

# FR\_GERICHTE 604 2016 97 vom 14. November 2017

FR Kantonsgericht, 2017-11-14, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_604\\_2016\\_97](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2016_97)

FR: FR\_GERICHTE 604 2016 97 du 14 novembre 2017

IT: FR\_GERICHTE 604 2016 97 del 14 novembre 2017

## Regeste

Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal | Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen

## Erwägungen

### E. 04

"Etat des immeubles au 31.12.2011" a été complétée de la manière suivante: (...) GENERALITES Immeuble 1 Immeuble 2 Immeuble 3 3. Canton ou Etat étranger FR FR VD

### E. 4

Commune de situation E. \_\_\_\_\_ F. \_\_\_\_\_ D. \_\_\_\_\_

### E. 5

Numéro ou lieu-dit G. \_\_\_\_\_ H. \_\_\_\_\_

### E. 6

Genre d'immeuble A [maison familiale (villa)] B [résidence secondaire] A [maison familiale (villa)]

### E. 7

Superficie du terrain 1180 1110

### E. 8

Année de construction (fin des travaux) (...) 1967 VALEURS FISCALES FORTUNE CODE

### E. 9

Immeuble privé 554'000 309'000 2'578'505 3'441'505 3.310 (...) RENDEMENTS / FRAIS REVENU CODE

### E. 11

Valeur locative 2011 19'764 13'548 33'312 3.310 (...) 17. Frais d'entretien 2011 Type | Immeuble privé FF | 3'959 FF | 2'710 6'663 4.310 Pour leur immeuble de D. \_\_\_\_\_, les contribuables n'ont ainsi revendiqué aucune déduction de frais d'entretien; ils ont en revanche annoncé, dans l'annexe 02 "Etat des dettes" CHF 20'187.- d'intérêts pour la dette hypothécaire grevant cet immeuble. Par taxation ordinaire du 16 mai 2013 (rectifiée à la suite de la communication interne du 18 avril 2013 indiquant que devait être opérée une reprise de CHF 3'000.- au titre de part privée sur frais généraux et de représentation à considérer comme distribution dissimulée de dividendes), le Service cantonal des

