

4F 2007-5
4F 2007-6

Arrêt du 28 novembre 2008

COUR FISCALE

COMPOSITION	Président :	Hugo Casanova
	Assesseurs :	Michael Hank, Geneviève Jenny, Berthold Buchs, Albert Nussbaumer
	Greffière-rapporteure :	Elisabeth Rime Rappo

PARTIES	X., recourant,
	contre
	SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS SCC, rue Joseph-Piller 13, case postale, 1701 Fribourg, autorité intimée,

OBJET	Impôt sur la fortune des personnes physiques; estimation de titres non cotés
	Recours du 4 janvier 2007 contre la décision sur réclamation du 11 décembre 2006 relative à l'impôt cantonal et à l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2004

c o n s i d é r a n t e n f a i t

A. Les époux X. sont respectivement le directeur avec signature individuelle et l'administratrice avec signature individuelle de Z. SA, une société de courtage et gérance immobilière sise à Y. X. est aussi le gérant avec signature individuelle, et son épouse associée pour une part sociale de 20'000 francs, de A. Sàrl, une entreprise de construction et vente d'immeubles sise à B.

Pour la période fiscale 2004, les époux X. ont notamment déclaré, le 5 juillet 2005, "100 actions Z. SA" d'une valeur de 602'000 francs ainsi que "20 parts Z. " (recte: A. Sàrl) d'une valeur de 20'000 francs.

Par taxation du 27 février 2006, le Service cantonal des contributions a arrêté la valeur fiscale imposable au titre de placements privés (code 3.21 de la déclaration d'impôt) à 1'900'000 francs au lieu de 622'000 francs déclarés. L'avis de taxation ne comporte aucune remarque sur cette modification. L'impôt fédéral direct dû par les époux X. a été fixé à 1'690 francs sur la base d'un revenu imposable de 87'108 francs, leur impôt cantonal sur le revenu à 7'497.70 francs pour un revenu imposable de 88'028 francs et leur impôt cantonal sur la fortune à 6'685 francs pour une fortune imposable de 1'910'000 francs.

B. Le 19 avril 2006, X. a formé réclamation en indiquant qu'après analyse, il constatait que son imposition sur la fortune était erronée. Il a fait valoir qu'au 31 décembre 2004, l'apport privé s'élevait à 1'200 francs seulement et a conclu à ce que le montant de 1'900'000 francs retenu pour l'impôt sur la fortune soit ramené à ces 1'200 francs. Il a joint à sa réclamation le bilan au 31 décembre 2004 des sociétés Z. SA et A. Sàrl.

Par courrier du 2 juin 2006, le Service cantonal des contributions a invité le contribuable à clarifier sa demande de modification de la fortune imposée, celle-ci ayant été calculée à raison de 1'298'000 francs pour les 20 parts sociales de A. Sàrl, et de 572'000 francs pour les 100 actions de Z. SA.

Le 7 juillet 2006, X. a expliqué qu'il avait procédé à une analyse précise des comptes de A. Sàrl selon le principe (capital social + total des actifs - fonds étrangers) afin de déterminer la valeur réelle des parts sociales. Pour l'année 2004, il a présenté les chiffres suivants:

<i>total des actifs</i>		940'960.65	
<i>+ capital social</i>		20'000.00	
			960'960.65
<i>dont à déduire les fonds étrangers, soit:</i>			
<i>engagements à courts et moyens termes</i>	259'003.55		
<i>provisions diverses</i>	26'900.00		
<i>déduction totale</i>	285'903.55	-285'903.55	
			675'057.10
<i>en lieu et place de fr. 1'298'000.- comme imposé à tort</i>			

Le contribuable a demandé que l'imposition sur la fortune soit par conséquent revue en tenant compte des indications précitées. Il a joint à son envoi les bilans au 31 décembre 2003 et 31 décembre 2004 de la société A. Sàrl.

