES IMPÔT CANTONAL IMPOT FEDERAL DIRECT ELEMENTS RELATIFS AU CAPITAL ET AUX RÉSERVES Capital social libéré 20'000.00 Bénéfice reporté / Pertes reportées 94'420.00 Capital total au 31.12.2012 114'420.00 Capital imposable au canton: 100.000% 114'400.00 ELEMENTS RELATIFS AU BENEFICE Bénéfice net / Perte nette selon comptes 50'038.00 50'038.00 Prestations de toutes natures Reprise revente du bateau non comptabilisée 85'000.00 85'000.00 Bénéfice imposable Suisse 135'038.00 135'038.00 Pertes déductibles suisses 0.00 0.00 Bénéfice imposable Suisse 135'038.00 135'038.00 Part du canton de Fribourg: 100.000% 135'000.00 135'000.00

Tribunal cantonal TC Page 3 de 8 L'impôt cantonal sur le bénéfice dû par la société a été fixé à CHF 11'475.00 et l'impôt fédéral direct à CHF 11'475.00, l'impôt cantonal sur le capital étant arrêté à CHF 183.05. Le 19 juin 2015 également, le Service cantonal des contributions a procédé à la taxation d'office des bénéfice et capital de la société pour la période fiscale 2013. D. Le 17 juillet 2015, la société représentée par sa fiduciaire a formé réclamation en ces termes: "Suite à votre avis de taxation d'office du 19 juin 2015, ainsi qu'à notre entrevue en la présence de F._____, adjointe à la direction, nous nous permettons de contester ce dernier pour les motifs suivants, à savoir: Amortissement sur véhicule (justifié) voir facture en annexe. (1) Reprise des frais pour un montant total de CHF 100'438.- contesté, voir annexe. Le Formulaire R amortissements a été rectifié. (2) Part privée au bateau supprimée suite à la vente en 2012. Autres charges du personnel justifié selon annexe et entretien. (3) Frais de voyage voir copies en annexes, d'autres parts C._____ à régler à titre privé des frais concernant l'exploitation de son restaurant, voir annexe, sans les avoir récupéré de ladite société. (4) Toutes les quittances des frais de musique (5) ainsi que de la location de bungalows, voir en annexe, sont justifiés.(déclarée à titre privé) (5bis) La charge extraordinaire de CHF 10'000.- provient d'un ajustement de la valeur de la reprise du stocks marchandises. (...)." Et par lettre du 10 septembre 2015, la société a indiqué ce qui suit: "Suite à notre entretien téléphonique du 8crt, nous nous permettons de répondre à vos dernières questions ainsi que de vous joindre divers documents en annexe. Nous contestons toujours la reprise de CHF 85'000.- pour le bateau vendu à G._____, facture que nous vous avons déjà transmise [indiquant un prix de

CHF 35'000.00]. Nous contestons toutes autres évaluations pour cette opération effectuées avec une tierce personne. Le prix de vente correspond à la valeur vénale lors de l'opération. Nous joignons également les extraits de comptes qui prouvent la comptabilisation de l'opération, (annexe 1) Pour les frais de musique et comme discuté lors de notre entrevue, C._____ loue à A._____ Sàrl 2 bungalows, à ses musiciens ou son personnel pour un montant mensuel de Fr. 1'200.-, ce montant figure dans l'annexe 4 de sa déclaration d'impôt privé. Les retenues faites aux employés au titre de location ne sont pas reversé à C._____, seul les CHF 14'400.- lui sont versés. Par conséquent il n'y a aucune trace de ces écritures dans la comptabilité. Dès 2015, nous comptabiliserons les écritures de la manière suivante: salaire / diminution des loyers, ce qui est neutre en termes de résultat de la société, (annexe 2) Pour ce qui concerne les frais de voyages, nous vous laissons prendre connaissance des documents et commentaires remis pas C._____, (annexe 3) (...)." Par deux décisions du 9 novembre 2015, le Service cantonal des contributions a, d'une part, déclaré irrecevable la réclamation contre la taxation ordinaire pour la période fiscale 2012 en

