

# FR\_GERICHTE 604 2024 128 vom 28. Oktober 2024

FR Kantonsgericht, 2024-10-28, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_604\\_2024\\_128](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2024_128)

FR: FR\_GERICHTE 604 2024 128 du 28 octobre 2024

IT: FR\_GERICHTE 604 2024 128 del 28 ottobre 2024

## Regeste

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

## Erwägungen

### E. 1

Recevabilité Interjeté le 12 septembre 2024 contre une décision du 6 août 2024, notifiée en courrier B à une date inconnue, le recours 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 79ss 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. 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 intimée était fondée à déclarer irrecevable la réclamation. Partant, dans la mesure où il porte sur la question de la recevabilité de la réclamation contre la décision de taxation d'office du 21 mars 2024, le recours est recevable. Impôt fédéral direct (604 2024 128)

### E. 2

Règles relatives au devoir de collaboration du contribuable et à la taxation d'office

#### E. 2.1

Conformément à l'art. 123 al. 1 LIFD, les autorités de taxation établissent les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable. A cet effet, la loi impose au contribuable des obligations de procédure déterminées, comme l'obligation de remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD). Le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte en fournissant notamment, sur demande de l'autorité de taxation, des renseignements oraux ou écrits, en présentant ses livres comptables, pièces justificatives, autres attestations et pièces concernant ses relations d'affaires (art. 126 al. 1 et 2 LIFD).

#### E. 2.2

Selon l'art. 130 al. 2 LIFD, l'autorité de taxation effectue la taxation d'office sur la base d'une appréciation consciencieuse si, malgré sommation, le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure ou que les éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue en l'absence de données suffisantes.

Tribunal cantonal TC Page 4 de 7 Selon la jurisprudence, l'autorité de taxation appelée à évaluer d'office le revenu imposable d'un contribuable doit tenir compte, selon sa propre appréciation, de toutes les données disponibles au moment de prendre sa décision. On ne peut toutefois exiger de l'autorité de taxation qu'elle effectue des enquêtes et qu'elle procède à des éclaircissements par trop détaillés, en particulier lorsqu'elle ne dispose pas d'éléments probants (arrêt TF 2C\_620/2018 du 28 février 2019 consid. 6.4 et les références). L'autorité fiscale n'a ainsi pas à s'acquitter des obligations de procédure omises en lieu et place du contribuable. Le prononcé d'une taxation d'office suppose, notamment en raison de la faute du contribuable, l'existence d'une incertitude dans les faits, qui empêche l'autorité fiscale de procéder à la taxation de manière complète et exacte (arrêt TC FR 604 2020 66 du 4 janvier 2021 consid. 2.2 et les références). Condition de la taxation d'office, la sommation mentionne les conséquences de l'inexécution de l'acte requis, à savoir le prononcé d'une taxation d'office, assortie le cas échéant d'une amende pour violation des obligations de procédure (arrêt TC FR 604 2020 66 du 4 janvier 2021 consid. 2.2).

