

FR_GERICHTE 604 2024 132 vom 8. Juli 2025

FR Kantonsgericht, 2025-07-08, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2024_132

FR: FR_GERICHTE 604 2024 132 du 8 juillet 2025

IT: FR_GERICHTE 604 2024 132 del 8 luglio 2025

Regeste

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

Volltext

Tribunal cantonal TC Kantonsgericht KG Rue des Augustins 3, case postale 630, 1701 Fribourg T +41 26 304 15 00 www.fr.ch/tc — Pouvoir Judiciaire PJ Gerichtsbehörden GB 604 2024 132 604 2024 133 Arrêt du 8 juillet 2025 Cour fiscale Composition Président : Marc Sugnaux Juges : Dina Beti, Daniela Kiener Greffière : Angélique Marro Parties A. _____ et B. _____, recourants contre SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité intimée Objet Impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques – recevabilité de la réclamation Recours du 18 septembre 2024 contre la décision sur réclamation du 20 août 2024 relative à l'impôt cantonal et à l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2021 Tribunal cantonal TC Page 2 de 7 considérant en fait A. A. _____ (ci-après: la recourante) et son époux B. _____ (ci-après: le recourant) sont domiciliés dans le canton de Fribourg. Le recourant était seul administrateur de la société C. _____ Holding SA et associé gérant de la société D. _____ Fiduciaire Sàrl, toutes deux sises à E. _____. B. En 2020, C. _____ Holding SA facturait et comptabilisait un produit locatif de CHF 25'200.- à D. _____ Fiduciaire Sàrl pour la location des locaux dont elle était propriétaire. Pour l'année 2021, elle n'a comptabilisé aucun produit pour la location de ses locaux, quand bien même D. _____ Fiduciaire Sàrl a continué de les occuper. Dès lors, par avis de taxation du 17 avril 2023 concernant la période fiscale 2021, le Service cantonal des contributions (ci-après: SCC) a repris au bénéfice de la société C. _____ Holding SA un montant de CHF 25'200.- à titre de « produit de location de l'immeuble [...] à la société sœur D. _____ Fiduciaire Sàrl non comptabilisé ». Cet avis de taxation n'a pas fait l'objet d'une réclamation. C. Par avis de taxation daté du 17 août 2023 relatif à la période fiscale 2021 et concernant les recourants, le SCC a repris un montant de CHF 25'200.- à titre de revenu des placements privés (code 3.210), avec la mention « CHF 25'200.- C. _____ Holding SA, Reprise PM ». Par courrier daté du 16 septembre 2023, ayant comme titre « Réclamation », les recourants ont demandé au SCC « des explications détaillées sur l'annotation en bas de page de l'avis de taxation en annexe “ 3210 CHF 25'200.- C. _____ Holding SA, reprise PM ”, sachant que A. _____ était actionnaire à 40% de cette société et qu'elle n'avait rien perçu comme dividende ». Par courrier du 26 septembre 2023, le SCC a expliqué que, dans la mesure où C. _____ Holding SA n'avait comptabilisé aucun rendement locatif pour son immeuble, une reprise de distribution dissimulée de bénéfice de CHF 25'200.- avait été effectuée dans la taxation 2021 de la société. Selon la théorie du triangle, la distribution dissimulée de bénéfice effectuée par C. _____ Holding SA était imposable auprès de son actionnaire, qui faisait ensuite un apport correspondant au montant de cette distribution dans la société D. _____

Fiduciaire Sàrl. Par courrier du 12 octobre 2023, toujours intitulé « Réclamation », les recourants ont expliqué que C. _____ Holding SA avait oublié de facturer ses loyers et D. _____ Fiduciaire Sàrl avait également oublié de facturer ses honoraires. Ceci avait été rattrapé et rectifié en 2022, de sorte qu'il ne s'agissait que d'une erreur momentanée. Par ailleurs, dans la mesure où ils étaient mariés sous contrat de séparation de biens, la théorie du triangle ne pouvait selon eux pas s'appliquer, le patrimoine de l'un n'étant pas celui de l'autre. D. Par décision sur réclamation du 20 août 2024, le SCC a déclaré irrecevable la réclamation formée par les recourants, au motif qu'elle n'avait pas été déposée dans le délai de 30 jours. En substance, il a considéré que le courrier du 16 septembre 2023 ne pouvait pas être considéré comme une réclamation, les recourants s'étant limités à demander des explications complémentaires concernant la reprise, sans faire aucunement mention qu'ils voulaient la contester. Ainsi, seul le courrier du 12 octobre 2023 valait comme réclamation, laquelle avait toutefois été formée après le délai de 30 jours. Tribunal cantonal TC Page 3 de 7 E. Le 18 septembre 2024, les recourants interjettent recours à l'encontre de la décision sur réclamation, concluant à ce que la réclamation soit déclarée recevable et à ce que la reprise de CHF 25'200.- soit annulée. Le 17 octobre 2024, ils versent une avance de frais de CHF 500.-. Le 14 novembre 2024, le SCC fait parvenir ses observations, concluant au rejet du recours, puis, le 16 décembre 2024, les recourants transmettent leurs contre-observations. Finalement, le 15 janvier 2025, le SCC communique ses ultimes remarques. F. Il sera fait état du détail des arguments formulés par les parties à l'appui de leurs conclusions, dans la partie en droit du présent arrêt, pour autant que cela soit utile à la solution du litige.

