

FR_GERICHTE 604 2017 22 vom 23. April 2018

FR Kantonsgericht, 2018-04-23, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2017_22

FR: FR_GERICHTE 604 2017 22 du 23 avril 2018

IT: FR_GERICHTE 604 2017 22 del 23 aprile 2018

Regeste

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

Erwägungen

E. 12

janvier 2017, soit le jour où son client lui a transmis la taxation. Elle conclut à la réouverture de la taxation du 17 novembre 2016 et à l'affectation des biens immobiliers de H._____ à la fortune privée de ses clients. L'avance de frais, fixée à CHF 800.- par ordonnance du 10 février 2017, a été versée dans le délai imparti. Invitée à se prononcer sur le recours, l'Administration fédérale des contributions y a renoncé.

Tribunal cantonal TC Page 3 de 7 604 2017 22/23 Le Service cantonal des contributions a déposé ses observations le 16 mars 2017. Il conclut au rejet du recours en maintenant que la réclamation était tardive. Il relève au surplus que la procuration "ne précise pas que la correspondance ainsi que tous les actes officiels (notification des avis de taxation) doivent être adressés directement au mandataire. La pratique cantonale fribourgeoise veut que toute correspondance et acte officiel soient envoyés aux contribuables. A défaut d'ordre contraire, il est de la responsabilité des contribuables de donner la suite qu'ils jugent nécessaire. Le fait que ceux-ci n'ont pas transmis leur avis de taxation pour contrôle dans les délais légaux ne saurait être reproché à l'autorité fiscale." Une copie de cette détermination a été communiquée pour information aux recourants le 16 mars 2017. en droit Procédure 1. 1.1. Le recours, posté le 8 février 2017, contre une décision du 19 janvier 2017, 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. 1.2. 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 12 janvier 2017. C'est pourquoi, dans la mesure où le recourant prend des conclusions au fond, ces dernières doivent être déclarées irrecevables. Impôt fédéral direct (604 2017 22) 2. 2.1. En application 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. 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). 2.2. A teneur de l'art. 116 al. 1 LIFD, les décisions et les prononcés sont notifiés au contribuable par écrit et doivent indiquer les voies de droit. La notification doit permettre au destinataire de prendre connaissance de la décision et, le cas échéant, de faire usage des voies de droit ouvertes à son encontre. Une décision est notifiée, non pas au moment où le contribuable en prend

Tribunal cantonal TC Page 4 de 7 604 2017 22/23 connaissance, mais le jour où elle est dûment communiquée; s'agissant d'un acte soumis à réception, la notification est réputée parfaite au moment où la décision entre dans la sphère d'influence de son destinataire (ATF 113 Ib 296 consid. 2a et les références). 2.3. Selon l'art. 117 al. 1 LIFD, le contribuable peut se faire représenter contractuellement devant les autorités chargées de l'application de la présente loi, dans la mesure où sa collaboration personnelle n'est pas nécessaire. Toute personne ayant l'exercice des droits civils et jouissant de ses droits civiques peut valablement représenter le contribuable. L'autorité peut exiger du représentant qu'il justifie de ses pouvoirs de représentation en produisant une procuration écrite (art. 117 al. 2 LIFD). Lorsque les époux vivant en ménage commun n'ont pas mandaté de représentant commun ou n'ont pas désigné conjointement une personne autorisée à recevoir le courrier, toute notification doit être adressée aux deux époux conjointement (art. 117 al. 3 LIFD). A défaut d'une procuration écrite clairement libellée, on n'admettra l'existence d'un rapport de représentation que si l'on peut inférer des circonstances que le contribuable a manifesté sans ambiguïté la volonté de conférer des pouvoirs de représentation à un tiers (arrêt TF du 21 mai 1997 in RDAF 1999 II 444 consid. 2b). Ainsi, à défaut de volonté claire manifestée sans ambiguïté de conférer des pouvoirs de représentation à un tiers, la présomption naturelle que des pouvoirs de représentation n'ont pas été conférés s'applique et il faut notifier les décisions au contribuable lui-même. Quant à la durée de la représentation, celle-ci vaut en principe tant qu'elle n'a pas été révoquée. Toutefois, si la représentation est communiquée dans une rubrique expresse de la déclaration d'impôt, elle n'est valable que pour la période fiscale concernée par la déclaration, mais s'applique à tous les actes de procédure concernant cette période (MASMEJEAN-FEY/BERTHOUD in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2017, art. 117 n. 9 s.). Dans un arrêt du 10 décembre 2004, la Cour fiscale a jugé que si un mandat a été constitué, le fisc ne saurait passer outre un tel mandat et refuser de notifier sa décision au mandataire. Se référant aux circonstances particulières du cas, elle a toutefois relevé que la fiduciaire concernée n'avait jamais demandé que l'avis de taxation lui soit notifié et qu'elle avait rempli la déclaration d'impôt sans indiquer le nom d'un quelconque représentant. Il ressortait en effet de la formule de déclaration que le nom et l'adresse de la fiduciaire figuraient uniquement sous la rubrique "Pour renseignements complémentaires, s'adresser à:". En revanche, le cadre du fond de la première page de la formule de déclaration d'impôt destiné à signaler l'existence d'une représentation contractuelle n'était pas rempli, alors qu'il était pourtant demandé à cet emplacement au contribuable de faire figurer, le cas échéant, une procuration ainsi que l'adresse complète du représentant contractuel. L'existence d'un rapport de représentation total n'a en conséquence pas été retenue et il a été admis que, dans ces circonstances, l'autorité fiscale pouvait raisonnablement supposer que l'intervention de la fiduciaire n'allait pas au-delà de l'assistance de la contribuable pour remplir sa déclaration d'impôt (arrêt TA FR 4F 04 75 du 10 décembre 2004 consid. 4; voir également plus récemment arrêt TC FR 604 2016 142 du 15 novembre 2017 consid. 3c). 2.4. Lorsqu'un contribuable a désigné un

