

604 2009-111
604 2009-112

Arrêt du 26 mars 2010

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, rue Joseph-Piller 13, case
 postale, 1701 Fribourg, **autorité intimée**,

OBJET Impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques; notification;
 rentes AI rétroactives

 Recours du 18 septembre 2009 contre la décision sur réclamation du
 16 juillet 2009 relative à l'impôt cantonal et à l'impôt fédéral direct de la
 période fiscale 2008

c o n s i d é r a n t e n f a i t

A. X. est divorcé et père de trois enfants mineurs. Il est au bénéfice d'une rente d'invalidité.

Par décisions de l'Office cantonal AI du 13 mai 2008, il s'est vu attribuer des rentes rétroactives pour les années 2004 à 2007.

Le 12 juin 2009 le Service cantonal des contributions a taxé le revenu de X. pour la période fiscale 2008.

B. En date du 23 juin 2009, X. a formé réclamation à l'encontre de la taxation précitée pour contester l'imposition de 54'813 francs de rentes rétroactives versées au Service social en remboursement de l'aide sociale et pour signaler que 25'704 francs de rentes complémentaires (rentes ordinaires pour enfants) ont été versés directement à leur mère en lieu et place d'une pension alimentaire.

Le 16 juillet 2009, le Service cantonal des contributions a partiellement admis la réclamation précitée. Il a indiqué que le contribuable avait reçu des rentes rétroactives pour les années 2004 à 2007 d'un montant de 76'967 francs (17'336 fr. et 20'878 fr. du 1.2.04 au 31.1.06 et 38'753 fr. du 1.2.06 au 30.11.07) et que 54'813 francs avaient été remboursés au Service social de Y. pour l'aide financière avancée à celui-ci. Le Service cantonal des contributions a précisé à cet égard que le contribuable avait bénéficié de cette aide, non imposable, et qu'il avait une dette envers ce service de sorte que les 54'813 francs en cause ont été directement versés audit service. Il a ajouté que l'art. 35 let. c de la loi sur les impôts cantonaux directs n'autorise pas la déduction des dépenses affectées au remboursement des dettes. Il a relevé que seul le remboursement à l'Avenir Assurance était déductible des versements rétroactifs dans la mesure où le contribuable avait été imposé sur les indemnités journalières reçues de cette assurance. Il a fixé le montant imposable sous le code 3.110 de la manière suivante:

Rentes rétroactives 2004 à 2007:	Fr. 76967
./.. remboursement à l'Avenir	Fr. -14269
+ intérêts moratoires:	Fr. 728
+ rentes pour enfants	Fr. 120324
+ rentes AI 2008	Fr. 21432
Total (code 3.110)	<u>Fr. 205182</u>

Le Service cantonal des contributions a encore signalé que le taux d'imposition était réduit de 62'698 francs (code 6.920) et que s'agissant des rentes pour les enfants, celles-ci étaient déduites comme pension alimentaires (code 4.340).

L'impôt fédéral direct de X. a été arrêté à 203 fr. 75 sur la base d'un revenu imposable de 82'753 francs au taux de 20'055 francs (pour tenir compte du taux qui serait applicable si une prestation annuelle correspondante était versée en lieu et place de la prestation unique; voir art. 37 de la loi sur l'impôt fédéral direct), et son impôt cantonal sur le revenu, avant majoration de l'impôt de base, à 2'259 fr. 60 pour un revenu imposable de 75'053 francs au taux de 12'355 francs (voir art. 38 de la loi sur les impôts cantonaux directs et 11 al. 2 de la loi sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes).

C. Par acte du 18 septembre 2009, X. a interjeté recours. Dans un premier point, il expose qu'il a reçu la décision attaquée le 11 septembre 2009 seulement, et qu'il s'est plaint de ce retard auprès de la poste dans la mesure où il avait demandé que l'on retienne son courrier jusqu'au 26 août 2009 seulement. Il soutient que ce n'est pas lui, mais le Service social de Y. qui a reçu les rentes rétroactives, de sorte que cette somme qui n'a pas transité pas ses "comptes" ne constitue pas un revenu. Il fait valoir que: "La somme versée par le service social est une avance pour le compte de la caisse de Compensation. La somme de Fr. 54'813.-- qui lui a été versée est le remboursement d'une créance détenue par le service social de Y. qui, dans l'attente de la décision de l'AI, s'est substitué à la caisse de Compensation. Si la décision de la rente AI avait été négative, c'est moi qui aurais eu une dette vis-à-vis du service social. Il ne s'agit donc pas du remboursement d'une dette personnelle, mais du remboursement d'une avance faite par le service social pour la caisse de Compensation. La décision de rente ayant été positive en l'espèce, le service social de Y. a recouvré sa créance". Le recourant a conclu à ce que son revenu imposable sous le code 3.110 soit fixé à 150.369 francs (au lieu de Fr. 205'182.--) selon le tableau suivant:

Rentes rétroactives 2004 à 2007:	Fr.	22154	
./.. remboursement à l'Avenir	Fr.	-14269	
+ intérêts moratoires:	Fr.	728	à recalculer
+ rentes pour enfants	Fr.	120324	
+ rentes AI 2008	Fr.	21432	
Total (code 3.110)	Fr.	150369	

L'avance de frais fixée à 300 francs par ordonnance du 22 septembre 2009 a été payée dans le délai imparti.

