

FR_GERICHTE 604 2023 97 vom 5. September 2024

FR Kantonsgericht, 2024-09-05, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2023_97

FR: FR_GERICHTE 604 2023 97 du 5 septembre 2024

IT: FR_GERICHTE 604 2023 97 del 5 settembre 2024

Regeste

Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal | Quellensteuer

Erwägungen

E. 30

jours à compter de la notification. Il a précisé que les réclamations par mail n'étaient pas valables juridiquement (voir bordereau du recours pièce 4). Le même jour, par nouveau courriel adressé à un collaborateur du Service cantonal des contributions, la recourante a transféré à celui-ci le courriel susmentionné. Elle a indiqué être surprise, faisant notamment valoir que jusqu'alors il ne lui avait pas été demandé d'envoyer une réclamation par courrier. Elle a ajouté que la situation de l'ancien collaborateur concerné était la même depuis 2018, date à laquelle il avait quitté la Suisse, et qu'elle n'avait jamais eu de problème lors des taxations des années précédentes (voir bordereau du recours pièce 4). Le 1er février 2023, la recourante a encore envoyé au même collaborateur du Service cantonal des contributions un courriel au contenu suivant: « Je me permets de revenir vers vous concernant l'email que nous avons reçu ci-dessous. Pouvez-vous me donner le statut ? Merci beaucoup de votre retour » (voir bordereau du recours pièce 4). D. Par courrier du 14 avril 2023 intitulé « réclamation taxation 2021 », faisant suite à un rappel de paiement relatif à l'impôt à la source dû selon l'avis de taxation précité du 14 décembre 2022, la recourante a indiqué contester cette taxation. Elle a rappelé qu'elle avait retenu l'impôt à la source pour un montant de CHF 24'039.- sur le revenu imposable de CHF 76'315.-, en précisant ce qui suit: « Ce revenu correspond à la partie Suisse sur lequel l'impôt à la source (Taux spécial, 31.5%) doit être calculé. Le montant de CHF 214'190.- correspond au revenu total, Suisse + étranger, l'IS n'est pas calculé sur la partie étrangère ». Par décision du 9 août 2023, le Service cantonal des contributions a déclaré la réclamation du 14 avril 2023 irrecevable, au motif qu'elle avait été déposée après le délai de 30 jours suivant la notification de l'avis de taxation du 14 décembre 2022.

Tribunal cantonal TC Page 3 de 8 E. Par recours du 9 septembre 2023, la recourante conteste la décision sur réclamation du 9 août 2023. Elle expose en particulier les raisons pour lesquelles elle n'a pas été en mesure de formuler sa réclamation dans le délai imposé par le Service cantonal des contributions. Elle indique qu'elle a été confrontée à une situation exceptionnelle due à l'absence pour cause de maladie d'une personne clé de son équipe des ressources humaines. A cela s'est ajoutée une fusion avec une autre société qui a impliqué des changements structurels importants, ce qui a engendré une surcharge de travail extraordinaire. Elle relève par ailleurs qu'une réclamation a bien été envoyée par courriel le 18 janvier 2023, soit dans le délai imparti, tout en admettant qu'une réclamation par courrier écrit n'a été formulée que le 14 avril 2023, suite à une omission d'un membre de l'équipe, due aux raisons exposées plus haut. A cet égard, elle ajoute qu'elle avait déjà

