

FR_GERICHTE 607 2016 38 vom 28. Februar 2017

FR Kantonsgericht, 2017-02-28, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_607_2016_38

FR: FR_GERICHTE 607 2016 38 du 28 février 2017

IT: FR_GERICHTE 607 2016 38 del 28 febbraio 2017

Regeste

Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal | Ordnungsbussen

Erwägungen

E. 6

juillet 2016. Les arguments développés par les parties dans leurs écritures seront repris dans la mesure utile dans la partie en droit du présent arrêt. La cause posant des questions juridiques de principe, le Président a procédé à un échange de vues avec les autres membres de la Cour fiscale, afin d'assurer l'unité de la jurisprudence.

Tribunal cantonal TC Page 3 de 7 en droit 1. Le recours, déposé le 30 novembre 2016 contre une décision sur réclamation rendue le 28 octobre 2016, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 227 al. 2 et 180 de la loi fribourgeoise du 6 juin sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1). Partant, il est recevable. 2. a) L'art. 219 LICD énonce en particulier que sera puni de l'amende celui qui, malgré sommation, enfreint intentionnellement ou par négligence une obligation qui lui incombe en vertu de la présente loi ou d'une mesure prise en application de celle-ci, notamment en ne déposant pas la déclaration d'impôt (al. 1 let. a). Le Service cantonal des contributions est compétent pour prononcer une amende en cas d'inobservation de prescriptions d'ordre (al. 2). L'amende est de CHF 1'000.- au plus; elle est de CHF 10'000.- au plus dans les cas graves ou en cas de récidive (al. 3). Le système des amendes d'ordre prévu par la loi doit être appliqué à l'ensemble des contribuables, dans le sens d'une égalité de traitement. Il a pour but de faire respecter le devoir de collaboration des contribuables, de permettre un déroulement ordinaire des travaux de taxation et d'épargner un surplus inutile de travail à l'administration fiscale déjà surchargée. b) Selon l'art. 157 LICD, les contribuables sont invités, par envoi de la formule ou par publication officielle, à remplir et à déposer, par voie postale ou par voie électronique, une formule de déclaration d'impôt (al. 1). Le contribuable doit remplir la formule de déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète (al. 2). Le contribuable qui omet de déposer la formule de déclaration d'impôt ou qui dépose une formule incomplète est invité à remédier à l'omission dans un délai raisonnable (al. 3). Pour l'impôt cantonal, les règles concernant les délais sont posées à l'art. 150 LICD. Ainsi, l'art. 150 al. 2 LICD prévoit que les délais impartis par l'autorité peuvent être prolongés s'il existe des motifs sérieux et que la demande de prolongation est présentée avant l'expiration de ces délais (voir également la formulation similaire de l'art. 119 al. 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct; LIFD; RS 642.11). L'autorité rend sa décision quant au principe de l'octroi de prolongations de délais, à la durée et au nombre de celles-ci, dans le cadre de son pouvoir d'appréciation (RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, Handkommentar zum DBG, 3ème édition 2016, art. 119 n. 8). Elle doit procéder à une pesée entre l'intérêt public et l'intérêt privé du contribuable (voir LOCHER, Kommentar

zum DBG, 3ème partie, 2015, art. 119 n. 12; ZWEIFEL/HUNZIKER, in Zweifel/Beusch [édit.], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 3ème édition 2017, art. 119 n. 13). C'est sur la base des circonstances du cas concret qu'il y a lieu d'examiner si les raisons invoquées pour la prolongation du délai sont suffisantes (voir ZWEIFEL/HUNZIKER, art. 119 n. 13). La prolongation de délai doit être déterminée après une appréciation consciencieuse (voir LOCHER, art. 119 n. 15). Il y a toutefois lieu de prendre en compte qu'en présence de raisons suffisantes, le requérant a un droit à l'octroi d'une prolongation et que celle-ci doit en conséquence être accordée (voir RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, art. 119 n. 8; ZWEIFEL/HUNZIKER, art. 119 n. 16). La durée de la prolongation n'est quant à elle pas réglée par la LICD. La décision y relative relève du pouvoir d'appréciation de l'autorité compétente (voir ZWEIFEL/HUNZIKER, art. 119 n. 16b). En principe, en particulier lorsqu'il concerne des démarches conséquentes et compliquées exigées du contribuable, un délai de 20 ou 30 jours devrait être accordé. Les périodes de l'année doivent également être prises en considération. Des délais plus longs devraient ainsi d'emblée être accordés s'ils comprennent les périodes de Pâques ou