Par décision du 11 décembre 2006, le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation en joignant une copie de la calculation ayant servi de base à l'imposition des parts sociales pour la période fiscale 2004 et en relevant ce qui suit:

- "1. L'estimation de la valeur fiscale des parts sociales ou actions se base sur les instructions concernant l'estimation des titres non cotés en vue de l'impôt sur la fortune, édition 1995, éditées par la Conférence des fonctionnaire fiscaux d'Etat et l'Administration fédérale des contributions, section d'estimation des titres sans cours.*
- 2. Les sociétés commerciales, industrielles et de services font l'objet d'une estimation qui fait référence à l'art. 41 des instructions susmentionnées, à savoir que la valeur de l'entreprise résulte de la moyenne pondérée entre la valeur de rendement doublée d'une part, et la valeur intrinsèque déterminée selon le principe de la continuation d'autre part.*
- 3. La valeur de rendement s'obtient par la capitalisation du bénéfice net des deux exercices déterminants augmenté ou diminué des reprises ou déductions éventuelles; le bénéfice net du dernier exercice étant pris en considération deux fois. L'appréciation de la valeur intrinsèque se base sur les derniers comptes annuels clos avant le jour déterminant (...)"*.

C. Par acte du 2 janvier 2007, posté le 4 janvier 2007, X. a interjeté recours contre la décision précitée. Il conclut à une imposition sur la fortune fondée sur une valeur des parts sociales de la société A. Sàrl correspondant à 675'057.10 francs en lieu et place de 1'298'000 francs.

L'avance de frais fixée à 200 francs par ordonnance du 8 janvier 2007 a été payée dans le délai imparti.

Dans ses observations du 8 février 2007, postées le 13 février 2007, le Service cantonal des contributions a conclu au rejet du recours. Il relève que s'il ne lui appartient pas de juger du résultat du calcul obtenu par le recourant, il remarque néanmoins que dans son calcul, celui-ci a tout simplement ignoré la valeur de rendement de l'entreprise contrairement à ce que prévoient les instructions. Il ajoute que si un tel calcul était accepté, cela créerait une inégalité de traitement envers les autres contribuables. Le Service cantonal des contributions remarque que le rapport entre les fonds propres investis au départ et le résultat net est très favorable à la société; les fonds propres investis lors de la création de la société en 1998, soit 20'000 francs, ont augmenté en passant à 622'100 francs à fin 2003 grâce aux bénéfices laissés dans la société. Il précise par ailleurs que le but d'une estimation des titres non cotés est de trouver une valeur proche de la valeur boursière comme pour une société cotée en bourse, et qui la remplace puisqu'il n'existe pas de valeur boursière pour une telle entreprise. Le Service cantonal des contributions rappelle qu'il ne suffit pas à cet effet de calculer seulement la valeur des fonds propres, la "fortune commerciale réelle" comme le propose le recourant, mais il convient de prendre aussi en considération les perspectives futures de l'entreprise.

Une copie de ces observations a été transmise au recourant le 15 février 2007 pour détermination éventuelle. Celui-ci n'y a pas donné suite.

Dès le 1^{er} janvier 2008, le Tribunal administratif du Canton de Fribourg a été intégré au Tribunal cantonal en tant que section administrative (voir loi du 14 novembre 2007 d'organisation du Tribunal cantonal: LOTC; RSF 131.1.1).

e n d r o i t

I. Procédure applicable et jonction des causes

1. a) A teneur de l'art. 104 al. 4 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), l'organisation des autorités cantonales d'exécution est régie par le droit cantonal, à moins que le droit fédéral n'en dispose autrement. A cet égard, les cantons sont également libres en principe dans l'aménagement et l'organisation de la commission de recours en matière d'impôt (voir A. PEDROLI *in* Yersin / Noël [édit.], Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, ad art. 104 n. 5 ss). Aussi les al. 1 et 2 de l'art. 4 de l'arrêté du 5 janvier 1995 d'exécution de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (RSF 634.1.11) prescrivent-ils que la procédure de recours devant le Tribunal cantonal - lequel est l'instance de recours prévue par l'art. 104 al. 3 LIFD - est réglée par analogie en application des dispositions correspondantes du droit cantonal, sous réserve de dispositions contraires du droit fédéral (voir art. 140 ss LIFD). Il s'ensuit que les règles de procédure de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) et du Code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1) sont applicables à titre subsidiaire.

b) L'art. 42 al. 1 let. b CPJA prévoit que, pour de justes motifs, des requêtes qui concernent le même objet peuvent être jointes en une même procédure.

