

604 2008-93  
604 2008-94

## **Arrêt du 6 novembre 2009**

### **COUR FISCALE**

COMPOSITION	Président suppléant : Michael Hank Assesseurs : Geneviève Jenny, Berthold Buchs, Albert Nussbaumer, Jean-Marc Vionnet Greffière-rapporteure : Elisabeth Rime Rappo
PARTIES	<b>Les époux X., recourants</b> , représentés par le Bureau Michel Niquille, case postale 213, 1630 Bulle  contre  <b>SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS</b> , rue Joseph-Piller 13, case postale, 1701 Fribourg, <b>autorité intimée</b> ,
OBJET	Impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques; recevabilité de la réclamation  Recours du 3 juillet 2008 contre la décision sur réclamation du 2 juin 2008 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. M. X. exerce une activité artistique. Il exploitait un établissement public Y. Le 17 juillet 2007, pour la période fiscale 2006, les époux X. ont déclaré un revenu d'activité indépendante de 36'329 francs.

Par courrier du 21 septembre 2007, le Service cantonal des contributions a requis des contribuables qu'ils s'expliquent sur le fait que le revenu provenant de l'activité indépendante avait subi une baisse sensible durant l'exercice 2006, en particulier les recettes « Z. », alors que les dépenses s'étaient maintenues au même niveau que les années précédentes. Il a également requis une copie du compte « Prélèvements privés » et les a invités à préciser quelle part privée avait été comptabilisée pour les frais de véhicules et les frais généraux.

Par taxation ordinaire du 14 novembre 2007, le Service cantonal des contributions a imposé le revenu d'activité indépendante à hauteur de 86'329 francs au lieu des 36'329 francs déclarés. L'impôt fédéral direct dû par les époux X. a été fixé à 3'885 francs sur la base d'un revenu imposable de 130'633 francs et leur impôt cantonal sur le revenu à 12'206 fr. 35 (avant majoration de l'impôt de base) pour un revenu imposable de 125'203 francs. Leur impôt sur la fortune a été arrêté à 1'121 fr. 10 pour une fortune imposable de 400'405 francs. Sous la rubrique "Remarques" figurant au bas de l'avis de taxation, le Service cantonal des contributions a indiqué notamment ce qui suit:

*« Code 1.21 Rev. indépendant      Une reprise de 50'000 francs est effectuée en raison de la baisse inexplicable des recettes du Z. ».*

B. Dans une réclamation formée le 27 décembre 2007 par l'intermédiaire de leur fiduciaire, les époux X. ont contesté cette reprise. Ils ont relevé que la baisse de recettes la plus sensible était celle de deux activités liées à la propre activité du contribuable comme l'indiquaient les chiffres d'affaires comparés des années 2005 et 2006 qu'ils ont détaillés dans un tableau. Ils ont expliqué que le contribuable avait consacré beaucoup de temps à une activité artistique bénévole ayant nécessité un temps énorme de préparation et de répétitions, et qu'il avait été malade durant au moins 6 semaines. A la suite de ces problèmes de santé, il aurait d'ailleurs décidé de remettre son affaire si bien qu'il avait diminué progressivement son activité.

Par courrier du 28 février 2008 adressé à la Fiduciaire, le Service cantonal des contributions a réitéré ne pas comprendre la baisse des recettes « Z. » alors que les dépenses du poste « Achats » étaient restées au même niveau que l'année précédente. Il a relevé que la réclamation ne contenait aucune explication sur le fait que les achats ne s'étaient pas réduits dans la même proportion que les recettes, et a invité la fiduciaire à se prononcer sur ce point et à produire une copie du compte totalisant 76'238 fr. 15, ainsi qu'une copie du compte « Prélèvements privés ». Le Service cantonal des contributions s'est encore renseigné une nouvelle fois sur le montant de la part privée aux frais de véhicules et aux frais généraux que la fiduciaire avait éventuellement comptabilisé.

Le 16 mai 2008, en l'absence de réponse de la fiduciaire, le Service cantonal des contributions lui a transmis une copie de sa lettre du 28 février 2008 avec copie aux

contribuables, en lui impartissant un délai de dix jours pour y donner suite, et en l'avisant qu'à défaut de réponse, la réclamation serait déclarée irrecevable.

En date du 27 mai 2008, la fiduciaire a transmis le détail des prélèvements privés pour l'exercice 2006, ainsi que le décompte du compte privé après bouclement des comptes. Elle a ajouté qu'il n'y avait aucune part privée pour les frais de véhicules et frais généraux, que toutes les autres informations figuraient dans la réclamation et que le détail des encaissements privés opérés sur le compte bancaire du contribuable serait produit à première réquisition de la part du Service cantonal des contributions.