Tribunal cantonal TC Page 4 de 8 considérant qu'elle était tardive car formée le 10 septembre 2015, et d'autre part, partiellement admis la réclamation formée contre la taxation d'office du 19 juin 2015 pour la période fiscale 2013. E. Le 10 décembre 2015, la société a interjeté recours contre la décision déclarant irrecevable sa réclamation pour la période fiscale 2012. Elle se plaint de formalisme excessif et conclut à ce que la reprise contestée sur la vente du bateau de Fr. 85'000.- soit corrigée dans la taxation fiscale 2012, compte tenu de la facture originale de la vente du bateau [le 1er octobre 2012] pour CHF 35'000.- à G._____ en possession de l'autorité fiscale [document figurant au dossier et télécopié par la société de G._____ le 1er juillet 2015] et du fait que le prix de vente a été déterminé en tenant compte d'un amortissement annuel de 40% sur les véhicules, quels qu'ils soient. Elle requiert une diminution du bénéfice imposable en 2012 de CHF 135'038.- à CHF 50'038.-. L'avance de frais fixée à CHF 600.- par ordonnance du 14 décembre 2015 a été versée dans le délai imparti. Dans ses observations déposées le 21 janvier 2016, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours. Il relève qu'en toute bonne foi et non pas par formalisme excessif, il a considéré que la réclamation de juillet 2015 ne concernait pas l'année 2012 vu l'absence d'indication en ce sens, raison pour laquelle il a traité le courrier de septembre 2015 comme une réclamation contre la taxation de 2012 et l'a jugée irrecevable pour cause de tardiveté. Invitée à se déterminer sur le recours, l'Administration fédérale des contributions y a renoncé. Une copie de cette détermination a été communiquée à la recourante le 21 janvier 2016 pour contre-observations. Celle-ci n'y a pas donné suite. en droit I. Impôt fédéral direct (604 2015 137) 1. a) Le recours, déposé le 10 décembre 2015 contre une décision du 9 novembre 2015, 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 déposée en temps utile. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct. b) En l'occurrence, la décision entreprise 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 intimée était fondée à déclarer irrecevable la réclamation. C'est pourquoi, dans la mesure où la recourante prend des conclusions au fond, ces dernières doivent être déclarées irrecevables. 2. a) Aux termes de l'art. 132 al. 1 LIFD, 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. b) Cette disposition légale n'exige aucune motivation de la part du réclamant; la réclamation doit simplement revêtir la

forme écrite (AGNER / JUNG / STEINMANN, Commentaire de la

Tribunal cantonal TC Page 5 de 8 loi sur l'impôt fédéral direct, 2001, art. 132 n. 18). C'est le corollaire de l'art. 131 al. 2 LIFD selon lequel, pour des raisons de simplification administrative, la décision de taxation ne doit pas contenir une motivation, mais indiquer les modifications apportées à la déclaration. Il suffit donc que le réclamant exprime - au moins implicitement - sa volonté d'attaquer la décision. Mais l'on peut attendre du réclamant qu'il exprime, au cours de la procédure de réclamation, quels sont les points contestés et les griefs soulevés à l'encontre de la décision litigieuse. Lorsqu'une intervention écrite laisse des doutes quant à la volonté réelle de son auteur de contester ou non la taxation, il y a lieu de fixer un bref délai pour régularisation de la réclamation eu égard à l'art. 29 al. 1 de la Constitution fédérale (Cst. féd.; RS 101) (CASANOVA in Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2008, art. 132 n. 18 et références citées). c) Selon la jurisprudence, les conclusions doivent être interprétées, selon le principe de la confiance, à la lumière de la motivation, et l'interdiction du formalisme excessif commande de ne pas se montrer trop strict dans la formulation si, à la lecture du mémoire, on comprend clairement ce que veut le recourant (arrêt TF 2C_986/2013 du 15 septembre 2014 consid. 2.2 et références citées). La prohibition du formalisme excessif empêche de s'arrêter à l'intitulé d'un mémoire déposé auprès d'une autorité (arrêt TA FR 4F 2000 29 du 1er juillet 2000 consid. 2b). L'art. 8 al. 3 du code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1; disposition applicable à titre subsidiaire par renvoi de l'art. 4 al. 1 et 2 de l'art. 4 de l'arrêté fribourgeois du 5 janvier 1995 d'exécution de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct: RSF 634.1.11) prévoit d'ailleurs que l'autorité est tenue de statuer dans un délai raisonnable et de s'abstenir de tout excès de formalisme. d) Il y a déni de justice formel lorsque l'autorité omet de statuer sur une requête qui lui est présentée dans les délais et en bonne et due forme alors qu'elle était tenue de statuer. Le formalisme excessif, en tant que cas particulier de déni de justice formel est réalisé lorsque des règles de procédure sont appliquées avec une rigueur que ne justifie aucun intérêt digne de protection au point que la procédure devient une fin en soi et empêche ou complique de manière insoutenable l'application du droit (ATF 135 I 6 traduit in JT 2011 IV 17 consid. 2.1 et les références citées). L'interdiction du formalisme excessif appartient au droit constitutionnel fédéral et elle vise l'autorité saisie plutôt que les parties au procès. L'excès de formalisme peut résider dans la règle de comportement qui est imposée au plaideur ou dans la sanction qui est attachée à cette règle (ATF 132 I 249 consid. 5 et les références citées). En tant qu'elle sanctionne un comportement répréhensible de l'autorité dans ses relations avec le justiciable, l'interdiction du formalisme excessif poursuit le même but que le principe de la bonne foi consacré aux art. 5 al. 3 et 9 Cst. Ce principe commande à l'autorité d'éviter de sanctionner par l'irrecevabilité les vices de procédure aisément reconnaissables qui auraient pu être redressés à temps, lorsqu'elle pouvait s'en rendre compte suffisamment tôt et les signaler utilement au plaideur (arrêt TF 2C_55/2014 du 6 juin 2014 consid. 5.3 et références citées). 3. a) En l'espèce, il importe de déterminer si la réclamation du 17 juillet 2015 concernait aussi la reprise opérée sur le bénéficiaire imposable de la société pour la période fiscale 2012. La société expose qu'un entretien a eu lieu avec l'autorité fiscale à sa demande au sujet des périodes fiscales 2012 et 2013 en date du 14 juillet 2015, à l'issue duquel l'autorité fiscale lui a demandé de déposer une réclamation écrite. Si la lettre recommandée du 17 juillet 2015 mentionnait les points contestés, sans précision des périodes fiscales, il lui paraissait toutefois évident qu'il s'agissait des deux périodes fiscales car elles ont été taxées en même temps. Elle