contributions a refusé la déduction de ces intérêts en précisant que: "Les intérêts sur crédit de construction ne sont pas déductibles. Il en est de même en ce qui concerne les intérêts pour un compte d'hypothèque consolidé si aucun rendement de l'immeuble n'est imposé". L'impôt fédéral direct dû par B. \_\_\_\_\_ et son épouse a été fixé à CHF 142'485.- (après déduction sur impôt de CHF 500.-) sur la base d'un revenu imposable de CHF 1'239'089.-, et leur impôt cantonal sur le revenu à CHF 146'569.50 pour un revenu imposable de CHF 1'085'729.-. Leur impôt sur la fortune a été arrêté à CHF 6'258.45 sur la base d'une fortune imposable de CHF 1'896'599.-. Cette taxation est entrée en force sans avoir été contestée. Tribunal cantonal TC Page 3 de 8 604 2016 97/98 B. Le 29 octobre 2013, la fiduciaire mandatée par B. \_\_\_\_\_ et son épouse s'est adressée au Service cantonal des contributions en indiquant que durant l'année 2011, ceux-ci avaient entrepris d'importants travaux de rénovation et d'entretien sur leur villa de D. \_\_\_\_\_, et que "dans la déclaration fiscale 2011 établie dans le canton de Fribourg, la valeur de cet immeuble et la dette hypothécaire y relative ont été déclarés mais les frais d'entretien, qui nous ont été remis avec les attestations concernant la déclaration 2012, n'ont pas été déduits du revenu fiscal 2011. A ce jour, la taxation 2011 du canton de Vaud n'a pas été encore établie. Par conséquent, nous allons faire parvenir au fisc vaudois, dans les plus brefs délais, le décompte des frais de transformation et d'entretien relatifs à la villa de nos clients, H. \_\_\_\_\_ à D. \_\_\_\_\_. Dès que la taxation 2011 du canton de Vaud nous sera parvenue, nous vous la transmettrons et vous prierons de bien vouloir rouvrir la taxation 2011 en tenant compte de ces éléments". Par lettre du 19 novembre 2013, le Service cantonal des contributions a informé la fiduciaire que la taxation notifiée le 16 mai 2013 n'avait pas fait l'objet d'une réclamation dans le délai prévu à cet effet et qu'elle était donc devenue définitive et exécutoire. C. Le 3 mai 2016, B. \_\_\_\_\_ et son épouse ont formé une "Réclamation contre les taxations fiscales 2011 - 2012". Ils ont relevé que la taxation fiscale 2012 étant datée du 21 avril 2016, leur réclamation était recevable. Quant à la taxation pour la période fiscale 2011, ils ont exposé ce qui suit: "Conformément au courrier que nous vous avons adressé le 4 décembre 2013 et selon l'article 100 al. 5 de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF; RS 173.110) en matière de recours pour conflit entre deux cantons, le délai de recours commence à courir au plus tard le jour où chaque canton a pris une décision pouvant faire l'objet d'un recours devant le Tribunal fédéral. Or, les taxations fiscales vaudoises 2011 et 2012 ont été établies à la date du 8 juillet 2015 et nous avons fait recours contre ces taxations vaudoises 2011 et 2012 en date du 7 août 2015". Ils ont ajouté qu'ils contestaient "les taxations fiscales vaudoises du 8 juillet 2015 relatives aux années 2011 et 2012, sur lesquelles sont basées la taxation du canton de Fribourg du 21 avril 2016 pour l'année 2012 et la taxation fiscale fribourgeoise 2011 datée du 16 mai 2013, comme indiqué ci-dessus. La contestation porte sur le refus du fisc vaudois d'accepter en déduction les frais d'entretien de la villa (...) à D. \_\_\_\_\_, déclarés en 2011 et 2012", ainsi que "la non prise en compte de la déduction des intérêts de capitaux d'épargne déclarés en déduction du revenu 2012". Ils ont joint une copie de leur réclamation du 7 août 2015 adressée au fisc vaudois à l'encontre des taxations fiscales 2011 et 2012, en précisant que cette réclamation n'avait pas été acceptée et qu'ils attendaient une réponse suite au recours déposé. Par décision du 9 juin 2016, pour la période fiscale 2011 uniquement, le Service cantonal des contributions a déclaré irrecevable la réclamation précitée, aucun motif d'empêchement n'ayant été invoqué pour justifier la tardiveté de leur intervention à l'encontre de la taxation du 16 mai 2013. D. Le 5 juillet 2016, B. \_\_\_\_\_ et son épouse, toujours représentés par leur fiduciaire, ont interjeté recours à l'encontre de la décision précitée en concluant au