Par décision du 2 juin 2008, le Service cantonal des contributions a déclaré irrecevable la réclamation des époux X. Après avoir constaté « une fois de plus » qu'aucune explication n'était donnée sur le fait que les recettes du «Z.» avaient baissé alors que les achats s'étaient maintenus au même niveau que précédemment, il a considéré que le réclamant n'avait pas daigné fournir d'explications sur l'élément essentiel de la réclamation, soit la raison du maintien au même niveau des achats alors que les recettes avaient baissé de plus de 100'000 francs.

C. Par acte du 3 juillet 2008, les époux X., toujours représentés par leur fiduciaire, ont interjeté recours en qualifiant la reprise de 50'000 francs d'acte arbitraire fondé sur des éléments subjectifs non prouvés, et en concluant à la modification de la taxation 2006 en ce sens que le bénéfice imposable doit être arrêté aux 36'329 francs déclarés. Si la fiduciaire reconnaît qu'une réponse circonstanciée au courrier du Service cantonal des contributions du 27 février 2008 aurait permis à celui-ci de modifier son point de vue, il ne s'agit là, selon elle, que d'une supposition puisque c'est la baisse du chiffre d'affaires de l'exercice 2006 qui a motivé la modification du résultat par 50'000 francs. Elle maintient, sur la base d'explications circonstanciées, que l'exercice 2006 était particulier, et précise que les époux X. ont trouvé un acheteur pour le Z. avec lequel ils ont signé une promesse de vente le 22 décembre 2006 et conclu la vente au 31 mai 2007. Elle relève que beaucoup d'achats n'ont qu'une influence limitée sur le chiffre d'affaires 2006 comme cela ressort du compte « Achats » de l'exercice 2006 produit à l'appui du recours, que ceux-ci se montent à 64'238 francs et non pas 76'238 francs compte tenu de la part privée de 12'000 francs portée en déduction dans les comptes présentés, que les deux tableaux « Chiffre d'affaires Z.» et « Chiffre d'affaires global et bénéfice brut » annexés au recours révèlent des marges brutes 2002 à 2006 se situant dans une fourchette variant d'à peine 2 à 3%, et que l'exercice 2006 est pratiquement identique à la moyenne des années précédentes malgré les éléments négatifs ayant influencé la marge.

L'avance de frais fixée à 800 francs par ordonnance du 9 juillet 2008 a été payée dans le délai imparti.

Dans ses observations du 26 août 2008, remises en mains propres le 28, le Service cantonal des contributions observe pour l'essentiel que l'explication de la baisse des recettes 2006 par rapport à l'exercice 2005 devrait encore être analysée compte tenu du fait que, pour la même période, les taxes de séjour ont progressé de plus de 30% et les dépenses de personnel de plus de 20%. Il conclut au rejet du recours avec suite de frais au cas où l'irrecevabilité de la réclamation est confirmée et, dans le cas contraire, le renvoi du dossier à l'autorité intimée pour réexamen et nouvelle décision.

La fiduciaire a fait part de ses contre-observations le 1<sup>er</sup> septembre 2008. Elle explique les raisons pour lesquelles notamment la taxe de séjour a progressé entre 2005 et 2006,

et ajoute que la fille des recourants a dû seconder son père lorsqu'il a eu des problèmes de santé et lors de la préparation et de l'organisation de l'activité artistique bénévole évoquée dans la réclamation du 27 décembre 2007.

Dans ses ultimes remarques du 17 septembre 2008, le Service cantonal des contributions maintient sa conclusion tendant au rejet du recours avec suite de frais. Il indique en substance que si l'on retranche les entrées de l'exercice 2006, la marge brute de ce secteur s'aggrave encore par rapport à celle de 2005 de sorte la reprise de 50'000 francs pour insuffisance de recettes n'apparaît pas exagérée. Il rappelle que les recourants avaient été sommés, sous peine d'irrecevabilité, de motiver leur réclamation en s'expliquant sur la baisse des recettes et le maintien en parallèle des achats au même niveau que l'année précédente et en produisant des justificatifs. Le Service cantonal des contributions est d'avis que les explications peu précises données en procédure de recours sont tardives.

La fiduciaire a déposé à son tour des ultimes remarques le 30 septembre 2008. Elle estime que les conclusions relatives à la marge brute de l'exercice 2006 sont exagérées

Une copie de ces remarques a été transmise au Service cantonal des contributions pour information le 1<sup>er</sup> octobre 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 2008-93) et le recours concernant l'impôt cantonal (604 2008-94). 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.