Tribunal cantonal TC Page 6 de 8 précise que l'autorité fiscale lui a demandé un complément d'informations le 23 juillet 2015 pour la période fiscale 2013 qui a été transmis en date du 10 septembre 2015 par un courrier recommandé, dans lequel la reprise effectuée sur la période fiscale 2012 était toujours contestée. Elle se prévaut d'une décision de la cour de justice de Genève (arrêt TA GE ATA/411/2014 du 3 juin 2014) relative au formalisme excessif de l'administration fiscale qui avait rendu en même temps une décision en matière d'impôt cantonal et en matière d'impôt fédéral direct pour une société. De son côté, l'autorité intimée relève que, lors d'un entretien en date du 14 juillet 2015, il a été conseillé à la recourante et à son représentant de déposer une réclamation contre les avis de taxation. Elle explique que la réclamation déposée par le représentant de la contribuable le 17 juillet 2015 ne mentionnait pas de période fiscale mais se référait à la taxation d'office, et ne faisait référence qu'à des reprises portant sur la taxation de la période fiscale 2013 mais en aucun cas à la reprise effectuée pour la période fiscale 2012. Elle rappelle que l'accusé de réception de la réclamation mentionnait clairement comme objet l'impôt cantonal et l'impôt fédéral direct 2013: Elle signale que le 23 juillet 2015, elle a envoyé une demande complémentaire de pièces portant sur la période fiscale 2013 dans le cadre du traitement de la réclamation. Et d'indiquer que "ce n'est au cours d'un entretien téléphonique portant sur le traitement de la réclamation, que le mandataire de la société a évoqué le fait que sa réclamation du 17 juillet 2015 portait également sur la reprise effectuée en taxation de la période fiscale 2012, soit la reprise à titre de prestation à l'actionnaire d'un montant de CHF 85'000.00 relatif à la revente d'un bateau". L'autorité intimée estime enfin que le mandataire aurait dû se rendre compte, déjà au moment de l'accusé de réception de la réclamation, que l'interprétation faite de la réclamation ne coïncidait pas avec la volonté de la recourante. b) Il convient de constater d'emblée que durant toute la procédure précédant le dépôt de la réclamation, les deux périodes fiscales 2012 et 2013 ont été traitées en parallèle: elles ont donné lieu à des taxations prononcées le même jour et ont fait toutes deux l'objet des discussions du 14 juillet 2015. Comme le rappelle l'autorité intimée dans ses observations sur le recours, la contribuable et son représentant se sont rendus ce jour-là dans ses bureaux afin d'obtenir des informations sur les reprises effectuées dans les deux avis de taxation. Par ailleurs, il ressort du dossier constitué qu'une facture de CHF 35'000.- pour la vente du bateau du 1er octobre 2012 a été télécopiée le 1er juillet 2015 depuis l'entreprise de l'acheteur, de sorte que l'on peut admettre que ce document a été transmis à l'autorité intimée encore pendant le délai de réclamation dans le but de contester la reprise des CHF 85'000.-. Si la première phrase de la réclamation du 17 juillet 2015 se réfère expressément à la taxation d'office du 19 juin 2015, cela ne signifie pas que la recourante ne mettait en cause que les reprises opérées pour la période fiscale 2013. La réclamation du 17 juillet 2015 faisait notamment référence à une "Part privée au bateau supprimée suite à la vente en 2012". Il s'agit certes d'une explication en réponse à la demande de renseignements du 17 février 2015, mais en évoquant le sort de la part privée pour son bateau vendu, la recourante a mis en cause le traitement fiscal de cet actif qui était visé non seulement par la taxation de la période fiscale 2013 mais aussi par celle de 2012. Ces circonstances plaident pour une interprétation plus large de l'objet de la réclamation du 17 juillet 2015, d'autant plus que le montant du redressement effectué en 2012 n'est pas minime et que la recourante entendait s'y opposer à n'en pas douter. Il convient par conséquent d'admettre que l'objet de la réclamation du 17 juillet 2015 ne visait pas seulement la période fiscale 2013 mais également la période fiscale 2012 et dans cette mesure, mettait aussi en cause la seule reprise opérée en 2012, à savoir celle