En l'espèce, il s'est justifié de joindre dans une même procédure dès l'enregistrement de l'affaire le recours concernant l'impôt fédéral direct (4F 07 5) et le recours concernant l'impôt cantonal (4F 07 6). Les deux taxations en cause forment en effet l'objet d'une seule et même décision sur réclamation et un seul acte de recours a été déposé devant le Tribunal administratif (actuellement Tribunal cantonal). Par ailleurs, les deux moyens de droit présentent un rapport étroit sous un angle procédural.

Il n'en demeure pas moins qu'à la lumière de la jurisprudence du Tribunal fédéral (voir ATF 130 II 509 consid. 8.3), il est impératif de distinguer clairement, dans leur motivation et dans leur dispositif, les deux décisions à rendre par la Cour fiscale (impôt fédéral direct et impôt cantonal). En cas de contestation du présent arrêt devant le Tribunal fédéral suisse, il y aurait également lieu de distinguer dans le mémoire de recours les conclusions et les griefs propres à chaque impôt concerné.

II. Impôt fédéral direct (4F 07 5)

2. a) Bien que la taxation attaquée et la réclamation du recourant ne concernaient que l'impôt cantonal, l'autorité intimée a expressément indiqué que sa décision sur réclamation valait également pour l'impôt fédéral direct. Il ne ressort pas de la "Motivation de la décision" dans quelle mesure l'impôt fédéral direct est concerné, aucun impôt sur la fortune n'étant prélevé au niveau fédéral. Dans ces circonstances, il y a lieu de constater que la décision sur réclamation, en tant qu'elle concerne l'impôt fédéral direct, a été rendue par erreur et que la procédure est, sur ce point, sans objet.

b) Il s'ensuit que pour cette partie de la procédure, il n'y a pas lieu de percevoir de frais.

III. Impôt cantonal (4F 07 6)

3. Le recours, déposé le 4 janvier 2007 contre une décision du 11 décembre 2006, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 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 LICD et 79 ss CPJA. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt cantonal.

4. a) Selon les art. 52 LICD et 13 al. 1 LHID, l'impôt sur la fortune a pour objet l'ensemble de la fortune nette. En principe, les actifs sont estimés à leur valeur vénale (art. 53 al. 2 LICD). La valeur vénale des participations qui ne sont pas cotées fait l'objet d'une estimation; lors de l'évaluation de droits de participation, il est tenu compte, de façon appropriée, de la valeur de rendement et de la valeur intrinsèque de l'entreprise (art. 57 al. 2 LICD; voir également 14 al. 1 LHID). La fortune imposable se détermine d'après son état à la fin de la période fiscale ou de l'assujettissement (art. 67 al. 1 LICD et 66 al. 1 LHID).

La Conférence des fonctionnaires fiscaux d'Etat (devenue aujourd'hui la Conférence suisse des impôts) a édité en 1995 des "Instructions concernant l'estimation de titres sans cours" (ci-après: les Instructions, publiées en allemand *in* Archives 65 p. 872 ss), remplacées depuis lors par les Instructions concernant l'estimation des titres non cotés en vue de l'impôt sur la fortune publiées par la Conférence suisse des impôts (voir Circulaire 28 dont la version du 21 août 2006 vient d'être remplacée récemment par celle du 28 août 2008 disponible sur Internet: <http://www.steuerkonferenz.ch>, circulaire non applicable dans le cas d'espèce car la période fiscale concernée est 2004).