Dans son ATF 130 II 509 consid. 8.3, le Tribunal fédéral avait jugé qu'il était 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). Il avait encore indiqué qu'en cas de contestation de l'arrêt cantonal devant le Tribunal fédéral suisse, il y avait également lieu de distinguer dans le mémoire de recours les conclusions et les griefs propres à chaque impôt concerné. La Haute Cour fédérale a toutefois relativisé cette jurisprudence dans un arrêt récent (ATF 135 II 260, 2C\_721/2008 du 5 mars 2009), en considérant que lorsque la question juridique à trancher par l'autorité cantonale de dernière instance est réglée de la même façon en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé et peut donc être traitée avec un raisonnement identique, tant pour l'impôt fédéral direct, que pour les impôts cantonal et communal, on peut admettre qu'une seule décision soit rendue et que le dispositif ne distingue pas entre les deux catégories d'impôts. Mais il importe alors que la motivation de la décision attaquée permette clairement de saisir que la décision rendue vaut aussi bien pour l'impôt fédéral direct que pour les impôts cantonal et communal. Le Tribunal fédéral a ajouté que dès lors que son pouvoir d'examen et ses compétences sont désormais les mêmes avec l'entrée en vigueur de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF; RS 173.110) tant en ce qui concerne l'impôt fédéral direct, que les impôts cantonal et communal portant sur une matière visée à l'art. 73 al. 1 LHID, il n'y a plus de raison d'exiger systématiquement du recourant qu'il dépose deux recours distincts pour chacun de ces impôts. Celui-ci peut attaquer cette décision dans un seul recours. Il faut cependant qu'il ressorte de la motivation du recours, qu'il s'en prend tant à l'impôt fédéral direct, qu'aux impôts cantonal et communal, pour que ces deux catégories d'impôts soient revues par le Tribunal fédéral.

Cela étant, indépendamment des exigences de forme auxquelles doit répondre un arrêt traitant à la fois l'impôt fédéral direct et l'impôt cantonal, il demeure impératif d'examiner ces deux objets de manière précise et clairement distincte.

## **II. Impôt fédéral direct (604 2008-93)**

2. a) Le recours, déposé le 3 juillet 2008 contre une décision du 2 juin 2008, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11). Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct.

b) La décision attaquée est un prononcé d'irrecevabilité et l'autorité intimée ne prétend pas qu'elle aurait, par inadvertance, déclaré la réclamation irrecevable alors qu'elle entendait la rejeter. 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 27 décembre 2007. C'est pourquoi, dans la mesure où les recourants prennent des conclusions au fond, ces dernières doivent être déclarées irrecevables.

3. a) Selon l'art. 130 al. 1 LIFD, l'autorité de taxation contrôle la déclaration d'impôt et procède aux investigations nécessaires. Elle fixe, dans la décision de taxation, les éléments imposables (revenu imposable, bénéfice net imposable), le taux et le montant de l'impôt (art. 131 al. 1 LIFD).

Une éventuelle réclamation peut être adressée à l'autorité de taxation par écrit dans les 30 jours qui suivent sa notification (art. 132 al. 1 LIFD).

b) Dans un arrêt du 21 novembre 1997 (ATF 123 II 552 traduit *in* RDAF 1998 p. 455 ss, consid. 3 ; voir également 2C\_620/2007 consid. 3.2, ou 2C\_579/2008 consid. 2.1), le Tribunal fédéral a constaté que cette norme n'établit pas une exigence de motivation, ni pour la décision de taxation ni pour la réclamation contre cette dernière.

De même, la doctrine relève-t-elle que l'art. 132 al. 1 LIFD n'exige aucune motivation de la part du réclamant; la réclamation doit simplement revêtir la forme écrite (P. AGNER / B. JUNG / G. STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Zurich 2001, ad art. 132 n. 18). 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 une motivation, mais indiquer les modifications apportées à la déclaration. Il suffit donc que le réclamant exprime - au moins implicitement - sa volonté d'attaquer la décision. Mais l'on peut attendre du 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 pas le principe de la maxime éventuelle (Eventualmaxime), principe en vertu duquel tous les moyens de preuves peuvent être invoqués seulement jusqu'à un moment précis de la procédure (H. CASANOVA *in* Yersin / Noël [édit.], Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, ad art. 132 n. 18 et références citées).