Dans ses observations du 19 octobre 2009, déposées le 22 octobre 2009, le Service cantonal des contributions laisse le soin au Tribunal cantonal d'examiner la question de la recevabilité du recours, mais relève simplement que le recourant a choisi de ne pas recevoir son courrier à la maison pendant ses vacances. S'agissant du fond de l'affaire, il conclut au rejet du recours. Il rappelle que le montant litigieux de 54'813 francs se compose de 16'060 francs affecté au remboursement de l'aide sociale pour 02/2004 - 02/2006 et de 38'753 francs pour 02/2006 -11/2007. Il maintient que ce montant alloué par l'aide sociale n'a jamais été imposé en tant que revenu antérieurement, que l'aide sociale de la commune n'est pas soumise à l'impôt puisqu'il s'agit d'une prestation de l'assistance publique, et que le contribuable qui n'a pas été imposé auparavant ne peut pas en obtenir la déduction.

Une copie de ces observations a été transmise pour information au recourant le 26 octobre 2009.

e n d r o i t

I. Impôt fédéral direct (604 2009-111)

1. a) Selon l'art. 140 LIFD, le contribuable peut s'opposer à la décision sur réclamation de l'autorité de taxation en s'adressant, dans les 30 jours à compter de la notification de la décision attaquée, à une commission de recours indépendante des autorités fiscales (al. 1 1^{ère} phr.). L'art. 133 relatif à la procédure de réclamation s'applique par analogie à la procédure de recours (al. 4).

L'art. 133 LIFD prévoit que le délai commence à courir le lendemain de la notification. Il est considéré comme respecté si la réclamation a été remise à l'autorité de taxation, à un office de poste suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse à l'étranger le dernier jour ouvrable du délai au plus tard. Lorsque le dernier jour du délai échoit un samedi, un dimanche ou un jour férié officiel, le délai expire le premier jour ouvrable qui suit (al. 1). La réclamation adressée à une autorité incompétente doit être transmise sans retard à l'autorité de taxation compétente. Le délai de réclamation est considéré comme respecté lorsque la réclamation a été remise à une autorité incompétente ou à un office de poste suisse le dernier jour ouvrable du délai au plus tard (al. 2). Passé le délai de 30 jours, une réclamation n'est recevable que si le contribuable établit que par suite de service militaire, de service civil, de maladie, d'absence du pays ou pour d'autres motifs sérieux, il a été empêché de présenter sa réclamation en temps utile et qu'il l'a déposée dans les 30 jours après la fin de l'empêchement (al. 3).

b) Selon une jurisprudence récente du Tribunal fédéral, comme pour les communications par lettre recommandée ou déposée dans une case postale, une communication en poste restante est réputée notifiée dans un délai de 7 jours après son enregistrement au bureau de poste responsable de la distribution (ATF 134 V 49 et références citées). Toutefois, ce délai de 7 jours ne vaut que pour les notifications sous pli recommandé (ATF 2C_430/2009 du 14 janvier 2010 consid. 2.4).

c) Il ressort du dossier que la décision sur réclamation du 16 juillet 2009 a été envoyée sous pli simple (en courrier non prioritaire), de sorte que l'on pourrait admettre qu'elle a probablement été enregistrée à la poste la semaine suivante. Si l'on retient, en faveur du recourant, que la décision sur réclamation a été notifiée au plus tard le vendredi 24 juillet 2009, le délai de recours est arrivé à échéance le lundi 24 août 2009. Cela étant, lorsque le recourant est rentré de vacances le mardi 25 août 2009 - jour où selon son courriel du 11 septembre 2009 adressé à la poste, il est venu retirer son courrier retenu en poste restante et prévenir que l'on pouvait recommencer à distribuer son courrier normalement (dans sa case postale) - la poste n'a pas été en mesure de lui remettre tout son courrier, et notamment pas non plus la décision attaquée. L'on ignore à quel moment dite décision a été distribuée dans la case postale du recourant. Toutefois, il n'est nul besoin d'examiner plus en détail les circonstances dans lesquelles s'est déroulée cette notification dans la mesure où le recours doit de toute façon être rejeté sur le fond.

2. a) En vertu de l'art. 22 al. 1 LIFD, sont notamment imposables, en tant que revenus provenant de la prévoyance, tous les revenus provenant de l'assurance-vieillesse

et survivants. Les rentes AVS/AI doivent être déclarées par les personnes qui en sont les ayants droit immédiats.