b) Dans un arrêt du 8 juin 2001, la Cour fiscale s'est prononcée sur l'application des Instructions éditées en 1995 (ATA 4F 99 56 publié *in* RFJ 2001 p. 167 ss traduit *in* RDAF 2002 II p. 274 ss). Elle a rappelé qu'en droit fiscal, la valeur vénale est celle qui est attribuée à un bien lorsqu'il est aliéné dans un mouvement ordinaire d'affaires. S'agissant des titres non cotés pour lesquels il n'existe pas de cours officiels ou qui ne sont pas ou seulement rarement négociés, la valeur vénale doit être déterminée sur la base des éléments qui permettent l'estimation la plus fiable. A cet égard, on peut se référer aux «Instructions concernant l'estimation des titres non cotés en vue de l'impôt sur la fortune», éditées par la Conférence des fonctionnaires fiscaux d'Etat et l'Administration fédérale des contributions. Les Instructions reposent sur la constatation empirique que la valeur vénale dépend du rendement passé et à venir sous la forme de dividendes et autres participations au bénéfice ainsi que de la rentabilité de la société et qu'elle est influencée par d'autres facteurs comme par exemple la fortune de la société (capital, réserves), les liquidités de l'entreprise, la stabilité de la marche des affaires, etc. Les Instructions s'appuient en particulier sur une expertise d'une commission d'experts mandatés en son temps par le Groupe de défense des sociétés anonymes privées, à laquelle la doctrine et la jurisprudence se sont ralliées en majorité (TF *in* StE 1997 B 22.2 n° 13 traduit *in* RDAF 1998 II 351 consid. 3). Le fait qu'en principe il y a lieu de se baser sur les Instructions n'exclut pas de procéder à une estimation s'écartant de ce schéma lorsque les circonstances du cas d'espèce l'exigent (TF *in* StE 1988 B 72.13.22 n° 10 consid. 2c).

La Cour a indiqué que dans la jurisprudence cantonale, il est généralement admis que les Instructions sont déterminantes et qu'il y a lieu de s'écarter des principes qu'elles contiennent seulement lorsque cela s'avère nécessaire pour parvenir à une meilleure estimation de la valeur vénale ou en raison de circonstances particulières (voir par ex. TA ZH *in* StE 1999 B 52.41 n° 2; Commission de recours en matière d'impôts GE *in* RDAF 2000 II 265; TA NE *in* RJN 1997 p. 241 consid. 2; TA TG *in* StE 1995 B 72.13.22 n° 32; TA BE *in*

JAB 1995 p. 19; Commission de recours en matière d'impôts SZ *in* StPS 1996 p. 31; TA SG *in* RF 1994 p. 548; ACCR FR 1987 II. G n° 2). Elle a ajouté que la doctrine dominante considère de même que l'estimation peut se fonder sur les Instructions (voir par ex. E. HÖHN / R. WALDBURGER, *Steuerrecht*, vol. II, Berne 1999, § 30 n. 30 ss; J.-M. RIVIER, *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, Lausanne 1998, p. 507; D. MÜHLEMANN / F. MÜLLER, *Steuern und Kapitalanlage*, Zurich 1999, p. 102; A. RISI, *Mitarbeiteroptionen und -aktien, Bewertung - Rechnungslegung - Besteuerung*, Zurich 1999, p. 149 ss; R. ZIGERLIG / G. JUD *in* *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, vol. I/1, Bâle 2002, n. 18 ad art. 14 LHID; P. ULRICH, *Die Besteuerung der Familienaktiengesellschaften*, th. Zurich 1980, p. 226 ss).

Se référant à la doctrine spécialisée sur l'estimation des entreprises, elle a observé que l'on trouve les méthodes d'estimation les plus variées, mais qu'il est généralement admis que la «méthode de praticien» des Instructions, avec sa double pondération de la valeur de rendement, constitue une solution de compromis qui est relativement simple à appliquer et conduit le plus souvent à un résultat raisonnable (voir par ex. C. HELBLING, *Unternehmensbewertung und Steuern*, Düsseldorf 1998, p. 132; E. SCHÖN, *Unternehmensbewertung im Gesellschafts- und Vertragsrecht*, Zurich 2000, p. 52 ss; M. BOEMLE, *Unternehmensfinanzierung*, Zurich 1998, p. 638 ss; M. ZIMMERMANN, *Die Unternehmensbewertung als Hilfsmittel zur Preisfindung in L'expert fiduciaire 2000* p. 132 ss; plutôt critique en revanche M. LEYSINGER / K. FIERZ, *Unternehmensbewertung in der Praxis in L'Expert-comptable suisse 1996* p. 684 ss).