réexamen de leur taxation pour la période fiscale 2011 "dès que l'Autorité fiscale vaudoise aura pris une décision". Ils se réfèrent notamment à l'arrêt du Tribunal fédéral traduit dans la RDAF 2016 II 1 (139 II 373), qui mentionne que: "selon la jurisprudence et la doctrine, lorsque la double imposition n'apparaît qu'ultérieurement, le droit d'utiliser la voie de la révision doit être accordé sur la base de l'art. 127 al. 3 Cst. féd., même si aucune disposition légale ne mentionne expressément cette voie". Tribunal cantonal TC Page 4 de 8 604 2016 97/98 L'avance de frais fixée à CHF 600.- par ordonnance du 7 juillet 2016 a été versée dans le délai imparti. Dans ses observations du 22 septembre 2016, le Service cantonal des contributions a conclu au rejet du recours. Il maintient que la taxation en cause, notifiée le 16 mai 2013, n'a pas été contestée de sorte qu'elle est entrée en force et que les recourants doivent soulever la question d'une éventuelle double imposition dans leur recours contre la décision vaudoise. Une copie de cette détermination a été communiquée aux recourants pour information le 29 septembre 2016. L'Administration fédérale des contributions a renoncé à se déterminer sur le recours. en droit 1. Le recours, posté le 5 juillet 2016 contre une décision du 9 juin 2016, a été déposé 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), 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) ainsi que 79 ss du code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). Par ailleurs, l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. Partant, le recours est recevable. I. Impôt cantonal (607 2016 98) 2. a) L'art. 175 al. 1 phr. 1 LICD (qui correspond à l'art. 48 al. 1 LHID) dispose que le contribuable peut adresser au Service cantonal des contributions une réclamation écrite dans les trente jours à compter de la notification contre la décision de taxation. Les délais fixés en jours commencent à courir le lendemain du jour de leur communication ou de l'événement qui les déclenche; l'échéance du délai est reportée au premier jour utile qui suit lorsqu'elle tombe notamment sur un samedi, un dimanche (art. 27 al. 1 et 2 CPJA). Le délai est réputé observé lorsque l'écrit est remis à l'autorité ou, à son adresse, à un bureau de poste suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse, le dernier jour du délai au plus tard (art. 28 al. 1 CPJA). 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) En l'espèce, il importe de constater tout d'abord que l'avis de taxation du 16 mai 2013 est entré en force au plus tard à la fin du mois de juin 2013 faute d'avoir été contesté par une réclamation dans le délai de trente jours prévu à cet effet. Les recourants ne prétendent pas le contraire et ne font valoir aucun motif d'empêchement. Par conséquent, l'autorité intimée a considéré à juste titre que la réclamation du 3 mai 2016 était irrecevable au vu de sa tardiveté et de l'absence de tout motif de restitution de délai. Tribunal cantonal TC Page 5 de 8 604 2016 97/98 Cela étant, les recourants demandent le réexamen de leur taxation pour la période fiscale 2011 et se réfèrent à l'interdiction de la double imposition (sans toutefois exposer en quoi ils seraient victimes d'une telle double imposition). En droit fiscal, cette requête doit être traitée sous l'angle de la révision. Or, l'autorité intimée n'a pas examiné si les conditions d'une telle révision étaient réalisées. Il conviendrait dès lors de lui renvoyer le dossier à cet effet. La Cour y renonce toutefois par économie de procédure étant donné que la demande des recourants est manifestement dépourvue de chances de succès comme cela sera démontré ci-dessous, et ce alors même

que les frais d'entretien revendiqués n'ont été ni chiffrés ni justifiés par pièces devant les autorités de leur for fiscal principal pour la période fiscale litigieuse. 3. a) A teneur des art. 188 al. 1 LICD (et 51 al. 1 LHID), 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). Il est également possible d'utiliser la voie de la révision, même si aucune disposition légale ne le prévoit expressément, lorsqu'une double imposition n'apparaît qu'ultérieurement. Comme l'indique le Tribunal fédéral dans l'ATF 139 II 373 invoqué par les recourants (consid. 1.5), ce droit d'utiliser la voie de la révision se fonde sur l'art. 127 al. 3 Cst. féd. La double imposition constitue ainsi un motif particulier de révision qui s'ajoute aux motifs légaux prévus à l'art. 188 al. 1 LICD (et 51 al. 1 LHID). b) 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. 188 al. 2 LICD et 51 al. 2 LHID). La limitation de la révision s'applique indépendamment du fait que le motif de révision soit prévu par la loi ou fondé sur l'art. 127 al. 3 Cst. féd. La révision est ainsi exclue lorsque des éléments essentiels de l'état de fait n'ont pas été annoncés (erreur de déclaration) en procédure ordinaire de taxation ou de recours à cause de la négligence du contribuable (ou de son représentant), ou encore lorsque le contribuable aurait pu découvrir tout de suite - éventuellement avec l'aide d'un expert - l'erreur (de fait ou de droit) de l'autorité lors de l'examen de la taxation avant l'échéance du délai de réclamation. Cette limitation 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. Le domaine d'application du moyen de droit extraordinaire qu'est la révision s'avère très restreint également pour des raisons de sécurité du droit (CASANOVA, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Interkantonaes Steuerrecht, 2011, § 45 n. 12 ainsi que Impôt fédéral direct, 2017, art. 147 n. 15). c) En l'espèce, les recourants, nouvellement propriétaires d'un immeuble dans le canton de Vaud, étaient encore assujettis de manière illimitée à leur domicile dans le canton de Fribourg pour la période fiscale 2011 ici en cause. Lorsqu'ils ont déposé leur déclaration d'impôt dans ce canton le 5 décembre 2012, le montant des travaux entrepris en 2011 leur était connu et ils auraient pu revendiquer les frais d'entretien qu'ils estimaient être en droit de déduire de leur revenu imposable. Et puisqu'ils avaient omis de faire valoir la déduction en question, ils devaient former réclamation dans le délai ordinaire de trente jours pour y remédier. Les recourants n'invoquent par ailleurs Tribunal cantonal TC Page 6 de 8 604 2016 97/98 aucun motif pour expliquer leur manque de diligence. C'est pourquoi la révision de leur taxation 2011 est exclue. Il n'est donc nul besoin d'attendre une décision vaudoise comme ils le requièrent dans leur recours, d'autant plus que pour la période fiscale 2011, le canton de Fribourg était encore le canton "leader" au sens du ch. 22 de la Circulaire no 16 du 31 août 2001 relative à l'Ordonnance du Conseil fédéral sur l'application de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs dans les rapports intercantonaux édictée par la Conférence suisse des impôts le 9 mars 2001 et qu'il lui appartenait d'établir la taxation des recourants pour la période fiscale 2011 et de la communiquer ensuite au canton de Vaud (art. 2 al. 3 de l'ordonnance du Conseil fédéral sur l'application de la LHID dans les rapports intercantonaux (RS 642.141; OLHID). L'on notera accessoirement qu'il serait choquant d'admettre la révision

