



604 2008-64
604 2008-65

Arrêt du 12 décembre 2008

COUR FISCALE

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

PARTIES **Les époux X. , recourants**, représentés par la fiduciaire Agriconsult, rte
de la Distillerie 1, Case postale 6, 1564 Domdidier

contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, rue Joseph-Piller 13, case
postale, 1701 Fribourg, **autorité intimée**,

OBJET Impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques taxation
d'office; recevabilité de la réclamation contre une taxation d'office

Recours du 30 avril 2008 contre la décision sur réclamation du
31 mars 2008 relative à l'impôt cantonal et à l'impôt fédéral direct de la
période fiscale 2006

c o n s i d é r a n t e n f a i t

A. Les époux X. exploitent une entreprise agricole. Ils ont trois enfants à charge, nés en 1996, 1998 et 2002. Dans le courant du mois de janvier 2007, ils ont reçu la documentation nécessaire à l'établissement de leur déclaration d'impôt pour la période fiscale 2006 à retourner jusqu'au 20 juin 2007.

Le 10 janvier 2008, le Service cantonal des contributions a prononcé à l'encontre des époux X. une amende d'ordre de 75 francs pour n'avoir pas retourné la déclaration d'impôt 2006 malgré la sommation qui leur avait été notifiée le 6 décembre 2007.

Par taxation d'office du 21 février 2008, le Service cantonal des contributions a fixé l'impôt fédéral direct des époux X. à 3'424 francs sur la base d'un revenu imposable de 118'851 francs, et leur impôt cantonal sur le revenu à 12'104.75 francs pour un revenu imposable de 124'551 francs, leur impôt sur la fortune étant arrêté à 548.60 francs pour une fortune imposable de 211'090 francs.

B. Le 27 mars 2008, les époux X., toujours représentés par leur fiduciaire, ont formé réclamation en ces termes:

"Par la présente et sur mandat, je vous demande de bien vouloir rectifier l'avis de taxation 2006, daté du 21 février 2008, en voulant bien reconsidérer la décision sur réclamation du lundi 31 mars 2008 ci-jointe, réceptionné en date du mardi 26 février 2008 de vos contribuables cités en marge.

Motif

En effet, le revenu imposable 2006 et la fortune imposable au 31 décembre 2006 sont manifestement inexacts sur la base des documents suivants:

- Déclaration fiscale 2006
- Attestations fiscales 2006
- Bilans au 31 décembre 2006 et comptes de PP 2006

Conclusion

C'est pourquoi, sur la base des documents qui précèdent, vous voudrez bien faire preuve d'indulgence en ramenant le revenu et la fortune imposable selon leur contenu".

Par décision du 31 mars 2008, le Service cantonal des contributions a déclaré la réclamation irrecevable au motif que les contribuables n'avaient pas rempli leurs obligations fiscales dans le délai imparti. Il a motivé sa décision notamment de la manière suivante:

"En procédure de réclamation, le représentant des contribuables fait référence à une déclaration fiscale 2006, des attestations fiscales 2006 ainsi qu'à un bilan et comptes de pertes et profits 2006. Cependant, aucun des documents précités n'étaient joints à la réclamation. L'autorité fiscale relève que la manière de procéder du représentant est systématique et n'a que pour seul but de gagner du temps, ce que le Service cantonal des contributions ne peut admettre.

De plus, en application des articles 176 al. 3 LICD et 132 al. 3 LIFD ainsi que la jurisprudence du Tribunal fédéral du 21 novembre 1997 (ATF 123 II 552 traduit en français in RDAF 1998, p. 445), précisent que l'exigence de motivation ne constituait

pas une simple prescription d'ordre, mais une condition d'entrée en matière de réclamation. Il s'ensuit qu'en l'absence de toutes les pièces précitées pour l'année 2006, la réclamation ne satisfaisait pas aux exigences de motivation attachées à toute réclamation contre une taxation d'office (TA 4F 2007-99, 4F 2007-100).

Les documents n'étant pas joints à la réclamation permettant de justifier le bien-fondé de celle-ci. L'Autorité fiscale considère la réclamation comme irrecevable".