Tribunal cantonal TC Page 4 de 7 Noël/Nouvel an ou les vacances d'été (voir RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, art. 119 n. 7). Ces principes énoncés par la doctrine en lien avec l'impôt fédéral direct sont applicables par analogie à la prolongation de délais en matière d'impôt cantonal. c) Un nouveau système d'octroi des prolongations de délai pour le dépôt de la déclaration d'impôt a été introduit à partir du 1er janvier 2015 pour les contribuables assujettis à l'impôt cantonal dans le Canton de Fribourg. Dès cette date, le Service cantonal des contributions perçoit un émolument de CHF 20.- par prolongation du délai de dépôt de la déclaration d'impôt (voir art. 1 let. a du Tarif du 11 novembre 2013 des émoluments du Service cantonal des contributions; Tarif SCC; RSF 631.16). Selon le texte introductif du Tarif SCC, celui-ci se fonde sur les art. 155 al. 3 LICD et 9 de la loi fribourgeoise du 25 novembre 1994 sur les finances de l'Etat (LFE; RSF 610.1). Sous le titre « frais de procédure », l'art. 155 al. 3 LICD prévoit que le Conseil d'Etat arrête le tarif des émoluments perçus par le Service cantonal des contributions. Quant à l'art. 9 LFE, il énonce que le bénéficiaire d'une prestation particulière doit, en règle générale, en supporter les frais raisonnablement exigibles. d) Le droit est la base et la limite de l'activité de l'Etat (art. 5 Cst.). Le principe de légalité revêt une importance particulière en droit fiscal où il est érigé en droit constitutionnel indépendant à l'art. 127 al. 1 Cst. Cette norme - qui s'applique à toutes les contributions publiques, tant fédérales que cantonales ou communales - prévoit en effet que les principes généraux régissant le régime fiscal, notamment la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul, doivent être définis par la loi (voir ATF 142 II 182 consid. 2.2.1; arrêt TF 2C_1133/2015 du

E. 11

novembre 2016 consid. 3.2). Cela revient à dire qu'une ordonnance d'exécution ne peut disposer qu'intra legem (dans le cadre de la loi) et non pas praeter legem (au-delà de la loi). Elle peut établir des règles complémentaires de procédure, préciser et détailler certaines dispositions de la loi, éventuellement combler de véritables lacunes; mais, à moins d'une délégation expresse, elle ne peut poser des règles nouvelles qui restreindraient les droits des administrés ou leur imposeraient des obligations, même si ces règles sont encore conformes au but de la loi (ATF 134 I 269 consid. 4.2; 134 I 322 consid. 2.2; arrêt TF 2C_763/2009 du 28 avril 2010 consid. 5.1). Plus particulièrement, une règle fixée par un simple tarif ne

saurait supplanter le droit impératif (ATF 140 II 483 consid. 5.2). Les exigences tirées du principe de légalité valent en principe pour les impôts comme pour les contributions causales. La jurisprudence les a cependant assouplies en ce qui concerne la fixation de certaines contributions causales. La compétence d'en fixer le montant peut ainsi être déléguée plus facilement à l'exécutif, lorsqu'il s'agit d'une contribution dont la quotité est limitée par des principes constitutionnels contrôlables, tels que ceux de la couverture des frais et de l'équivalence. Selon le principe de la couverture des frais, le produit global des contributions ne doit pas dépasser, ou seulement de très peu, l'ensemble des coûts engendrés par la branche ou subdivision concernée de l'administration, y compris, dans une mesure appropriée, les provisions, les amortissements et les réserves (ATF 126 I 180 consid. 3a/aa; arrêt TF 2C_553/2016 consid. 5.2). Le principe d'équivalence - qui est l'expression du principe de la proportionnalité en matière de contributions publiques - implique quant à lui que le montant de la contribution soit en rapport avec la valeur objective de la prestation fournie et reste dans des limites raisonnables (voir ATF 140 I 176 consid. 5.2). En matière de contributions causales également, le principe de légalité ne doit toutefois pas être vidé de sa substance ni, inversement, être appliqué avec une exagération telle qu'il entre en