de la taxation litigieuse alors qu'elle serait refusée au contribuable, entièrement assujetti à l'impôt dans le canton de Fribourg, qui omet de revendiquer une telle déduction en procédure ordinaire. 4. a) Au-delà des conditions fixées à l'art. 188 al. 1 et 2 LICD (qui correspond 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 ("révision facilitée" inspirée de la jurisprudence du Tribunal fédéral concernant le rappel d'impôt: voir arrêt TA 4F 93 104 du 25 mars 1994 in RFJ 1995 p. 227 ss, confirmé notamment par l'arrêt TA 4F 06 30/31 du 27 avril 2007; voir aussi décision de l'ancienne Commission de recours en matière d'impôt du 1er décembre 1989 in ACCR FR 1989 IX C no 2). 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 (CASANOVA, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2008, art. 147 LIFD, n. 16, ainsi que la doctrine et la jurisprudence citées; voir également arrêt TC 604 2012 132/133 du 20 janvier 2014 concernant un cas de rectification publié sur internet le 30 avril 2014 sous le no 6). b) En l'espèce, dans la mesure où les recourants sont eux-mêmes à l'origine de l'erreur susceptible d'entacher la taxation litigieuse et où il ne s'agit donc pas d'une erreur imputable à l'autorité de taxation, les conditions permettant une révision facilitée ne sont pas non plus remplies. 5. a) Le recours formé en droit cantonal est rejeté. 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 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 fédéral direct (604 2016 97) 6. a) En droit fédéral 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. 132 al. 1 LIFD). Tribunal cantonal TC Page 7 de 8 604 2016 97/98 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). S'agissant des motifs d'empêchement justifiant la restitution d'un délai, les mêmes principes qu'en matière d'impôt cantonal prévalent au niveau fédéral (art. 133 al. 3 LIFD). L'art. 147 al. 1 LIFD prévoit qu'une décision entrée en force peut être révisée pour les mêmes motifs qu'en droit cantonal harmonisé (art. 188 al. 1 LICD et 51 al. 1 LHID). Quant à l'art. 147 al. 2 LIFD relatif à l'exclusion de la révision, sa teneur est identique à celle des art. 188 al. 2 et 51 al. 2 LHID. b) En présence de règles similaires, les considérants développés ci-dessus peuvent être transposés en droit fédéral. Pour les mêmes motifs que ceux invoqués en matière d'impôt cantonal, il se justifie de rejeter le recours déposé en matière d'impôt fédéral direct dans la mesure où, pour la période fiscale 2011 ici en cause, les recourants auraient pu faire valoir leur droit à la déduction des frais d'entretien de leur immeuble vaudois en procédure ordinaire déjà, étant précisé que leur invocation de l'interdiction de la double imposition ne leur est d'aucun secours s'agissant de l'impôt

fédéral direct. 7. a) Au vu de ce qui précède, le recours formé en droit fédéral est lui aussi rejeté. 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 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 cantonal, il se justifie de fixer les frais à CHF 300.-. Tribunal cantonal TC Page 8 de 8 604 2016 97/98 la Cour arrête: I. Impôt cantonal (604 2016 98)

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