C. Par acte du 30 avril 2008 déposé au nom des époux X., la fiduciaire a interjeté recours en relevant que le Service cantonal des contributions s'est basé sur le fait que la déclaration fiscale 2006, les attestations fiscales 2006 ainsi que le bilan au 31 décembre 2006 et les comptes de PP 2006 n'étaient pas joints à la réclamation. Selon elle toutefois, il ne s'agirait là en aucun cas d'une manière de procéder, mais bien dans le cas présent d'un oubli, ce qui pourrait arriver à n'importe qui. Elle ajoute qu'elle n'a pas pris le présent cas à la légère vu les incidences qui découlent de la taxation fiscale 2006 et qu'en vertu de l'art. 175 al. 1 de la loi du 6 juin 2006 sur les impôts cantonaux directs, un délai aurait pu être accordé (art. 82 CPJA) afin que ces documents soient remis dans les meilleurs délais. Elle conclut à ce que le Service cantonal des contributions soit enjoint à ramener, sur la base des documents précités annexés au recours, le revenu imposable de 124'551 francs à 32'120 francs et la fortune imposable de 211'090 francs à 291'385 francs sous le code 7.91 de la taxation.

L'avance de frais fixée à 300 francs par ordonnance du 7 mai 2008 a été payée dans le délai imparti.

Dans ses observations du 11 juin 2008, remises en mains propres le 12 juin 2008, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours. Il explique que s'il a relevé dans la décision sur réclamation que la manière de procéder du recourant est systématique, c'est bien parce qu'elle a déjà été constatée à de nombreuses reprises tant en procédure de taxation qu'en procédure de réclamation. Il produit pour preuve une copie d'un courrier adressé à la fiduciaire le 13 juin 2007 par lequel il lui avait fait part des faits qu'il avait dû constater dans une dizaine de dossiers, un courrier sur lequel la fiduciaire ne s'était jamais prononcée malgré l'invitation qui lui en avait été faite à l'époque. Le Service cantonal des contributions constate que la fiduciaire a joint à son recours le bilan et le compte de pertes et profits de l'exercice 2006 datés du 30 avril 2008 ainsi que la déclaration d'impôt 2006 non signée et également datée du 30 avril 2008 alors que la feuille de données munies des codes barres signée et datée du 24 décembre 2007 comporte des montants de revenu et fortune imposables indiqués à la main, les codes barres ne contenant aucun chiffre. Le Service cantonal des contributions en conclut que les documents remis avec le mémoire de recours ne démontrent nullement qu'ils avaient déjà été établis au moment du dépôt de la réclamation du 27 mars 2008.

Le représentant des époux X. a déposé ses contre-observations le 23 août 2008. Il fait valoir que si une dizaine de dossiers ont été déposés à la même époque sans leurs annexes, cela serait dû au fait qu'il a eu de gros problèmes de santé, ce qui n'est pas resté sans conséquences sur l'organisation de son travail. Il relève qu'il s'agissait-là de "circonstances exceptionnelles de force majeure" et que "cela n'a rien à voir avec le cas présent, où il s'agit d'un simple oubli. En ce qui concerne le dépôt du bilan et le compte de pertes et profits de l'exercice 2006 et la déclaration fiscale d'impôt 2006 datés du 30 avril 2006, comme le recours est exigé en 3 exemplaires, j'ai imprimé 3 exemplaires le jour du recours au TA. Aussi, afin de démontrer que ces documents étaient déjà établis au moment du dépôt de la réclamation du 27 mars 2008, je vous remets les exemplaires originaux, ainsi que 2 copies de celui-ci".

Une copie de cette détermination a été transmise au Service cantonal des contributions pour information le 25 août 2008.

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 (604 08 64) et le recours concernant l'impôt cantonal (604 08 65). 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 cantonal). Par ailleurs, les deux moyens de droit présentent un rapport étroit sous un angle non seulement procédural mais également matériel, dans la mesure où ils soulèvent pour l'essentiel des questions juridiques identiques.

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 (604 08 64)

2. a) Le recours, déposé le 30 avril 2008 contre une décision du 31 mars 2008, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss LIFD. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct.

b) 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 inférieure était fondée à déclarer irrecevable la réclamation du 30 août 2007. C'est pourquoi, dans la

mesure où les recourants prennent des conclusions au fond, ces dernières doivent être déclarées irrecevables.