Selon la jurisprudence, les rentes AVS/AI doivent être déclarées par les personnes qui en sont les ayants droit immédiats et sont imposables dans le chef de ces personnes. Cela vaut également lorsque la rente est perçue pour un enfant adulte, auquel elle est versée directement (ATF 2C_164/2007 consid. 2.3 à 2.5 concernant des rentes AVS pour enfant et références citées, notamment RF 2002 p. 632 s'agissant de rentes AI complémentaires pour enfant).

b) En l'espèce, le recourant ne saurait valablement s'opposer à l'imposition des 54'813 francs de rentes rétroactives au motif que ces montants ont été directement versés au Service d'aide sociale de la Commune de Y. L'art. 85^{bis} du règlement sur l'assurance-invalidité du 17 janvier 1961 (RAI; RS 831.201) prévoit certes, notamment, que les organismes d'assistance publics qui ont fait une avance en vue de l'octroi d'une rente de l'assurance-invalidité, peuvent exiger qu'on leur verse l'arriéré de cette rente en compensation de leur avance et jusqu'à concurrence de celle-ci. Il n'en demeure pas moins que la cause de ce versement de rentes rétroactives est l'invalidité du recourant, et qu'il est l'ayant droit immédiat de ces montants. De la même façon que des rentes complémentaires AI versées directement à des enfants adultes sont imposées auprès du parent invalide, ces rentes rétroactives doivent être imposées auprès du recourant. Les 54'813 francs remboursés au Service d'aide sociale de Y., lequel s'est ainsi en quelque sorte substitué temporairement à l'AI, compensent des avances qui avaient été exonérées en tant que subsides provenant de fonds publics au sens de l'art. 24 let. d LIFD (voir Y. NOËL / C. JAQUES *in* Yersin / Noël [édit.], Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, ad art. 24 n. 27). Une telle compensation ne permet pas pour autant de les qualifier d'aide sociale et de les exonérer à ce titre. Il s'agit de rentes AI rétroactives qui doivent être imposées auprès de leur ayant droit qu'est le recourant. Il s'ensuit que le recours est rejeté.

3. a) En vertu de l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge du recourant débouté. 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. 144 al. 5 LIFD et art. 2 du Tarif du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative, RSF 150.12; Tarif JA). Il peut être compris entre 50 et 10'000 francs (art. 1 Tarif JA).

b) En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à 100 francs.

II. Impôt cantonal (604 2009-112)

4. a) Au niveau cantonal, l'art. 180 LICD prévoit que le contribuable peut s'opposer à la décision sur réclamation de l'autorité de taxation en s'adressant, dans les trente jours à compter de la notification de la décision attaquée, au Tribunal cantonal (al. 1, règle qui correspond à l'art. 50 al. 1 LHID). L'art. 182 prescrit que la procédure de recours est régie par le CPJA, sous réserve des art. 183 à 187 LICD. L'art. 26 CPJA prévoit que les délais fixés en jours commencent à courir le lendemain du jour de leur communication ou de l'événement qui les déclenche (al. 1). Lorsqu'il échoit un samedi, un dimanche ou un

autre jour férié ou assimilé à un jour férié, le délai est reporté au premier jour utile qui suit (al. 2).

L'art. 150 LICD prévoit que les délais fixés dans la présente loi ne peuvent être prolongés (al. 1). Un délai inobservé est restitué si le contribuable exécute l'acte omis dans les trente jours qui suivent la disparition de l'empêchement et prouve qu'il a été empêché d'agir en temps utile par suite de service militaire, de service civil, de maladie, de décès, d'absence du pays, ou pour d'autres motifs sérieux (al. 3). Les délais fixés dans la présente loi ou par l'autorité ne sont pas suspendus pendant les périodes de fêtes au sens de l'art. 30 CPJA (art. 150 al. 4 LICD).

b) S'agissant de la computation du délai de recours et des motifs d'empêchement justifiant la restitution d'un délai, les mêmes principes qu'en matière d'impôt fédéral direct prévalent au niveau cantonal. Il en va de même de la jurisprudence en matière de notification fictive des communications faites en poste restante.

c) Pour les mêmes motifs que ceux développés en droit fédéral (consid. 1c), il convient d'admettre que le recours du 18 septembre 2009 est recevable malgré son dépôt tardif.

5. a) En droit cantonal également, tous les revenus provenant de l'assurance-vieillesse et survivants sont imposables (art. 23 al. 1 LICD et 7 al. 1 LHID). Et comme en droit fédéral, les subsides provenant de fonds publics sont exonérés (art. 25 let. d LICD et 7 al. 4 let. f LHID).

b) En présence de règles similaires, le considérant 2b concernant l'impôt fédéral direct peut être repris pour l'impôt cantonal. Il s'ensuit que le recours déposé en matière d'impôt cantonal est également rejeté également.

6. a) 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).

b) 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 (604 2009-111)

1. Le recours est rejeté dans la mesure où recevable.
2. Un émolument de 100 francs est mis à la charge du recourant au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais.

II. Impôt cantonal (604 2009-112)

3. Le recours est rejeté dans la mesure où recevable.

4. Un émoulement de 200 francs est mis à la charge du recourant au titre de frais de justice. Il est compensé par l'avance de frais.

Le présent arrêt peut être porté devant le Tribunal fédéral à Lausanne dans les 30 jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public, 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).

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).

401.134; 401.143; 402.102; 402.152; 402.140