

# JU\_GERICHTE ADM 2018 140 vom 21. November 2019

JU Tribunal cantonal, 2019-11-21, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ju\\_gerichte\\_ADM\\_2018\\_140](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ju_gerichte_ADM_2018_140)

FR: JU\_GERICHTE ADM 2018 140 du 21 novembre 2019

IT: JU\_GERICHTE ADM 2018 140 del 21 novembre 2019

## Regeste

Recours c/Décision de la Commission cantonale des recours du 24 octobre 2018 | Impôt sur le revenu et la fortune

## Volltext

RÉPUBLIQUE ET CANTON DU JURA TRIBUNAL CANTONAL COUR

ADMINISTRATIVE ADM 140 / 2018 Président a.h. : Daniel Logos Juges : Sylviane

Liniger Odiet et Jean Crevoisier Greffière : Julia Friche-Werdenberg ARRET DU 21

NOVEMBRE 2019 en la cause liée entre A. \_\_\_\_\_, - représenté par Me Jeremy Huart, avocat à Delémont, recourant, et Service des contributions de la République et Canton du Jura, Rue de la Justice 2, 2800 Delémont, intimé, relative à la décision de la Commission cantonale des recours en matière d'impôts du 24 octobre 2018 (taxation 2016). \_\_\_\_\_

CONSIDÉRANT En fait : A. Le 24 octobre 2018, saisie sur recours contre la décision d'irrecevabilité du Service des contributions (ci-après : l'intimé) du 4 juin 2018, la Commission cantonale des recours en matière d'impôts (ci-après : la CCR) a rejeté le recours de A. \_\_\_\_\_ (ci-après : le recourant), constaté que la décision de taxation de l'intimé du 20 avril 2018 était entrée en force et a mis les frais de procédure, par CHF 300.-, à la charge du recourant. En substance, la CCR constate que, pour l'année 2016, le recourant a fait l'objet d'une taxation d'office, dans la mesure où il n'a pas déposé sa déclaration d'impôt à l'échéance du délai imparti par l'intimé par sommation du 18 août 2017. La réclamation du 26 avril 2018 est insuffisamment motivée. En effet, le recourant se contente de constater que la décision de taxation ne correspond pas à sa déclaration d'impôt. Il se limite à une contestation globale, sans exposer les motifs démontrant le caractère manifestement inexact de la taxation d'office. Il n'apporte pas les moyens de preuve nécessaires permettant d'établir le caractère manifestement inexact de la décision de taxation. Il ne fournit pas de pièces justificatives relatives par exemple aux frais professionnels allégués. C'est donc à juste titre que la réclamation du recourant a été déclarée irrecevable. En matière de réclamation contre une taxation d'office, l'obligation de motivation constitue une exigence formelle et non une simple prescription d'ordre, de sorte que l'article 128 Cpa n'est pas applicable. Enfin, l'intimé a procédé à la taxation d'office du contribuable sur la base du dossier en sa possession et des éléments qui en ressortent. Il s'est fondé sur la déclaration d'impôt pourtant déposée tardivement, se basant notamment sur les certificats de salaire fournis par le contribuable. Il n'a toutefois pas retenu les montants allégués à titre de frais professionnels, ceux-ci n'étant pas établis à suffisance. Les frais d'obtention du revenu ont été diminués, respectivement réduits à CHF 32'400.00, soit CHF 2'400.00 de frais d'obtention des gains accessoires, comme déclaré, et CHF 30'000.00 correspondant au forfait applicable aux agents d'assurance, comme le prévoit la Directive relative à l'imposition des agents d'assurance et des inspecteurs d'assurance. B. Le 26 novembre 2018, le recourant a déposé un recours contre ladite décision, concluant,