3. a) Conformément à l'art. 123 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) ou encore l'obligation de collaboration ultérieure en présentant, sur requête de l'autorité de taxation, notamment les pièces justificatives (art. 126 al. 2 LIFD). C'est ainsi que le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (art. 126 al. 1 LIFD).

En vertu de 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 des éléments imposables ne peuvent être déterminés avec toute la précision voulue en l'absence de données suffisantes. Elle peut prendre en considération les coefficients expérimentaux, l'évolution de fortune et le train de vie du contribuable.

b) En l'espèce, il y a d'emblée lieu de constater que les conditions d'une taxation d'office sont manifestement remplies. En effet, les recourants n'ont pas - malgré la prolongation de délai accordée pour remplir la déclaration d'impôt et la sommation de l'autorité intimée du 6 décembre 2007 - satisfait à leurs obligations de remplir dite déclaration pour la période fiscale en cause et d'y joindre les pièces justificatives requises par l'autorité intimée. Dans ces circonstances, dite autorité ne disposait pas des renseignements nécessaires à la taxation des recourants. Elle était donc en droit de procéder à une taxation d'office, et les recourants ne le contestent pas au demeurant.

4. a) Au sens des art. 132 ss LIFD, la réclamation constitue une véritable voie de droit ordinaire, réformatoire et sans effet dévolutif. La réclamation a un effet suspensif, l'intéressé peut y articuler tout grief et elle a pour conséquence de substituer la décision rendue sur réclamation à la décision de taxation. Les propriétés de la réclamation sont les mêmes lorsqu'elle a pour objet une taxation d'office. La particularité de la réclamation déposée à l'encontre d'une taxation d'office réside toutefois dans le fait que le contribuable peut déposer une réclamation uniquement pour le motif que la taxation est manifestement inexacte (art. 132 al. 3, 1^{ère} phr. LIFD), la réclamation devant en outre être motivée et indiquer, le cas échéant, les moyens de preuve (art. 132 al. 3, 2^{ème} phr. LIFD). Cette particularité 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 (ATF du 29 mars 2005 dans la cause 2A.39/2004¹, traduit *in* RDAF 2005 II p. 564, consid. 5 et 5.1).

b) S'agissant de l'exigence de motivation posée par l'art. 132 al. 3 LIFD, le Tribunal fédéral a précisé dans un arrêt de principe du 21 novembre 1997 (ATF 123 II 552² traduit *in* RDAF 1998 p. 455), qu'elle ne constituait pas une simple prescription d'ordre, mais une condition d'entrée en matière sur la réclamation. Il existe en effet un intérêt public important à ce que le contribuable ne puisse pas d'abord déposer une réclamation non

¹ publiée sur Internet à l'adresse suivante: http://jumpcgi.bger.ch/cgi-bin/JumpCGI?id=29.03.2005_2A.39/2004

² disponible sur Internet à l'adresse suivante: <http://jumpcgi.bger.ch/cgi-bin/JumpCGI?id=BGE-123-II-552>

motivée et ensuite présenter une motivation et des moyens de preuve en procédure de recours seulement. Par ailleurs, dans l'arrêt du 29 mars 2005 précité, le Tribunal fédéral a confirmé sa jurisprudence selon laquelle la réclamation déposée à l'encontre d'une taxation d'office nécessitait une motivation qualifiée, qui ne saurait se limiter à une contestation globale ou à une contestation partielle de positions uniques, celles-ci apparaissant d'emblée insuffisantes pour permettre de prouver l'inexactitude manifeste de l'estimation en cause (consid. 5.2 et les références citées; voir également H. CASANOVA *in* Yersin / Noël [édit.], Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, ad art. 132 n. 23 s.).

A l'inverse, les exigences posées sous l'angle de la recevabilité quant au contenu de la motivation ne doivent pas être trop élevées. Il doit pouvoir être possible d'identifier ce que le réclamant conteste dans la décision attaquée (par exemple, le principe de la taxation d'office ou la hauteur de l'estimation opérée) ainsi que les arguments pertinents en fait et en droit sur lesquels il s'appuie. En d'autres termes, le réclamant doit se confronter de façon appropriée à la décision attaquée. Si la réclamation ne remplit pas ces exigences, si elle ne contient que des contestations de nature générale ou si les arguments du réclamant ne permettent pas d'identifier sa véritable intention, elle doit être déclarée irrecevable (voir M. ZWEIFEL *in* Zweifel / Athanas [édit.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2b, Bâle 2000, n. 35 ad art. 132 LIFD).