Tribunal cantonal TC Page 5 de 7 contradiction irréductible avec la réalité juridique et les exigences de la pratique (voir ATF 135 I 130 consid. 7.2; arrêt TF 2C_553/2016 consid. 5.1). e) La perception d'un émoulement pour l'octroi d'une prolongation de délai est en principe admissible, pour autant que les exigences susmentionnées soient remplies. Le système introduit dès le 1er janvier 2015 pour la prolongation du délai de dépôt de la déclaration d'impôt n'en est pas moins problématique à plusieurs points de vue. Selon les explications accessibles à tous publiées par le Service cantonal des contributions (voir www.fr.ch/scc, rubrique impôt des personnes physique, dépôt de la déclaration, prolongation de délai, contribuable [consulté à la date de l'arrêt]), le déroulement du système de prolongation de délai est réglé comme suit: « S'il n'est pas possible de respecter le délai initial pour le dépôt de la déclaration d'impôt, le contribuable a la possibilité d'obtenir un délai. Pour cela, il suffit de payer CHF 20.- en utilisant exclusivement le BVR codé qui se trouve sur la déclaration. Ce paiement fait foi; il n'est pas nécessaire de motiver la demande et le Service cantonal des contributions n'envoie aucune confirmation écrite. Si ce délai additionnel n'est néanmoins pas suffisant, le contribuable patientera jusqu'à la réception du rappel qui contiendra un nouveau BVR codé et donnera la possibilité d'obtenir une prolongation, moyennant un paiement supplémentaire de CHF 20.-. Jusqu'à 4 délais au maximum peuvent être accordés. Aucune prolongation de délai n'est octroyée au-delà du 15 décembre. [...] La procédure et le calendrier sont illustrés comme suit. Le schéma reproduit ci-dessus est par ailleurs transmis sans commentaire à chaque contribuable en même temps que l'invitation à déposer la déclaration d'impôt.

Tribunal cantonal TC Page 6 de 7 Sur la base de cette présentation – plus particulièrement du schéma « Délais » – le contribuable peut partir de l'idée qu'il a à chaque fois la possibilité, après l'échéance du premier délai, respectivement du délai prolongé, de payer le montant de CHF 20.- et d'obtenir ainsi une (nouvelle) prolongation du délai. Il peut ainsi non seulement présupposer que le Service cantonal des contributions va lui envoyer une sommation avec un bulletin de versement, au moyen duquel il pourra obtenir une (nouvelle) prolongation de délai, mais il est pour ainsi dire contraint d'attendre cette sommation, pour obtenir le bulletin de versement – codé – correspondant. Le choix de ce mode de procéder, qui a clairement pour but de réduire le nombre d'opérations administratives à effectuer, ne