principalement, à l'annulation de ladite décision, tant s'agissant de l'impôt d'Etat que de l'IFD, partant, au renvoi de la cause à l'intimé pour nouvelle décision au sens des considérants et, subsidiairement à l'annulation de ladite décision tant s'agissant de l'impôt d'Etat que de l'IFD, partant, en réformation de la décision sur réclamation du 4 juin 2018 de l'intimé, à ce que son revenu imposable pour l'année 2016 soit fixé à CHF 82'700.- pour l'impôt d'Etat et à CHF 83'500.- pour l'IFD, en application du tarif prévu pour les personnes seules, le tout avec suite de frais judiciaires et dépens. Dans son mémoire, le recourant conteste premièrement le fait d'avoir été taxé d'office. Suite au dépôt de la déclaration d'impôt et des pièces justificatives le 15 décembre 2017, l'intimé était en possession de tous les éléments déterminants. Ainsi, au moment de la décision de taxation, il n'existait plus aucun motif à ce que l'intimé rende une décision de taxation d'office. D'ailleurs, dans son courrier du 15 décembre 2017, il a expressément demandé à être taxé de manière ordinaire, vu qu'une décision de taxation ne lui avait pas encore été notifiée. Dans un deuxième grief, le recourant conteste l'irrecevabilité de sa réclamation du 26 avril 2018. A l'appui de sa déclaration d'impôt et des pièces justificatives annexées, il estime avoir suffisamment motivé sa réclamation en démontrant que la décision de l'intimé était manifestement inexacte. Il ressortait d'ailleurs expressément de la déclaration d'impôts ainsi que des annexes produites une notable diminution de revenu en 2016 par rapport à 2015, en particulier en raison d'importants frais de formation (selon attestation de l'employeur et factures dûment annexées). Il reproche à l'intimé de ne pas l'avoir interpellé pour combler l'éventuel manque de motivation. 3 Un délai pour compléter sa réclamation aurait dû lui être octroyé, ce d'autant plus que l'intimé aurait dû le taxer de manière ordinaire. Une certaine souplesse est de rigueur au niveau des informalités en matière administrative, en particulier lorsque le justiciable agit seul et/ou lorsqu'il n'est pas professionnellement représenté. Le comportement de l'intimé – qui a attendu l'échéance du délai de recours pour immédiatement rendre une décision d'irrecevabilité – ne saurait être protégé. Le recourant expose ensuite les éléments démontrant que la taxation d'office est manifestement inexacte, contestant le fait que l'intimé ait pris en considération tous les éléments en sa possession. Il estime être en droit de faire valoir des frais professionnels respectivement d'acquisition de revenu supérieurs au montant forfaitaire maximal de CHF 30'000.- retenu à tort par l'intimé, précisant que bien qu'il soit officiellement salarié de B. \_\_\_\_\_ AG, il exerce en réalité une activité d'agent d'assurance indépendant, l'obligeant de prendre à sa charge l'intégralité de ses frais d'acquisition de revenu relatifs à son activité (attestation du 24 janvier 2017 de B. \_\_\_\_\_ AG). Le recourant relève également que l'intimé n'a pas pris en compte la déduction relative aux contributions de prévoyance individuelle privée (pilier 3a), ni admis la déduction forfaitaire relative aux primes d'assurance maladie et accident. Enfin, le recourant estime qu'une indemnité de dépens doit lui être allouée également s'agissant de la procédure devant la CCR, au vu de la nature technique d'un recours en matière de droit fiscal. C. Le 28 novembre 2018, le recourant a apporté quelques corrections à son recours. Il a notamment modifié les termes de sa conclusion n°4, remplaçant « décision sur réclamation du 4 juin 2018 » par « décision de taxation d'office du 20 avril 2018 ». D. Dans sa réponse du 5 mars 2019, l'intimé conclut, tant en matière d'impôt d'Etat que d'IFD, au rejet du recours, sous suite des frais et dépens. A l'appui de sa réponse, il explique que c'est à juste titre que le recourant a été taxé d'office, ce dernier n'ayant pas rendu sa déclaration d'impôt au jour de l'ultime délai imparté par sommation. Pour procéder à la taxation d'office du recourant, il s'est néanmoins fondé sur sa déclaration d'impôt, se basant notamment sur les certificats de salaire fournis et admettant certaines déductions. Il