Tribunal cantonal TC Page 7 de 8 opérée sur la vente du bateau à hauteur de CHF 85'000.-. Dans ce contexte, l'on ajoutera que si le Service cantonal des contributions avait un doute à cet égard, compte tenu en particulier des discussions intervenues trois jours plus tôt, le 14 juillet 2015, il aurait dû à tout le moins interpeler la recourante pour qu'elle précise son intention sur ce point (voir consid. 2b plus avant). En refusant d'entrer en matière sur la contestation de dite reprise, l'autorité intimée a dès lors fait preuve de formalisme excessif.

4. a) Sur le vu de ce qui précède, le recours formé en droit fédéral est partiellement admis. Le dossier est renvoyé à l'autorité intimée pour examen de la reprise opérée sur le bénéfice imposable de la période fiscale 2012. b) Il n'est pas perçu de frais, ni alloué de d'indemnité de partie, la recourante ne l'ayant pas requise. II. Impôt cantonal (604 2015 138) 5. a) Le recours, déposé le 10 décembre 2015 contre une décision du 9 novembre 2015, 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 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 déposée en temps utile. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt cantonal. b) En droit cantonal également, dans la mesure où la décision entreprise est un prononcé d'irrecevabilité, l'objet de la procédure de recours se limitera à la seule question de savoir si l'autorité intimée était fondée à déclarer irrecevable la réclamation. Les conclusions au fond seront donc être déclarées irrecevables. 6. a) Le droit cantonal prévoit également 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 (art. 175 al. 1 phr. 1 LICD et 48 al. 1 LHID). A la différence du droit fédéral, il prévoit en plus, dans un art. 176 al. 1 LICD relatif au contenu d'une réclamation contre une décision de taxation, que le contribuable peut adresser au Service cantonal des contributions une réclamation contre la décision de taxation en indiquant ses moyens de preuve et en joignant les documents utiles en sa possession. La Cour fiscale a toutefois eu l'occasion de préciser que la première phrase de l'art. 175 al. 1 LICD a un contenu identique, non seulement à l'art. 132 al.1 LIFD, mais aussi à l'art. 48 al. 1 LHID, qu'il s'agit donc d'une norme de droit harmonisé et que les cantons ne sont pas autorisés à poser d'autres conditions de forme pour que la recevabilité d'une réclamation soit admise dans la mesure où le texte légal de l'art. 48 al. 1 LHID est clair (arrêt TA FR 604 2008 93/94 du 6 novembre 2009 publié sur internet le 20 janvier 2010 sous le no 1, consid. 7b). Quant aux principes régissant l'interdiction du formalisme excessif, ils sont également applicables en droit cantonal. b) En présence de règles similaires, le raisonnement mené et les conclusions adoptées pour l'impôt fédéral direct peuvent être transposées en droit cantonal. 7. a) Sur le vu de ce qui précède, le recours formé en droit cantonal est partiellement admis lui aussi. Le dossier est renvoyé à l'autorité intimée pour examen de la reprise opérée sur le bénéfice imposable de la période fiscale 2012.

Tribunal cantonal TC Page 8 de 8 b) Il n'est pas perçu de frais, ni alloué d'indemnité de partie, la recourante ne l'ayant pas requise. la Cour arrête: I. Impôt fédéral direct (604 2015 137)

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.