en droit Procédure 1. Recevabilité 1.1. Interjeté le 18 septembre 2024 contre une décision sur réclamation du 20 août 2024, le recours a été déposé dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss de la loi fédérale 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 fribourgeoise 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. 1.2. La décision attaquée étant un prononcé d'irrecevabilité, l'objet de la présente procédure de recours se limite à la seule question de savoir si le SCC était fondé à déclarer irrecevable la réclamation formée par les recourants. Dans ces circonstances, la conclusion au fond prise par ceux-ci, tendant à ce que la reprise de CHF 25'200.- soit annulée, est irrecevable. Impôt fédéral direct (604 2024 132) 2. Règles relatives à la réclamation 2.1. Selon art. 132 al. 1 LIFD, le contribuable peut adresser à l'autorité une réclamation écrite contre la décision de taxation dans les 30 jours qui suivent sa notification. La réclamation doit être formulée par écrit, mais il n'est – sous réserve du cas particulier de la taxation d'office (cf. art. 132 al. 3 LIFD) – pas nécessaire qu'elle soit motivée. 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 de motivation, mais simplement indiquer les modifications apportées à la déclaration. Il suffit donc que le réclamant exprime – au moins implicitement – sa volonté d'attaquer la décision (arrêts TF 2C_372/2016 du 7 juin 2016 consid. 3.3.4; 2C_80/2012 du 16 janvier 2013 consid. 4.3 et les références). Cela n'empêche pas que l'on puisse attendre du Tribunal cantonal TC Page 4 de 7 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. La procédure de réclamation ne connaît cependant pas l'« Eventualmaxime », principe en vertu duquel tous les faits et les

moyens de preuves ne peuvent être invoqués que jusqu'à un moment précis de la procédure (CASANOVA/DUBEY in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2e éd. 2017, art. 132 n. 18). 2.2. Au vu de ces exigences minimales, point n'était besoin de prévoir spécialement la possibilité de régulariser la réclamation comme cela a été fait à l'art. 140 al. 2 LIFD pour la procédure de recours. 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 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst.; RS 101) suffit amplement dans ce contexte. Ainsi, l'absence de la signature du contribuable ou de son représentant peut, le cas échéant, donner lieu à un bref délai pour réparer cette informalité. Il en va de même lorsqu'une intervention écrite laisse des doutes quant à la volonté réelle de son auteur de contester ou non la taxation ou une autre décision prise par l'autorité fiscale (CASANOVA/DUBEY, art. 132 n. 19 et les références). 2.3. Selon la jurisprudence, les conclusions d'un recours 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 les références). Au vu des exigences formelles minimales rappelées ci-dessus, cette solution vaut d'autant plus lorsqu'il s'agit d'interpréter la formulation d'une réclamation. 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). 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). 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 les références). 3. Discussion et sort du recours 3.1. Dans la décision querellée, le SCC a considéré que le courrier du 16 septembre 2023 ne pouvait pas être traité comme une réclamation. Les recourants avaient selon lui seulement demandé des explications complémentaires concernant la reprise effectuée, mais le courrier ne faisait aucunement mention qu'ils voulaient contester cette reprise. Par ailleurs, dans la mesure où le recourant était administrateur de la société C. _____ Holding SA et associé gérant de la société D. _____ Fiduciaire Sàrl, les recourants avaient déjà connaissance de la reprise au moment où ils avaient envoyé leur courrier du 16 septembre 2023. En connaissance de cause, ils auraient Tribunal cantonal TC Page 5 de 7 expressément dû formuler leur volonté de contester la reprise afin que ce courrier puisse être considéré comme réclamation respectant le délai. 3.2. Cette appréciation ne peut toutefois pas être suivie. En effet, comme il l'a été exposé ci-avant, la réclamation ne doit pas nécessairement être motivée, de sorte qu'il suffit que le réclamant exprime, à tout le moins implicitement, sa volonté d'attaquer la décision. Cela n'est d'ailleurs en soi pas contesté par le SCC qui mentionne précisément