représentant contractuel, les décisions doivent être notifiées à l'adresse de celui-ci, sauf à entraîner l'irrégularité de la notification (ATF 113 Ib 296 consid. 2b; arrêt TF 2C_11/2016 du 10 juin 2016 consid. 2.1.1). Une décision irrégulièrement notifiée n'est pas nulle, mais simplement inopposable à ceux qui auraient dû en être les destinataires; une telle décision ne peut donc pas les lier, mais la protection des parties est suffisamment garantie lorsque la notification irrégulière atteint son but malgré cette

Tribunal cantonal TC Page 5 de 7 604 2017 22/23 irrégularité (ATF 132 II 21 consid. 3.1; arrêt TF 8C_130/2014 du 22 janvier 2015 consid. 2.3.2 publié in SJ 2015 I 293). Il y a lieu d'examiner, d'après les circonstances du cas concret, si les parties intéressées ont réellement été induites en erreur par l'irrégularité de la notification et ont, de ce fait, subi un préjudice. Il convient à cet égard de s'en tenir aux règles de la bonne foi qui imposent une limite à l'invocation du vice de forme (ATF 122 I 97 consid. 3a/aa); ainsi, l'intéressé doit agir dans un délai raisonnable dès qu'il a connaissance de quelque manière que ce soit de la décision qu'il entend contester. Attendre passivement serait en effet contraire au principe de la bonne foi (arrêt TF 5D_212/2016 du 7 février 2017 consid. 3.1 et les références citées).

Contrevient évidemment aux règles de la bonne foi celui qui omet de se renseigner pendant plusieurs années (ATF 107 Ia 72 consid. 4a); il en va de même de celui qui reste inactif pendant deux mois (arrêt TF 1P.485/1999 du 18 octobre 1999 consid. 4 publié in SJ 2000 I 118). Dans l'hypothèse particulière où la partie représentée par un avocat reçoit seule l'acte, il lui appartient de se renseigner auprès de son mandataire de la suite donnée à son affaire, au plus tard le dernier jour du délai de recours depuis la notification (irrégulière) de la décision litigieuse; le délai de recours lui-même court dès cette date (arrêts TF 1C_15/2016 du 1^{er} septembre 2016 consid. 2.2 in fine; 5D_212/2016 du 7 février 2017 consid. 3.1).

3.1. En l'espèce, si le nom et l'adresse de la fiduciaire ne figurent pas sur la première page de la déclaration, cette dernière était en revanche accompagnée d'une procuration libellée en ces termes: "Le mandant donne au mandataire l'autorisation de le représenter dans l'affaire suivante: Demandes de renseignements auprès de l'administration fédérale des contributions Déclarations fiscales et suivi fiscal Le mandataire peut légalement représenter le mandant auprès des autorités fiscales. Il est autorisé, au nom du mandant, à procéder à des actes juridiques, à transiger ainsi qu'à recourir à la voie de droit. Cette procuration vaut également comme justificatif à l'égard des banques, de l'administration des contributions, des autorités compétentes en matière de successions, de l'office des poursuites et des faillites, du registre foncier, d'autres particuliers et autorités. Le mandataire est en droit de consulter tous les dossiers et de recueillir toutes les informations nécessaires pour le compte du mandant.