c) Pour l'estimation des titres non cotés en bourse qui ne font pas non plus l'objet d'une cotation avant ou hors bourse, les Instructions contiennent en particulier les règles suivantes: pour les entreprises ne disposant que d'une seule catégorie de titres, la valeur fiscale d'un titre correspond à la valeur de l'entreprise divisée par le nombre de titres (quote-part de la valeur de l'entreprise; ch. 60 al. 1). La valeur des sociétés commerciales, industrielles et de services résulte de la moyenne pondérée entre, d'une part, la valeur de rendement doublée et, d'autre part, la valeur intrinsèque (au sens étroit; en allemand: Substanzwert) déterminée selon le principe de la continuation (ch. 41). En revanche, pour les sociétés holding pures, les sociétés de gérance de fortune et les sociétés de financement, la valeur de l'entreprise équivaut à la valeur intrinsèque (ch. 46). En principe, la valeur de rendement se détermine d'après les deux derniers comptes annuels clos avant le jour déterminant pour l'estimation, dont les résultats sont ajustés et capitalisés selon des règles précises (voir ch. 7 ss et 42 ss). La valeur intrinsèque de l'entreprise se base sur les derniers comptes annuels clos avant le jour déterminant (ch. 17 ss).

d) Récemment, dans une affaire de distribution dissimulée de bénéfice, le Tribunal fédéral a rappelé que pour estimer la valeur vénale de titres non cotés, il importe de choisir la méthode aboutissant à un résultat qui soit le plus proche possible de la réalité économique. Il s'est reporté aux Instructions (ch. 2 *in fine*) selon lesquelles si les titres ont fait l'objet d'un transfert substantiel entre tiers indépendants, la valeur vénale correspond alors au prix d'acquisition (ATF 2A.590/2002¹ du 22 mai 2003 consid. 2.2 et 3.1 *in fine*, voir également Tribunal cantonal de Schaffhouse du 11 février 2005 affaire n° 66/2003/31). De même, le Tribunal administratif du canton de Zurich vient également de confirmer que l'estimation d'actions non cotées doit se baser sur les Instructions, mais il a reconnu qu'un contrat de livraison en exclusivité, valable pour peu d'années encore, pouvait justifier que l'on s'écarte des dites Instructions si le recourant motivait sa requête (TA ZH *in* ZStP 2008 p. 70 ss). Le Tribunal administratif du canton de Zoug a confirmé lui aussi l'application des Instructions en niant l'existence de circonstances particulières pour l'estimation au

¹ http://jumpcgi.bger.ch/cgi-bin/JumpCGI?id=22.05.2003_2A.590/2002

31 décembre 2002 d'actions d'une société de vente de médicaments dont l'activité aurait cessé en 2003 et qui n'aurait vendu que ses fonds de stock en 2004 (TA ZG *in* ZGGVP 2005 p. 100 ss). Quant à la doctrine plus récente, elle considère également que les principes d'estimation contenus dans les Instructions sont un moyen d'estimation approprié et reconnu qui sont généralement suivis à moins de circonstances particulières (R. ZIGERLIG / G. JUD *in* Zweifel / Athanas, *Kommentar zum schweizerischem Steuerrecht*, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], 2^{ème} éd., Bâle 2002, ad art. 14 n. 18; M. KLÖTI-WEBER / D. SIEGRIST / D. WEBER, *Kommentar zum Aargauer Steuergesetz*, Berne 2004, ad § 50 n. 11 ss; F. RICHNER / W. FREI / S. KAUFMANN / H. U. MEUTER, *Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz*, 2^{ème} éd., Zurich 2006, ad § 39 n. 21 ss).