### **E. 3**

Conditions de recevabilité d'une réclamation contre une taxation d'office

#### **E. 3.1**

A teneur de l'art. 132 al. 3 LIFD, le contribuable taxé d'office peut déposer une réclamation contre cette taxation uniquement pour le motif qu'elle est manifestement inexacte. La réclamation doit être motivée et indiquer, le cas échéant, les moyens de preuve. Le devoir de motivation est une exigence formelle dont la violation entraîne l'irrecevabilité de la réclamation (ATF 131 II 548 consid. 2.3; arrêt TF 2C\_884/2019 du 10 mars 2020 consid. 7). Cette exigence de motivation est fondée sur le fait que, lors de la taxation d'office, l'étendue du revenu imposable ne peut être déterminée de manière précise et doit au contraire faire l'objet d'une estimation qui repose nécessairement sur des présomptions et suppositions. Dans ces conditions, il est justifié que le contribuable ne puisse simplement mettre en doute l'estimation opérée, mais qu'il doive au contraire prouver que la taxation ne correspond pas à la situation réelle (arrêt TC FR 604 2020 66 du 4 janvier 2021 consid. 3.1). Si la production de la déclaration d'impôt non déposée n'est pas une condition de recevabilité de la réclamation, il appartient toutefois au réclamant de présenter les faits de manière suffisamment détaillée et de mentionner les moyens de preuve y relatifs (arrêt TF 2C\_509/2015 du 2 février 2016 consid. 6.1). Par la voie de la réclamation, le contribuable taxé d'office peut contester la réalisation des conditions d'une taxation d'office, ainsi que le montant des éléments imposables, pour autant qu'il prouve le caractère manifestement inexact de la taxation. Cela signifie que le contribuable doit se prêter d'entrée de cause à la collaboration qu'il a négligée jusqu'ici, notamment remettre sa déclaration d'impôt et d'autres documents, ainsi que communiquer tous les renseignements utiles à sa taxation. Il ne peut se borner à contester certains postes seulement, car cela ne suffit pas à établir que la taxation dans son ensemble serait manifestement inexacte (arrêt TF 2C\_710/2007 du 20 février 2008 consid. 2.1).

#### **E. 3.2**

Lorsque l'autorité de taxation n'est pas entrée en matière sur la réclamation, l'autorité judiciaire de recours – qui a les mêmes compétences que l'autorité de taxation (art. 142 al. 4 LIFD) – doit d'abord examiner si les conditions formelles de recevabilité de la réclamation (forme écrite, délai, motivation, moyen de preuve, etc.) étaient, ou non, remplies. A cet

égard, elle doit uniquement examiner si l'autorité de réclamation a admis à bon droit que le réclamant n'avait pas établi le

Tribunal cantonal TC Page 5 de 7 caractère manifestement inexact de la taxation. Si tel est le cas, elle doit rejeter le recours déposé devant elle sans examiner elle-même le détail de la taxation (arrêt TF 2C\_544/2018 du 21 décembre 2018 consid. 4.1.1). Si l'autorité de taxation n'est à tort pas entrée en matière sur la réclamation, l'autorité de recours peut alors, soit lui renvoyer la cause pour nouvelle décision, le cas échéant avec des instructions, soit procéder elle-même à une nouvelle taxation (art. 143 LIFD; arrêt TF 2C\_710/2007 du 20 février 2008 consid. 2.1).

#### **E. 4**

Recevabilité de la réclamation dans le cas particulier

##### **E. 4.1**

En l'espèce, le SCC a procédé à une taxation d'office en raison du fait que, en dépit d'une sommation – dans laquelle figurent les conséquences de l'inexécution du dépôt de la déclaration d'impôt –, le recourant n'a pas déposé sa déclaration d'impôt pour la période fiscale 2022. Dans sa réclamation, le recourant a uniquement indiqué que le revenu de son activité salariale ne correspondait pas aux chiffres retenus et que les pensions qu'il verse pour ses enfants ne figurent pas dans la taxation. Il a ajouté qu'il s'engageait à déposer sa déclaration d'impôt jusqu'au 3 mai 2024, ce qu'il n'a pas fait, malgré deux délais qui lui ont été octroyés par le SCC à cet effet.

##### **E. 4.2**

En se limitant à mentionner deux éléments pour lesquels la taxation ne lui semblait pas correcte – le revenu de l'activité salariée et les contributions d'entretien versées – dans son courrier du 19 avril 2024, sans déposer aucun élément justificatif, le recourant n'a pas remédié d'entrée de cause, comme l'exigent les bases légales et la jurisprudence, au défaut de collaboration dont il avait fait preuve en procédure de taxation. Le défaut de dépôt de la déclaration d'impôt complète et des documents justificatifs a pour conséquence qu'il n'a pas mis le SCC en mesure d'examiner si l'estimation effectuée dans la taxation d'office était manifestement inexacte.