n'a toutefois pas retenu le montant de CHF 83'666.00 allégué à titre de frais professionnels. Ce montant n'ayant pas été établi à suffisance (absence de liste détaillée et de pièces justificatives y relatives), il ne pouvait déroger à la déduction forfaitaire maximale de CHF 30'000.00 prévue dans la Directive relative à l'imposition des agents généraux d'assurance et des inspecteurs d'assurance. Par ailleurs, d'après l'intimé, le recourant n'a pas produit la PJ 23 en annexe de sa déclaration d'impôt. Il existait donc une incertitude dans les faits, de sorte que la taxation d'office était justifiée. Le recourant s'est contenté d'alléguer que la décision de taxation ne correspondait pas à sa déclaration d'impôts et n'a pas fourni de nouvelles pièces justificatives relatives aux frais professionnels allégués. Il n'a ainsi pas motivé à suffisance sa 4<sup>e</sup> réclamation, se limitant à une contestation globale et n'exposant aucunement en quoi la décision de taxation était manifestement inexacte. C'est ainsi à juste titre qu'une décision d'irrecevabilité a été rendue. Dans son mémoire du 26 novembre 2018, le recourant a d'ailleurs produit de nouvelles pièces justificatives ainsi qu'une motivation accrue relatives aux frais professionnels, ce qui démontre que la motivation initiale dans sa réclamation n'était pas suffisamment précise et qu'il manquait des moyens de preuve. Finalement, s'agissant du délai pour remédier à une informalité, l'intimé relève qu'en matière de réclamation contre une taxation d'office, l'obligation de motivation ne constitue pas une simple prescription d'ordre, mais une exigence formelle dont la violation entraîne l'irrecevabilité de la réclamation. Il n'est donc pas nécessaire, à défaut de motivation, d'impartir un délai pour réparer ces informalités, le recourant ayant par ailleurs été informé des conséquences du manque de motivation par courrier de l'intimé du 3 janvier 2018. E. Dans sa prise de position du 27 février 2019, déposée postérieurement au délai fixé par ordonnance du 5 février 2019, la CCR conclut au rejet du recours et à la confirmation de sa décision du 24 octobre 2018, sous suite des frais et dépens. F. En date du 22 mai 2019, le recourant a déposé une prise de position, confirmant les conclusions de son recours. En substance, le recourant reprend les griefs de son recours. Dans la mesure où l'intimé devra procéder à une taxation ordinaire, les déductions alléguées devront être prises en compte. S'agissant du montant allégué de CHF 83'666.00 relatif aux frais professionnels, il considère ce montant comme établi à suffisance grâce à une liste détaillée des frais professionnels étayés par des pièces justificatives. Au demeurant, contrairement à ce que prétend l'intimé, les montants déterminants figuraient au dossier déjà avant le dépôt de son recours du 26 novembre 2018, en particulier dans sa déclaration d'impôts. Par même courrier, le mandataire du recourant a produit deux notes d'honoraires. G. Il sera revenu ci-après, en tant que besoin, sur les autres éléments du dossier. En droit : 1. La Cour administrative est compétente pour statuer sur le recours dirigé contre les décisions de la CCR, tant en ce qui concerne l'impôt d'Etat (art. 165 ss LI), qu'en ce qui concerne l'IFD (art. 14 al. 1bis de l'Ordonnance d'exécution concernant l'impôt fédéral direct ; RSJU 648.11). Pour le surplus, interjeté dans les formes et délai légaux par une personne disposant manifestement de la qualité pour recourir, le recours est recevable et il y a lieu d'entrer en matière (art. 165 et 166 al. 1 LI). 5 2. Lorsqu'elle statue sur l'application du droit fédéral et du droit cantonal, le Cour administrative doit rendre deux décisions, l'une pour le droit fédéral et l'autre pour le droit cantonal, qui formellement peuvent figurer dans le même acte. Les motivations doivent être séparées, ce qui n'exclut pas des renvois, et les décisions doivent contenir des dispositifs distincts ou du moins un dispositif qui distingue expressément les deux impôts (ATF 130 II 507 consid. 8.3 ; TF 2A.151/2005 du 1er novembre 2005 consid. 1.2). 3. Dans un premier grief, le recourant conteste le principe même de la taxation d'office. Ad IFD 3.1. Selon l'article 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. La procédure de taxation est ainsi caractérisée par la collaboration réciproque de l'autorité fiscale et du contribuable (procédure de taxation mixte). Le contribuable est tenu de faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD). Il doit en particulier remplir la déclaration d'impôt de manière conforme à la vérité et complète (art. 124 al. 2 LIFD) et fournir les documents nécessaires (art. 125 LIFD). A la demande de l'autorité de taxation, il est tenu de fournir tout renseignement écrit ou oral, spécialement lorsque, au vu de la déclaration d'impôt, des questions surgissent à propos des revenus, des frais d'acquisition, de l'évolution de la fortune, etc. (cf. art. 126 al. 2 LIFD). Le contribuable porte ainsi la responsabilité de l'exactitude de sa déclaration (TF 2C\_129/2018 du 24 septembre 2018 consid. 5.1). Selon l'article 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. Outre la condition d'une sommation, l'article 130 al. 2 LIFD prévoit deux conditions ouvrant la procédure de taxation d'office: 1) le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations de procédure ou 2) les éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue en l'absence de données suffisantes. Une interprétation textuelle de cette disposition (conjonction "ou") laisse entendre que ces deux conditions sont alternatives. En vertu d'une telle interprétation, la seule violation d'obligations de procédure suffirait pour que l'autorité de taxation soit habilitée à procéder à une taxation d'office (après sommation). Il ressort toutefois de la jurisprudence constante que le droit de procéder à une taxation d'office suppose fondamentalement qu'il existe, ou qu'il subsiste, après examen par l'autorité de taxation, une incertitude dans les faits qui empêche cette dernière de procéder à la taxation de manière complète et exacte. En d'autres termes, le fait que le contribuable ait violé des obligations de procédure n'ouvre pas le droit à procéder par taxation d'office, si l'autorité de taxation a pu par ailleurs établir d'office tous les éléments déterminants pour effectuer la taxation (TF 2C\_544/2018 du 21 décembre 2018 consid. 3.3. et les références citées). 3.2 A teneur de l'article 132 al. 3 LIFD, le contribuable qui a été 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. Par la voie de la réclamation, le contribuable taxé d'office peut contester la réalisation des conditions qui ouvrent à l'autorité fiscale le droit de taxer d'office (TF 2C\_435/2018 du 24 mai 2018 consid. 6.2.). Bien que cela ne soit pas mentionné à l'article 132 al. 3 LIFD, le contribuable peut évidemment s'opposer au principe de la taxation d'office pour éviter, le cas échéant, de devoir prouver le caractère manifestement inexact de la taxation. Il peut ainsi contester la réalisation des conditions (violation des obligations de procédures, absence de données suffisantes pour déterminer les éléments imposables) qui, en vertu de l'article 130 al. 2 LIFD, ouvrent à l'autorité fiscale le droit de taxer d'office. Le contribuable peut également invoquer un vice de forme (CASANOVA/DUBEY, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2e éd., Bâle 2017, n° 25 et 26 ad art. 132 LIFD). S'agissant de l'obligation de motiver la réclamation contre une taxation d'office, il doit en tout cas être possible de reconnaître ce que le réclamant conteste dans la décision attaquée, par exemple le principe de la taxation d'office ou le montant de l'estimation opérée, ainsi que les arguments pertinents en fait et en droit sur lesquels il s'appuie. Ainsi, le contribuable ne doit pas se contenter de mettre en doute la taxation d'office, mais doit prouver que celle-ci ne