5. a) Le recourant est d'avis que le calcul de la valeur imposable de ses parts est trop théorique en tant qu'il est basé sur les Instructions. Il soutient que celles-ci doivent être évaluées compte tenu de la fortune réelle qui représenterait pratiquement la moitié de celle taxée, et cela se justifierait plus d'autant plus qu'en cas de cessation d'activité, la fortune commerciale en liquidation serait même bien inférieure au montant déclaré.

b) La Cour retient en l'espèce que le recourant ne fait valoir aucun motif important qui justifierait qu'on s'écarte des Instructions. S'agissant de la fortune nette d'une société anonyme, le Tribunal administratif du canton de Zurich a jugé, conformément à la Circulaire 28, que lorsque la liquidation d'une société est imminente, la fortune nette doit être déterminée d'après les principes applicables pour établir le bilan de liquidation; si tel n'est pas le cas, l'évaluation doit alors intervenir selon les principes valables en cas de continuation de la société (ZStP 2008 p. 71 consid. 3.2). Ces considérations peuvent être reprises dans le cas de la Sàrl du recourant, les Instructions prévoyant pour les Sàrl une application des mêmes règles d'évaluation que celles valant pour les sociétés anonymes (voir ch. 55 et 57 des Instructions aussi bien dans leur version de 1995 que de 2006). Certes, les exercices 2002 et 2003 ayant servi à l'estimation laissent apparaître une baisse de bénéfice imposable, lequel est passé de 279'730 francs à 70'469 francs. Le recourant n'allègue pas toutefois que son entreprise se trouvait dans une situation telle qu'elle risquait vraisemblablement de devoir cesser toute activité. Les exercices 2004 et 2005 se sont d'ailleurs soldés par des bénéfices de 49'908 francs et 20'574 francs. Dans ces circonstances, il n'y a pas lieu de s'écarter de l'estimation à laquelle a procédé l'autorité intimée en application des Instructions. La méthode d'évaluation proposée par le recourant ne permet pas de tenir compte de manière appropriée de la valeur de rendement de son entreprise. Cette méthode revient en effet à ne tenir compte que de la valeur intrinsèque de l'entreprise ou du moins d'une valeur qui s'en rapproche, laquelle ne peut toutefois entrer seule en considération dans l'estimation de l'entreprise. Cela n'est en principe admis que pour les sociétés commerciales, industrielles et de services qui, pour l'année de fondation, sont estimées d'après leur valeur intrinsèque au sens étroit (voir ch. 39 des Instructions aussi bien dans leur version de 1995 que de 2006). Tel n'est toutefois pas le cas de la société du recourant puisqu'elle a été fondée en 1998 selon l'inscription au registre du commerce disponible en ligne. Enfin, comme le relève à juste titre l'autorité intimée, il serait contraire au principe de l'égalité de traitement d'estimer les titres du recourant sans tenir compte de la valeur de rendement de son entreprise. Il s'ensuit que le recours est rejeté.

6. Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. 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. 2 Tarif JA). Il peut être compris entre 50 et 10'000 francs (art. 1 Tarif JA).

En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à 200 francs.

I a C o u r a r r ê t e :

I. Impôt fédéral direct (4F 07 5)

1. Il est constaté que la décision sur réclamation, en tant qu'elle concerne l'impôt fédéral direct, a été rendue par erreur et que la procédure y relative est sans objet.
2. Il n'est pas perçu de frais.

II. Impôt cantonal (4F 07 6)

3. Le recours est rejeté. Partant, la décision sur réclamation est confirmée.
4. Un émolument de 200 francs est mis à la charge du recourant au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais payée par le recourant.

Tant pour l'impôt fédéral direct (ch. I du dispositif) que pour l'impôt cantonal (ch. II du dispositif), le présent arrêt peut, conformément aux art. 146 LIFD, 73 LHID et 82ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF; RS 173.110), 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 (avec des conclusions et des griefs propres à chaque impôt concerné).

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).