##### **E. 4.3**

On peut encore ajouter qu'il importe peu que, en procédure de recours seulement, le recourant a déposé la déclaration d'impôt et un certain nombre de justificatifs. En effet, conformément à la jurisprudence rendue en matière de voies de droit dirigées contre une taxation d'office, il n'y a pas lieu de tenir compte de ces éléments déposés tardivement. Cette solution permet d'éviter qu'un contribuable qui a omis d'accomplir son devoir de collaboration et qui a été taxé d'office puisse entraver notablement le travail de l'administration en présentant une réclamation dénuée de motivation suffisante pour se défendre par la suite en produisant les documents requis au stade du recours (voir ATF 131 II 548 consid. 2.3; arrêt TF 2C\_930/2018 du 25 octobre 2018 consid. 5.3; arrêt TC FR 604 2020 66 du 4 janvier 2021 consid. 4.3). Au vu de ce qui précède, c'est à bon droit que le SCC a déclaré la réclamation irrecevable.

#### **E. 5**

Sort du recours Le recours formé en droit fédéral est rejeté. Impôt cantonal (604 2024 129)

## **E. 6**

Règles applicables et reprise du raisonnement concernant l'impôt fédéral direct

### **E. 6.1**

Sur le plan cantonal également, l'art. 154 al. 1 LICD prévoit que le SCC établit les éléments de fait et de droit permettant une taxation complète et exacte, en collaboration avec le contribuable. A cet effet, la loi fiscale cantonale impose au contribuable des obligations de procédure déterminées,

Tribunal cantonal TC Page 6 de 7 notamment l'obligation pour les personnes physiques de joindre à leur déclaration d'impôt les certificats de salaire, les attestations concernant les prestations que le contribuable a obtenues en sa qualité de membre de l'administration ou d'un autre organe d'une personne morale et l'état complet des titres et des créances ainsi que celui des dettes (art. 158 al. 1 LICD). Le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte en fournissant notamment, sur demande de l'autorité de taxation, des renseignements oraux ou écrits, en présentant ses livres comptables, pièces justificatives, autres attestations et pièces concernant ses relations d'affaires (art. 159 al. 1 et 2 LICD; art. 42 al. 1 et 2 LHID).

### **E. 6.2**

En droit cantonal harmonisé, les arts. 164 al. 2 et 176 al. 3 LICD concernant respectivement le principe de la taxation d'office et les conditions auxquelles celle-ci peut faire l'objet d'une réclamation, ont un contenu identique à celui des arts. 130 al. 2 et 132 al. 3 LIFD (voir également les art. 46 al. 3 et 48 al. 2 LHID). Les références à la jurisprudence et à la doctrine en matière d'impôt fédéral direct peuvent en conséquence être reprises telles quelles pour l'impôt cantonal.

### **E. 6.3**

En présence de règles similaires, le considérant 4 concernant l'impôt fédéral direct peut être repris pour l'impôt cantonal. Il en résulte que l'autorité intimée était fondée à déclarer irrecevable la réclamation formée à l'encontre de la taxation d'office.

## **E. 7**

Sort du recours Le recours formé en droit cantonal est rejeté. Frais

## **E. 8**

Selon les art. 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, RSF 150.12 [Tarif JA]). Il peut être compris entre CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA). En l'espèce, les frais doivent être mis à la charge du recourant débouté. Compte tenu du fait que la procédure se limitait à l'examen de la recevabilité de la réclamation contre une taxation d'office, ils seront fixés à CHF 500.- et prélevés sur l'avance de frais de CHF 800.- qui a été effectuée, le solde étant restitué au recourant. (dispositif en page suivante)

Tribunal cantonal TC Page 7 de 7 la Cour arrête : Impôt fédéral direct (604 2024 128) 1. Le recours est rejeté. Partant, la décision sur réclamation du Service cantonal des contributions

du 6 août 2024 est confirmée. Impôt cantonal (604 2024 129) 2. Le recours est rejeté. Partant, la décision sur réclamation du Service cantonal des contributions du 6 août 2024 est confirmée. Frais 3. Un émolument de CHF 500.- est mis à la charge du recourant au titre des frais de justice. Il est prélevé sur le montant de l'avance de frais, le solde (CHF 300.-) lui étant restitué. 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 28 octobre 2024/dbe La Présidente suppléante Le Greffier

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