Sous réserve de dispositions législatives contraires, la procuration ne s'éteint ni par la mort, ni par la déclaration d'absence, ni par la perte de l'exercice des droits civils, ni par la faillite du mandant". Cette procuration a été signée du recourant mais pas de son épouse. Au vu des circonstances, on peut néanmoins considérer que celle-ci était représentée par son époux et qu'elle lui a laissé le soin de mandater une fiduciaire pour le suivi de leur dossier fiscal (voir MASMEJEAN-FEY/BERTHOUD in Commentaire romand, impôt fédéral direct, art. 116 n. 13). Et c'est également ce que semble admettre l'autorité intimée dans ses observations sur le recours. Cela étant, on peut déduire de dite procuration que le recourant entendait sans ambiguïté confier la défense de ses intérêts auprès des autorités fiscales à sa fiduciaire en l'autorisant à déposer la déclaration d'impôt et à en assurer le suivi en usant des voies de droit et donc également la voie de la réclamation. Ce document était suffisamment précis pour amener l'autorité intimée à envoyer

Tribunal cantonal TC Page 6 de 7 604 2017 22/23 l'avis de taxation du 17 novembre 2016 à la fiduciaire conformément à l'indication figurant en première page de la déclaration d'impôt, laquelle signale ce qui suit: "Mandataire: les décisions de taxation et les bordereaux d'impôt seront envoyés uniquement au mandataire si une procuration écrite établissant un mandat général de représentation est jointe à la déclaration". Ainsi, l'on ne saurait suivre l'autorité intimée lorsqu'elle relève dans ses observations déposées le 16 mars 2017 que la procuration ne précise pas que la correspondance ainsi que tous les actes officiels, en particulier les avis de taxation, doivent être adressés directement au mandataire. Ceci d'autant plus que la déclaration d'impôt était accompagnée d'une lettre datée du 18 juillet 2016 se référant à la procuration et indiquant: "Merci de nous adresser toute correspondance". En ne notifiant pas l'avis de taxation à la fiduciaire, ignorant ainsi tant la procuration que la lettre accompagnant la déclaration d'impôt, l'autorité intimée a procédé à une notification irrégulière dudit avis de taxation. Cette notification irrégulière n'étant toutefois pas nulle, il reste à en préciser ses effets sur le délai de réclamation. 3.2. Conformément la jurisprudence fédérale précitée (consid. 2.4 in fine), en cas de notification irrégulière, le contribuable doit se renseigner au plus tard le trentième jour du délai de réclamation (ou de recours) auprès de son mandataire, et le délai de trente jours pour contester la décision litigieuse court dès cette date. En l'occurrence, l'avis de taxation du 17 novembre 2016, notifié de façon irrégulière l'a été vraisemblablement fin novembre 2016, de telle sorte que le recourant aurait dû prendre des renseignements auprès de sa fiduciaire fin décembre 2016 au plus tard. C'est à partir de cette date que le délai de trente jours pour déposer une réclamation a commencé à courir. En conséquence, adressée à l'autorité intimée le 12 janvier 2017, la réclamation doit être considérée comme déposée en temps utile compte tenu de l'irrégularité de la notification de la taxation du 17 novembre 2016. Elle est dès lors recevable. 4. 4.1 Le recours est admis. La cause est renvoyée au Service cantonal des contributions pour qu'il entre en matière sur la réclamation du 12 janvier 2017. 4.2 Vu le sort du recours, il n'est pas perçu de frais. Impôt cantonal (604 2017 23) 5. 5.1 En droit cantonal l'art. 175 al. 1 LICD dispose lui aussi que le contribuable peut adresser au Service cantonal des contributions une réclamation écrite, dans les trente jours à compter de la notification de la décision de taxation (voir également art. 48 al. 1 LHID). De même, l'art. 27 al. 1 et 2 CPJA prévoit que les délais fixés en jours commencent à courir le lendemain du jour de leur communication ou de l'événement qui les déclenche, et que l'échéance du délai est reportée au premier jour utile qui suit lorsqu'elle tombe sur un samedi, un dimanche, l'Ascension, le lundi de Pentecôte, la Fête-Dieu (le 2ème jeudi après Pentecôte), le 1er août, le 15 août, le 1er novembre ou le 8 décembre. Et selon l'art. 28 al. 1 et 2 CPJA aussi, 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; le délai est également réputé observé lorsque la partie s'adresse en temps utile à une autorité incompétente. Quant aux art. 147 al. 1 LICD et 148 al. 1 à 4 LICD, ils reprennent pour l'essentiel les règles prévues aux art. 116 et 117 LIFD.

Tribunal cantonal TC Page 7 de 7 604 2017 22/23 5.2 Le raisonnement mené et la solution retenue ci-dessus pour l'impôt fédéral direct peuvent en conséquence être repris en tous points pour l'impôt cantonal. 6. 6.1 Le recours est admis. La cause est renvoyée au Service cantonal des contributions pour qu'il entre en matière sur la réclamation du 12 janvier 2017. 6.2 Vu le sort du recours, il n'est pas perçu de frais. la Cour arrête: I. Impôt fédéral direct (604 2017 22)

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