correspond pas à la situation réelle (TF 2C\_509/2015 du 2 février 2016 consid. 6.1. et les références citées). Au demeurant, en vertu du principe de la bonne foi, on peut attendre de l'administré qu'il indique dès que possible les vices de procédure dont il peut soupçonner l'existence (TF 2C\_463/2009 du 21 décembre 2009 consid. 3 et les références citées).

3.3 Sur le plan procédural, lorsque l'autorité de taxation n'est pas entrée en matière sur la réclamation, la CCR – 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, moyens 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 caractère manifestement inexact de la taxation. Si tel est le cas, la CCR doit rejeter le recours déposé devant elle sans examiner elle-même le détail de la taxation. Si l'autorité de taxation n'est pas entrée en matière à tort 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 (CASANOVA/DUBEY, op. cit., n° 23 ad art. 132).

3.4 En l'espèce, contrairement à ce que soutient l'intimé, dans la mesure où, au moment de statuer, ce dernier avait à disposition la déclaration d'impôts 2016 du recourant 7 ainsi que tous les documents nécessaires, il ne pouvait pas procéder à une taxation d'office, au seul motif que la déclaration d'impôt a été déposée postérieurement à la date butoir fixée par la sommation du 18 août 2018 (ch.6). Au demeurant, s'il estimait qu'il subsistait une incertitude dans les faits l'empêchant de procéder à la taxation de manière complète et exacte, il lui appartenait d'inviter le recourant à produire les pièces manquantes - ce qu'il a omis – (ch. 5 à 7), avant de le taxer d'office (ALTHAUS/HOURIET, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2e éd., Bâle 2017, n° 4 ad art. 126 LIFD, n°3, 15 et 26 ad art. 130). S'il est vrai que, dans sa réclamation du 26 avril 2018, le recourant n'a pas expressément contesté le principe même de la taxation d'office, il a néanmoins demandé à être taxé sur la base de la déclaration d'impôts 2016, laquelle a été déposée le 15 décembre 2017, accompagnée des annexes requises ainsi que du courrier daté du même jour (ch. 4). Or, il ressort du dossier que, dans son courrier du 15 décembre 2017, accompagnant la déclaration d'impôt 2016, le recourant a précisément demandé à l'intimé de procéder à une taxation sur la base de sa déclaration d'impôts, dans la mesure où la taxation d'office ne lui avait, à cette date, pas encore été notifiée. En sus, il a demandé de considérer le dépôt de ladite déclaration d'impôt comme une réclamation à la taxation d'office et de la traiter comme telle. Dès lors, au vu des circonstances du cas d'espèce, c'est à tort que l'intimé n'est pas entré en matière sur la réclamation du recourant, à défaut de motivation suffisante (ch. 3). En effet, à la lecture de la réclamation du 26 avril 2018, mise en relation avec le courrier du 15 décembre 2017, il était en tout cas possible, conformément à la jurisprudence précitée, de reconnaître que le recourant contestait le principe de la taxation d'office. Invoqué à ce stade, ledit grief n'a ainsi pas été soulevé tardivement. Au demeurant, le fait que le recourant n'ait pas expressément invoqué ce grief devant la CCR ne permet pas d'arriver à une autre conclusion, dans la mesure où, à l'instar de la Cour de céans (art. 145 al. 2 LIFD, art. 58, 70, 122 et 144 Cpa ; TF 1C\_291/2009 du 29 juillet 2009 consid. 5), la CCR dispose d'un plein pouvoir d'examen (art. 140 al. 3 LIFD ; art. 162 LI et 21 du Décret concernant la Commission cantonale des recours en matière d'impôts ; ci-après : Décret ; RSJU : 641.611 ; CASANOVA/DUBEY, op. cit., n°13 ad art. 142, n° 5 ad art. 145). Ad impôt d'Etat 4. Les considérations qui précèdent s'appliquent également à l'impôt d'Etat au vu de l'harmonisation des dispositions applicables en l'occurrence (art. 46 al. 3 et 48 al. 2 LHID ; art. 140 al. 1, 157 al. 3 et 162 LI ; art. 21 Décret