dans la décision querellée que les contribuables sont dispensés de motiver une réclamation (consid. 6). En l'espèce, dans la mesure où le courrier du 16 septembre 2023 est intitulé « Réclamation », cela suffit pour qu'il soit considéré comme une réclamation, la volonté des recourants de contester l'avis de taxation étant explicite sur la base de ce seul constat. En outre, dans le courrier en question, les recourants demandent des explications détaillées sur la reprise et expliquent que la recourante était actionnaire à 40% de la société et qu'elle n'avait rien reçu comme dividende. Cela démontre également qu'ils ne comprennent pas la reprise effectuée et donc, implicitement, qu'ils la contestent. Vu les exigences minimales s'agissant de la recevabilité d'une réclamation, soit le délai et la forme écrite, le SCC ne pouvait pas, sans violer l'interdiction du formalisme excessif, considérer que le courrier du 16 septembre 2023 n'était pas une réclamation. Dans tous les cas, s'il avait des doutes s'agissant de la volonté réelle des recourants, il lui appartenait de leur accorder un bref délai pour préciser leur intention. Par ailleurs, contrairement à ce que soutient le SCC, le simple fait que la société C. _____ Holding SA avait déjà fait l'objet d'une reprise de CHF 25'200.- ne suffit pas pour considérer que les recourants disposaient de toutes les informations et éléments nécessaires. En particulier, la reprise du montant de CHF 25'200.- dans l'avis de taxation des recourants résulte de l'application de la théorie du triangle, laquelle suppose de « retracer » le chemin réel de l'avantage économique en considérant que l'avantage économique afflue durant une seconde théorique dans le patrimoine du détenteur de parts, avant que ce dernier ne puisse en faire cadeau à un proche (ou à une société proche) (RDAF 2023 II p. 148). Une telle reprise n'est ainsi pas évidente.

3.3. Au vu de tout ce qui précède, le recours doit être admis dans la mesure où il est recevable et la décision attaquée annulée. La cause doit être renvoyée au SCC pour qu'il entre en matière sur la réclamation formée par les recourants le 16 septembre 2023.

Impôt cantonal (604 2024 133) 4. Reprise du raisonnement développé pour l'impôt fédéral direct et sort du recours 4.1. En droit cantonal, l'art. 175 al. 1 LICD prévoit également que la réclamation doit être formulée par écrit dans les trente jours, sans toutefois qu'il soit nécessaire qu'elle soit motivée (sous réserve de la réclamation contre une taxation d'office; cf. art. 176 al. 3 LICD). En outre, l'art. 175 al. 1 in fine LICD prévoit spécifiquement que lorsque la réclamation est incomplète, un délai équitable est imparti au contribuable pour y remédier sous peine de recevabilité. 4.2. En présence de règles applicables similaires, le raisonnement développé et la solution retenue pour l'impôt fédéral direct peuvent être repris pour l'impôt cantonal. Tribunal cantonal TC Page 6 de 7 En conséquence, en tant qu'il porte sur l'impôt cantonal, le recours doit également être admis, la décision attaquée annulée et la cause renvoyée au SCC pour qu'il entre en matière sur la réclamation déposée par les recourants.

Frais de procédure et indemnité de partie 5. 5.1. Selon les art. 144 al. 1 LIFD et 131 CPJA, les frais de procédure doivent être mis à la charge de la partie qui succombe. Selon l'art. 133 CPJA, des frais de procédure ne peuvent pas être exigés de la Confédération, de l'Etat, des communes et d'autres personnes de droit public, ainsi que des particuliers et des institutions privées chargées de tâches de droit public, à moins que leurs intérêts patrimoniaux ne soient en cause. En l'espèce, même si le recours est admis, des frais ne peuvent pas être mis à la charge de l'Etat dans la mesure où les contributions publiques ne font pas partie des intérêts patrimoniaux d'une collectivité publique au sens de l'art. 133 CPJA (RFJ 1992 p. 206 ss et 188 ss, consid. 5). Il n'est en conséquence pas perçu de frais. L'avance de frais versée par les recourants leur sera restituée. 5.2. Par ailleurs, il n'est pas alloué d'indemnité de partie aux recourants, ceux-ci n'étant pas représentés et n'en ayant pas demandée. (dispositif en page suivante) Tribunal cantonal TC Page 7 de 7 la Cour arrête : Impôt fédéral direct (604

2024 132) I. Le recours est admis dans la mesure où il est recevable. Partant, la décision sur réclamation du 20 août 2024 est annulée et la cause renvoyée au SCC pour qu'il entre en matière sur la réclamation déposée par les recourants. Impôt cantonal (604 2024 133) II. Le recours est admis dans la mesure où il est recevable. Partant, la décision sur réclamation du 20 août 2024 est annulée et la cause renvoyée au SCC pour qu'il entre en matière sur la réclamation déposée par les recourants. Frais de procédure et indemnité de partie III. Il n'est pas perçu de frais. L'avance de frais de CHF 500.- versée par les recourants leur est restituée. IV. Il n'est pas alloué d'indemnité de partie. 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. Fribourg, le 8 juillet 2025/ann
Le Président La Greffière

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