5. a) L'autorité intimée a déclaré irrecevable la réclamation formée contre la taxation d'office au motif que, pour la période fiscale en cause, ni la déclaration d'impôt ni les annexes qui doivent l'accompagner n'avaient été déposés. De son côté, le représentant des recourants a finalement déposé ces documents à l'appui du recours le 30 avril 2008 en expliquant qu'il avait oublié de les joindre à la réclamation le 27 mars 2008. Il importe donc d'examiner si l'autorité intimée ne devait pas accorder un délai supplémentaire à la fiduciaire - qui se prévaut des art. 175 al. 1 LICD et 82 CPJA - pour remédier à son oubli, avant de statuer le 31 mars 2008.

b) En se prévalant des art. 175 al. 1 LICD et 82 CPJA, la fiduciaire perd de vue que sa réclamation a été formée contre une taxation d'office. Or ce genre de procédure obéit à des règles spécifiques comme cela a été vu précédemment (voir consid. 4), si bien qu'en l'absence de bilan et de comptes de pertes et profits pour l'année 2006, la réclamation ne satisfaisait pas aux exigences de motivation attachées à toute réclamation formée contre une taxation d'office. L'art. 29 al. 1 Cst. féd. qui interdit tout formalisme excessif commande néanmoins que l'autorité fixe un bref délai pour régulariser une réclamation qui serait dépourvue de signature ou dont l'auteur aurait omis de glisser dans son envoi les pièces justificatives expressément citées dans la réclamation. Pour justifier sa décision d'irrecevabilité, l'autorité intimée soutient que les documents remis par la fiduciaire avec le mémoire de recours ne démontrent nullement qu'ils avaient déjà été établis au moment du dépôt de la réclamation du 27 mars 2008. L'on en déduit que l'autorité intimée doute qu'il s'agisse d'un oubli de la fiduciaire et qu'elle part au contraire de l'idée que cette dernière a été dans l'impossibilité de produire des documents qui n'avaient pas encore été remplis et/ou établis à ce moment-là. Si l'on peut concevoir comme l'explique la fiduciaire que les documents en cause portent la date du dépôt du recours (donc ultérieure à la date de la réclamation) du simple fait qu'ils ont été imprimés le même jour, celle-ci ne démontre pas pour autant que lesdits documents avaient déjà été établis à la date de la réclamation. Cela paraît même douteux au regard du contenu des deux feuilles de codes barres produites au dossier: la première déposée avec le dépôt du recours (datés les deux du 30 avril 2008) comporte deux codes barres et la seconde déposée avec les contre-observations du 23 août 2008 (datée du 27 mars 2008) comporte trois codes barres. L'on ne voit pas pour quelle raison ces documents ne sont pas identiques quant au nombre de codes barres, leur

date respective pouvant peut-être s'expliquer par la date de leur impression. Cette constatation ne change cependant rien au fait que l'autorité intimée ne pouvait simplement déclarer irrecevable une réclamation dépourvue de ses annexes qui venait d'être déposée quatre jours plus tôt. Comme elle a pu facilement constater que les annexes mentionnées dans la réclamation faisaient défaut, elle devait en aviser la fiduciaire en lui impartissant un ultime et bref délai pour régulariser sa réclamation et en l'avertissant qu'elle n'entrerait pas en matière à défaut de disposer des pièces manquantes. C'est précisément de cette manière qu'elle avait procédé dans l'affaire S. F. c. SCC du 12 décembre 2003 (ATA non publié 4F 03 107). Elle aurait pu à la rigueur proposer à la fiduciaire de venir chercher les documents manquants comme cela avait été le cas dans l'affaire M. et C. B.-B. c. SCC du 7 janvier 2008 (ATA non publié 4F 07 99/100). Et ensuite seulement, dans la mesure où les annexes à dite réclamation n'auraient pas été envoyées, l'autorité intimée était alors fondée à déclarer la réclamation irrecevable. De la sorte, elle veillait au respect de l'art. 29 al. 1 Cst. féd. L'on ne peut certes ignorer que la fiduciaire a souvent transmis à l'autorité intimée des dossiers incomplets. Il est compréhensible que dans un tel contexte, l'autorité intimée ait été incitée à renoncer à lui fixer un bref délai. Cela ne saurait, toutefois, justifier que l'on ait privé les recourants de la possibilité de faire corriger l'omission de leur fiduciaire. Par conséquent, l'autorité intimée n'était pas fondée à déclarer irrecevable la réclamation sans avoir préalablement accordé un ultime délai à la fiduciaire pour produire la déclaration d'impôt et ses annexes qu'elle avait expressément mentionnées dans dite réclamation. Il s'ensuit que le recours est partiellement admis et le dossier renvoyé à l'autorité intimée à charge pour elle d'examiner la réclamation du 27 mars 2008 sur la base des annexes datées du 27 mars 2008.