; art. 58, 70, 122 et 144 Cpa ; TF 2C\_544/2018 précité consid. 5). 8 Ad IFD et Impôt d'Etat  
5. Au vu des motifs précités, dans la mesure où c'est à tort que le recourant a été taxé  
d'office, point n'est besoin d'examiner le caractère manifestement inexact de la taxation  
litigieuse (CASANOVA/DUBEY, op. cit., ad art. 132 n° 25). 6. Le présent recours doit  
donc être admis tant en ce qui concerne l'IFD que l'impôt d'Etat et la décision attaquée doit  
être annulée. Le dossier doit être renvoyé à l'intimé pour qu'il procède à la taxation  
ordinaire du recourant. 7. 7.1 (...) (...) PAR CES MOTIFS LA COUR  
ADMINISTRATIVE Ad IFD et ad Impôt d'Etat admet le recours ; partant, annule la  
décision de la Commission cantonale des recours du 24 octobre 2018 ; renvoie le dossier à  
l'intimé pour nouvelle décision au sens des considérants ; laisse les frais de la présente  
procédure et ceux relatifs à la procédure devant la Commission cantonale des recours, par  
CHF 300.-, à la charge de l'Etat ; ordonne la restitution au recourant de son avance de frais,  
par CHF 2'000.- ; 9 alloue au recourant une indemnité de dépens de CHF 2'420.00 (TVA  
comprise), pour la procédure de recours, à payer par l'intimé ; informe les parties des voies  
et délai de recours selon avis ci-après ; ordonne la notification du présent arrêt : ■au  
recourant, par son mandataire, Me Jeremy Huart, avocat à Delémont ; ■à l'intimé, Service  
des contributions, Rue de la Justice 2, 2800 Delémont ; ■à la Commission cantonale des  
recours, case postale 2059, 2800 Delémont ; ■à l'Administration fédérale des contributions,  
section IFD, 3003 Berne. Porrentruy, le 21 novembre 2019 AU NOM DE LA COUR  
ADMINISTRATIVE

Le président a.h. : La greffière : Daniel Logos Julia Friche-Werdenberg Communication  
concernant les moyens de recours : Le présent arrêt peut faire l'objet, dans les trente jours  
suivant sa notification, d'un recours au Tribunal fédéral. Le recours en matière de droit  
public s'exerce aux conditions des articles 82 ss de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal  
fédéral (LTF - RS 173.110), le recours constitutionnel subsidiaire aux conditions des  
articles 113 ss LTF. Le mémoire de recours doit être adressé au Tribunal fédéral, 1000  
Lausanne 14; il doit être rédigé dans une langue officielle, indiquer les conclusions, les  
motifs et les moyens de preuve, et être signé. Les motifs doivent exposer succinctement en  
quoi l'acte attaqué viole le droit. Si le recours n'est recevable que s'il soulève une question  
juridique de principe, il faut exposer en quoi l'affaire remplit cette condition. Les pièces  
invoquées comme moyens de preuve doivent être jointes au mémoire, pour autant qu'elles  
soient en mains de la partie; il en va de même de la décision attaquée.

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