4. a) L'autorité intimée a déclaré irrecevable la réclamation formée contre la taxation du 14 novembre 2007 au motif que les recourants n'avaient pas daigné donner des *explications* sur l'élément de la réclamation qu'il jugeait essentiel. De son côté, le représentant des recourants qui n'a déposé le détail du compte « Achats » qu'en procédure de recours se plaint d'arbitraire. Il importe donc d'examiner si l'autorité intimée devait ou non entrer en matière sur la réclamation précitée.

b) En l'espèce, la taxation du 14 novembre 2007 contestée par la réclamation du 27 décembre 2007 est une taxation ordinaire. La réclamation écrite du 27 décembre 2007 est signée et suffisamment circonstanciée pour que l'on comprenne non seulement que la reprise de 50'000 francs était contestée mais également pourquoi. Cette réclamation respectait donc les conditions de recevabilité de l'art. 132 al. 1 LIFD. Il s'ensuit que l'autorité intimée ne pouvait pas refuser d'entrer en matière. L'on notera à cet égard qu'en l'absence de réponse de la fiduciaire à sa demande de renseignements, elle aurait été en droit, après sommation, de prononcer une taxation d'office. Et dans un tel cas, elle aurait pu refuser valablement d'entrer en matière sur leur réclamation. Comme elle l'a proposé dans ses observations sur recours du 26 août 2008, le dossier lui est renvoyé pour examen de la réclamation. Le recours est partiellement admis.

5. Vu le sort donné au recours, il se justifie de ne pas percevoir de frais.

### **III. Impôt cantonal (604 2008-94)**

6. a) Le recours, déposé le 3 juillet 2008 contre une décision du 2 juin 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 (L HID; RSF 642.14), 180 LICD et 79 ss CPJA. Partant, sous cet angle, 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.

7. a) Le droit cantonal prévoit également à son art. 175 al. 1 LICD que le contribuable peut adresser une réclamation écrite dans les trente jours à compter de la notification de la décision de taxation. Toutefois, à la différence du droit fédéral, il prévoit en plus, dans un art. 176 al. 1 LICD relatif au contenu d'une réclamation contre une décision de taxation, que le contribuable peut adresser au Service cantonal des contributions une réclamation contre la décision de taxation en indiquant ses moyens de preuve et en joignant les documents utiles en sa possession.

b) La première phrase de l'art. 175 al. 1 LICD a un contenu identique, non seulement à l'art. 132 al. 1 LIFD, mais aussi à l'art. 48 al. 1 LHID. Il s'agit donc d'une norme de droit harmonisé. Dans la mesure où le texte légal de l'art. 48 al. 1 LHID est clair, les cantons ne sont pas autorisés à poser d'autres conditions de forme pour que la recevabilité d'une réclamation soit admise (M. ZWEIFEL *in* M. Zweifel / P. Athanas, Kommentar zum schweizerischem Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2<sup>ème</sup> éd., Bâle 2002, ad art. 48 n. 18). En prévoyant, dans une disposition spécifique à la réclamation contre une décision de taxation, que le réclamant doit indiquer ses moyens de preuve et joindre les documents utiles en sa possession, le droit cantonal pose des exigences qui vont au-delà de celles du droit harmonisé. Il s'agit là d'une prescription d'ordre et si aucun moyen de preuve n'est produit ou indiqué, la réclamation doit tout de même être traitée au fond (M. KLÖTI-WEBER / D. SIEGRIST / D. WEBER, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3<sup>ème</sup> éd., Berne 2009, ad § 193 n. 7). Il s'ensuit qu'au niveau cantonal également, l'autorité intimée devait entrer en matière sur la réclamation du 27 décembre 2007 formée contre la taxation ordinaire du 14 novembre 2007. Le recours formé au niveau cantonal est partiellement admis également et le dossier renvoyé à l'autorité intimée pour examen de la réclamation.

8. Il n'est pas perçu de frais.

**I a C o u r a r r ê t e :**

**I. Impôt fédéral direct (604 2008-93)**

1. Le recours est partiellement admis. Le dossier est renvoyé à l'autorité intimée pour examen de la réclamation.
2. Il n'est pas perçu de frais de justice.

**II. Impôt cantonal** (604 2008-94)

3. Le recours est partiellement admis. Le dossier est renvoyé à l'autorité intimée pour examen de la réclamation.
4. Il n'est pas perçu de frais de justice.

L'avance de frais de 800 francs payée par les recourants leur est restituée.

Le présent arrêt peut, conformément aux art. 146 LIFD, 73 LHID et 82 ss 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.

*007.1 ; 401.141*