constaté des approximations dans le calcul de l'impôt à la source à plusieurs reprises les années précédentes, qu'elle avait alors formulé des contestations soit par courrier électronique, soit par téléphone, et que celles-ci avaient été prises en considération, les deux parties faisant toujours preuve de flexibilité. Sur le fond, la recourante réaffirme que la taxation est manifestement erronée dans la mesure où l'impôt à la source est calculé sur le montant total de la participation de CHF 214'190.- versée à son ancien collaborateur, alors que seule une part de CHF 76'315.- aurait dû être imposée. Elle relève que cela représente une différence d'impôt de CHF 66'120.45 en sa défaveur. L'avance de frais fixée à CHF 800.- par ordonnance du 12 septembre 2023 a été acquittée dans le délai imparti. Dans ses observations du 23 octobre 2023, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours. Il se réfère à la décision sur réclamation à laquelle il renvoie. Une copie des observations a été transmise pour information à la recourante le 24 octobre 2023. en droit 1. Recevabilité 1.1. Le recours, déposé le 9 septembre 2023 contre une décision sur réclamation du 9 août 2023, notifiée le 14 août 2023, 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), 50 al. 1 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID; RS 642.14), 180 de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) et 79 ss du code du 23 mai 1991 de procédure et juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). Partant, il est recevable à la forme. 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 le Service cantonal des contributions était fondé à déclarer irrecevable la réclamation formulée par la recourante. Dans la mesure où celle-ci prend des conclusions au fond, demandant en substance que l'impôt à la source soit calculé sur un revenu imposable réduit à CHF 76'315.-, celles-ci doivent en conséquence être déclarées irrecevables.

Tribunal cantonal TC Page 4 de 8 2. Règles relatives au délai et à la forme de la réclamation 2.1. 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; art. 174, 175 al. 1 1ère phrase et 176 al. 1 LICD). 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; art. 27 al. 1 et 2 et 28 al. 1 CPJA). La réglementation détaillée de l'art. 133 LIFD ne laisse pas de place à l'application de périodes durant lesquelles le délai de réclamation serait suspendu (voir CASANOVA/DUBEY in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2ème éd. 2017, art. 133 n. 9). En droit cantonal, une telle suspension est expressément exclue par l'art. 150 al. 4 LICD. 2.2. La réclamation doit être formulée par écrit. Un courriel ne remplit pas l'exigence de la forme écrite. En effet, celle-ci implique une signature manuscrite (voir art. 14 CO). Il n'est – sous réserve du cas particulier de la taxation d'office – pas nécessaire que la réclamation soit motivée. Il suffit donc que le réclamant exprime – au moins implicitement – sa volonté d'attaquer la décision (voir CASANOVA/DUBEY, art. 132 n. 18). Au vu de ces exigences minimales, les dispositions de la LIFD et de la LICD ne prévoient pas spécialement la possibilité de régulariser la réclamation. Les seules conditions formelles posées (délai et forme écrite) sont telles que le non-respect entraîne en soi directement l'irrecevabilité de la réclamation. Le droit à une éventuelle régularisation tel qu'il découle de l'interdiction du formalisme

excessif de l'art. 29 al. 1 Cst. est réservé. Ainsi, l'absence de la signature du contribuable peut, le cas échéant, donner lieu à un bref délai pour réparer cette informalité (voir CASANOVA/DUBEY, art. 132 n. 19 et les références). Il faut pour cela que l'irrégularité formelle soit due à une simple méprise ou maladresse procédurale et qu'il ne s'agisse pas d'un choix délibéré du réclamant, l'envoi d'un courriel correspondant régulièrement à cette seconde hypothèse (voir ZWEIFEL/HUNZIKER in Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Direkte Bundessteuer, art. 132 n. 19; LOCHER, Kommentar zum Bundesgesetz über die Direkte Bundessteuer, art. 132 n. 19). Dans le cas où une réclamation a été consciemment adressée par courriel à l'autorité de taxation, la seule voie de régularisation envisageable est le dépôt d'une réclamation écrite dans le délai initial de 30 jours à compter de la notification de la décision attaquée (voir LOCHER, art. 132 n. 19 et les références). 2.3. Selon la jurisprudence, il y a formalisme excessif, constitutif d'un déni de justice formel prohibé par l'art. 29 al. 1 Cst., lorsque la stricte application des règles de procédure ne se justifie par aucun intérêt digne de protection, devient une fin en soi et complique de manière insoutenable la réalisation du droit matériel ou entrave de manière inadmissible l'accès aux tribunaux. En tant que l'interdiction du formalisme excessif sanctionne un comportement répréhensible de l'autorité dans ses relations avec le justiciable, elle poursuit le même but que le principe de la bonne foi (ATF 149 IV 9 consid. 7.2 et les références).