6. a) Conformément à l'art. 144 al. 1 LIFD, 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.

b) En l'espèce, même si le recours est partiellement 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).

III. Impôt cantonal (604 08 65)

7. a) Le recours, déposé le 30 avril 2008 contre une décision du 31 mars 2008, 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 ; RSF 642.14), 180 LICD et 79 ss CPJA. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt cantonal.

b) La décision entreprise est une décision de non-entrée en matière. Par conséquent, au niveau cantonal aussi, l'objet de la présente procédure ne peut porter que sur la seule question de savoir si c'est à juste titre ou non que l'autorité intimée a déclaré la réclamation irrecevable. C'est pourquoi, dans la mesure où les recourants prennent des conclusions au fond, ces dernières doivent être déclarées irrecevables.

8. a) Sur le plan cantonal également, l'art. 154 al. 1 LICD prévoit que 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 fiscale cantonale impose au contribuable des obligations de procédures déterminées, notamment l'obligation pour les personnes physiques de joindre à leur déclaration remplie de manière complète et conforme à la vérité (art. 157 al. 2 LICD), et aux personnes physiques dont le revenu provient d'une activité lucrative indépendante et les personnes morales, les extraits de comptes signés (bilan, comptes de résultats) de la période fiscale ou, à défaut d'une comptabilité tenue conformément à l'usage commercial, un état des actifs et des passifs, un relevé des recettes et des dépenses ainsi que des prélèvements et apports privés (art. 158 al. 2 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).

b) 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 (voir consid. 4) peuvent en conséquence être repris tels quels pour l'impôt cantonal.

c) Pour des motifs identiques à ceux développés sous le considérant 4 et 5, c'est à tort que l'autorité intimée a déclaré la réclamation irrecevable sans avoir préalablement imparti un bref délai à la fiduciaire pour produire les pièces qu'elle avait expressément mentionnées dans sa réclamation. Partant, le recours est partiellement admis et le dossier est renvoyé à l'autorité intimée à charge pour elle d'examiner la réclamation sur la base des annexes datées du 27 mars 2008.

9. a) Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. Toutefois, 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 (art. 133 CPJA).

b) En l'espèce, même si le recours est partiellement 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, selon la jurisprudence, des intérêts patrimoniaux d'une collectivité publique dans le sens de l'art. 133 CPJA (RFJ 1992 p. 199).

l a C o u r a r r ê t e :

I. Impôt fédéral direct (604 08 64)

1. Le recours est partiellement admis. Partant, la décision sur réclamation est annulée et le dossier renvoyé à l'autorité intimée à charge pour elle d'examiner la réclamation sur la base des annexes datées du 27 mars 2008.
2. Il n'est pas perçu de frais de justice.

II. Impôt cantonal (604 08 65)

3. Le recours est partiellement admis. Partant, la décision sur réclamation est annulée et le dossier renvoyé à l'autorité intimée à charge pour elle d'examiner la réclamation sur la base des annexes datées du 27 mars 2008.
4. Il n'est pas perçu de frais de justice.

L'avance de 300 francs payée par les recourants leur est restituée.

Tant pour l'impôt fédéral direct que pour l'impôt cantonal, le présent arrêt peut, conformément aux arts. 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).

401.7.1; 401.116; 401.133; 401.142