respecte pas les exigences posées par la loi pour les raisons suivantes. D'abord, en tant qu'il oblige le contribuable, à partir de la seconde prolongation, à attendre la sommation assortie du bulletin de versement codé pour obtenir prolongation de délai, le système empêche celui-ci de déposer sa requête de prolongation de délai avant l'expiration de celui-ci, comme l'art. 150 al. 2 LICD le prescrit expressément. Ensuite, la prolongation de délai n'est pas octroyée seulement en cas de motifs sérieux, comme l'exige cette disposition, mais au contraire par le paiement du montant exigé. Cela pourrait conduire à une violation du droit à une prolongation de délai pour un nombre certes réduit de contribuables qui ne serait pas du tout en mesure, pour des raisons financières, de payer ce montant. Cette critique est d'autant plus fondée si l'on considère que le paiement de l'émolument n'assure à chaque fois qu'une courte prolongation de délai, de telle sorte qu'un montant total de CHF 80.- doit être payé pour obtenir la prolongation maximale jusqu'au 15 décembre. Beaucoup plus problématique encore est le constat qu'il n'est procédé à aucune pesée individualisée des intérêts: si le montant de CHF 20.- est payé, la prolongation de délai est automatiquement octroyée; s'il ne l'est pas, une telle prolongation est exclue, même si des raisons sérieuses sont invoquées. Enfin, on peut encore relever que l'octroi d'une prolongation de délai ne constitue pas une prestation spécifique de l'autorité lorsque, comme dans le système appliqué par le Service cantonal des contributions, cette prolongation est accordée de façon automatique et sans la moindre preuve d'un motif particulier. Un tel octroi n'est ainsi pas compatible avec l'art. 9 LFE sous l'angle de la hiérarchie des normes. Il apparaît par ailleurs discutable au regard du principe d'équivalence, puisque le processus entièrement automatisé du Service cantonal des contributions a pour conséquence que le montant à verser pour obtenir la prolongation présente un certain déséquilibre avec la valeur objective de la prestation et, plus spécialement dans les cas où la prolongation maximale est nécessaire, excède les limites raisonnables. Bien que la perception d'un émolument pour l'octroi d'une telle prolongation soit admissible sur le principe, la « tarification » de la prolongation de délai de dépôt de la déclaration d'impôt, telle qu'elle est pratiquée par le Service cantonal des contributions, est ainsi clairement contraire à l'art. 150 al. 2 LICD. f) L'exigence d'une sommation préalable posée par la loi constitue un élément objectif de l'infraction de violation d'un devoir de procédure au sens de l'art. 219 LICD (voir également art. 55 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14). En tant que tel, la sommation individualise le devoir de collaboration exigé par la loi en le concrétisant au besoin; elle permet de s'assurer qu'aucune peine ne soit prononcée sans que la personne concernée n'ait été informée de façon concrète sur ses devoirs de collaborer (voir SIEBER/MALLA, in Zweifel/Beusch [édit.], Kommentar zum Tribunal cantonal TC Page 7 de 7 Schweizerischen Steuerrecht, DBG, 3ème éd. 2008, art. 174 n. 11). La sommation doit ainsi faire ressortir avec une clarté suffisante pour son destinataire quelles sont les démarches de procédure qui sont exigées de lui et dans quel délai il doit y donner suite (voir RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, art. 174 n. 21; SIEBER/MALLA, art. 174 n. 17). Ces principes impliquent que si une sommation est couplée à un système de perception d'émoluments contraire à la loi, elle est viciée. En effet, dans un tel cas, la sommation revient à donner au contribuable l'unique choix d'effectuer la démarche exigée par la sommation ou de se plier à des exigences résultant du système non-conforme à la loi, ce qui revient à dire que le contribuable reçoit une information biaisée sur ses devoirs de collaboration dans la procédure. Une telle sommation viciée n'est dès lors pas suffisante pour remplir l'exigence posée par l'art. 219 LICD et ne permet pas

de prononcer à l'encontre du contribuable concerné une amende en application de cette disposition. Sur la base de ce qui précède, il doit être constaté que la sommation du 6 juillet 2016 était couplée avec un système de tarification jugé non-conforme à la loi, de telle sorte qu'elle n'était pas valable. Une des conditions de l'art. 219 LICD permettant d'infliger une amende d'ordre au recourant n'était dès lors pas remplie et c'est en conséquence à tort qu'une telle amende a été prononcée. Dans ces conditions, la décision sur réclamation doit être annulée, sans qu'il soit nécessaire d'examiner le grief du recourant selon lequel la sommation du 6 juillet 2016 lui aurait été en réalité notifiée aux environs du 27 juillet 2016, de telle sorte qu'il aurait payé à temps le montant de CHF 20.- prolongeant automatiquement le délai pour déposer sa déclaration d'impôt. Le recours sera en conséquence admis dans ce sens. 3. Vu l'issue de la procédure (voir art. 133 CPJA) et en application de l'art. 133 CJPA (voir RFJ 1992 206), il n'est pas perçu de frais. la Cour arrête: I. Le recours est admis. Partant, la décision sur réclamation du 28 octobre 2016 est annulée. II. Il n'est pas perçu de frais. L'avance de frais versée par le recourant (CHF 300.-) lui est restituée. III. Communication. Conformément aux art. 73 LHID et 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF; RS 173.110), le présent arrêt peut être porté devant le Tribunal fédéral à Lausanne dans les 30 jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public. Fribourg, le 28 février 2017/msu Président Greffière

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