Tribunal cantonal TC Page 5 de 8 Toutefois, l'application stricte des règles sur les délais de recours ne relève pas d'un formalisme excessif, mais se justifie dans l'intérêt d'un bon fonctionnement de la justice et de la sécurité du droit, ainsi que pour des motifs d'égalité de traitement (voir ATF 149 IV 97 consid. 2.1, 104 Ia 4 consid. 3; arrêt TF 9C_304/2023 du 21 février 2024 consid. 6.2.2). 3. Règles relatives à la restitution du délai 3.1. Selon les art. 119 al. 1 LIFD et 150 al. 1 LICD, les délais fixés par cette loi ne peuvent pas être prolongés. Aux termes de l'art. 133 al. 3 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. Dans le même sens l'art. 150 al. 3 LICD prévoit qu'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. 3.2. Par empêchement non fautif, il faut entendre non seulement l'impossibilité objective, comme la force majeure, mais aussi l'impossibilité subjective due à des circonstances personnelles ou à une erreur excusable. 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 peut raisonnablement attendre de la part d'un homme d'affaires avisé. L'absence temporaire du domicile peut constituer un tel empêchement à la condition que le recourant ait agi avec diligence pour que les actes de procédure nécessaires soient accomplis en temps utiles, au besoin par un tiers (voir arrêt TF 9C_304/2023 du 21 février 2024 consid. 6.2.1 et la référence). 4. Discussion 4.1. En l'espèce, la date exacte à laquelle l'avis de taxation litigieux a été notifié n'est pas connue. Les parties ne donnent pas non plus d'indication à cet égard dans leurs écritures. Cela étant, il peut être admis que, daté du mercredi 14 décembre 2022, cet avis de taxation a été envoyé le jour même, voire le lendemain ou le surlendemain, sous pli simple, selon toute vraisemblance en courrier non prioritaire, en utilisant le service de Post CH SA « Envois en nombre du courrier B ». Cette

prestation est proposée pour les volumes à partir de 350 unités pour lesquels la rapidité de la distribution n'est pas la première priorité. Concrètement, selon la plaquette de présentation de ce service, la distribution a lieu au plus tard le jeudi de la semaine suivante pour un dépôt le mercredi, le vendredi de la semaine suivante pour un dépôt le jeudi, le « lundi en huit » pour un dépôt le vendredi ou le samedi, le mardi de la semaine suivante pour un dépôt le lundi et le mercredi de la semaine suivante pour un dépôt le mardi, sans distribution le samedi (voir www.post.ch > Expédier des lettres > Envoi en nombre du courrier B). Sur la base de ces éléments, il peut être estimé que l'avis de taxation litigieux a été notifié à la recourante le lundi 26 décembre 2022 au plus tard (dépôt à la poste le vendredi 16 décembre 2022, deux jours après la date de la décision, et distribution le lundi suivant).

Tribunal cantonal TC Page 6 de 8 Sur cette base, il est retenu que le délai de 30 jours pour déposer une réclamation a ainsi commencé à courir le 27 décembre 2022 et qu'il est arrivé à échéance au plus tard le mercredi 25 janvier 2023. 4.2. Il a été vu ci-dessus que le 18 janvier 2023, soit avant l'échéance du délai de réclamation au sens de ce qui précède, la recourante a déposé une réclamation par courriel auprès du Service cantonal des contributions. Puis, le lendemain, 19 janvier 2023, avisée expressément que l'avis de taxation litigieux pouvait être contesté par une réclamation écrite et qu'une réclamation formulée par courriel n'était pas valable, la recourante a envoyé à un collaborateur du Service cantonal des contributions un nouveau courriel par lequel elle a confirmé implicitement sa réclamation et s'est référée à une pratique alléguée selon laquelle il ne lui avait jusqu'alors pas été demandé de formuler de réclamation par courrier postal. Sur cette base, il est d'abord constaté que la réclamation déposée par courriel le 18 janvier 2023, réitérée par un second courriel du 19 janvier 2023, ne correspond pas à la forme écrite prévue par les art. 132 al. 1 LIFD et 175 al. 1 LICD. Il faut ensuite relever qu'en procédant de la sorte, alors qu'elle devait savoir, au moins après avoir reçu le courriel du 19 janvier 2023 l'avisant que seule une réclamation écrite pouvait être admise comme valable, la recourante a choisi consciemment la forme du courriel. Elle ne pouvait alors ignorer que celle-ci ne correspondait pas aux exigences légales. La référence à une pratique qui aurait eu lieu pour les périodes fiscales précédentes, sans autre précision, n'y change rien. Dans ces conditions, elle ne saurait être protégée par les règles sur l'interdiction du formalisme excessif et il ne peut pas être reproché au Service cantonal des contributions de ne pas lui avoir formellement imparti un délai supplémentaire pour régulariser sa réclamation. En conséquence, la recourante n'a pas déposé de réclamation recevable du point de vue de la forme dans le délai de 30 jours dès la notification de l'avis de taxation du 14 décembre 2022, arrivé à échéance au plus tard le 25 janvier 2023. 4.3. Il reste à examiner si la recourante peut bénéficier d'une restitution du délai de réclamation avec effet au 14 avril 2023, date à laquelle elle a déposé une réclamation écrite. A cet égard, la recourante fait valoir un empêchement lié à une situation exceptionnelle due à l'absence pour cause de maladie d'une personne clé de son équipe des ressources humaines, à laquelle s'est ajoutée une restructuration interne, ce qui a engendré une surcharge de travail extraordinaire. Cette situation aurait eu pour effet qu'un membre de son équipe a omis de déposer une réclamation écrite en temps utile. Une telle omission, même dans les circonstances particulières exposées, s'apparente plus à une négligence qu'à un empêchement objectif ou subjectif. En effet, les collaborateurs de la recourante ont été en mesure de réagir à l'avis de taxation litigieux par l'envoi de courriels le 18 janvier 2023 et le 19 janvier 2023. Il n'aurait dès lors pas été beaucoup plus compliqué pour eux – et en tout en état de cause pas impossible – d'imprimer les mêmes textes, de les contresigner et de les envoyer par courrier postal aux mêmes dates, soit avant l'échéance du délai de

réclamation. Dans ces conditions, l'omission de déposer une réclamation écrite en temps utile ne constitue pas un cas d'impossibilité objective ou subjective due à des circonstances personnelles excusables au sens de la jurisprudence. Elle est imputable à la recourante et empêche par conséquent la restitution du délai pour déposer une réclamation. Partant, c'est à bon droit que le Service des contributions n'a pas d'octroyé de restitution de délai au sens des art. 133 al. 3 LIFD et 150 al. 3 LICD.

Tribunal cantonal TC Page 7 de 8 4.4. Vu le délai de réclamation contre l'avis de taxation du 14 décembre 2022, arrivé à échéance au plus tard le 25 janvier 2023 et ne pouvant être restitué, la réclamation déposée par écrit le 14 avril 2023 est tardive et, partant, irrecevable. 5. Sort du recours, frais et dépens 5.1. Sur le vu de l'ensemble de ce qui précède, la décision attaquée, déclarant irrecevable la réclamation formulée par la recourante le 14 avril 2023, doit être confirmée. Le recours sera dès lors rejeté, dans la mesure de sa recevabilité. 5.2. En vertu des 144 al. 1 LIFD et 131 CPJA, 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: Tarif JA; RSF 150.12). Il peut être compris entre CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA). En l'espèce, il se justifie de mettre les frais de procédure, fixés à CHF 800.-, à la charge de la recourante déboutée. 5.3. Vu le sort du recours, il n'y a pas lieu d'allouer de dépens à la recourante, au demeurant non représentée. (dispositif en page suivante)

Tribunal cantonal TC Page 8 de 8 la Cour arrête : I. Le recours est rejeté, dans la mesure où il est recevable. Partant, la décision sur réclamation du Service cantonal des contributions du 9 août 2023 est confirmée. II. Un émolument de CHF 800.- est mis à la charge de la recourante au titre de frais de justice. Il est prélevé sur le montant de l'avance de frais. III. Il n'est pas alloué de dépens. IV. Notification. Conformément aux art. 82 ss de la loi sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF; RS 173.110), le présent arrêt peut être porté devant le Tribunal fédéral, à Lucerne, dans les 30 jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public. La fixation du montant 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 5 septembre 2024/msu Le Président La Greffière

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