

TRIBUNAL ADMINISTRATIF DU CANTON DE FRIBOURG

COUR FISCALE

Séance du 17 juin 2005

Statuant sur le recours interjeté le 5 avril 2005
(4F 05 75 et 4F 05 76)

par

X., à **Y.**, représenté par Me ...,

contre

la décision sur réclamation rendue le 23 février 2005 par le **Service cantonal des contributions**, Rue Joseph-Piller 13, 1700 Fribourg, relative à l'impôt fédéral direct et à l'impôt cantonal de la période fiscale 2003

(délai de recours)

Considérant :

En fait:

- A. X. exploite une bijouterie à Y. Pour la période fiscale 2003, il a déclaré un revenu d'activité indépendante selon comptabilité de 26'315 francs.

Par taxation du 19 août 2004 et après avoir établi un calcul de l'évolution de fortune du contribuable, le Service cantonal des contributions a procédé à un redressement de 16'605 francs sur le revenu de l'activité indépendante de X.

- B. Le 17 septembre 2004, X. a formé une réclamation qui a été rejetée par le Service cantonal des contributions le 23 février 2005.

- C. En date du 5 avril 2005, X. a interjeté recours par l'intermédiaire de son avocat. Sur la question de la recevabilité, il fait valoir que la décision attaquée a été notifiée le 24 février 2005, que le délai de recours est de trente jours, mais que le mémoire déposé le 5 avril 2005 l'est dans le délai légal étant donné que les délais ne courent pas du Jeudi-Saint au dimanche après Pâques. Sur le fond, il a conclu principalement à l'annulation de la taxation, le revenu imposable devant être calculé sur la base du montant déclaré de 26'315 francs ou subsidiairement, taxé par estimation à 33'000 francs.

Par lettre du 6 avril 2005, X. a été rendu attentif au fait que la législation fiscale ne prévoyait pas de suspension des délais du Jeudi-Saint au dimanche après Pâques, de sorte que le recours semblait tardif. Un délai de 10 jours lui a été imparti pour se déterminer sur ce point.

Dans ses observations du 18 avril 2005, X. a conclu à la recevabilité du recours en indiquant ce qui suit:

"L'art. 119 al. 1 LIFD prévoit simplement que les délais fixés dans cette loi ne peuvent pas être prolongés mais n'exclut pas une suspension desdits délais. Pour ce qui est du droit cantonal, l'art. 182 LICD précise que la procédure de recours est régie par le code de procédure et de juridiction administrative, sous réserve des dispositions qui suivent. Or, lesdites dispositions ne mentionnent pas que l'art. 30 CPJA ne serait pas applicable à la procédure de recours. Partant, il semblerait que cette procédure de recours soit une procédure spéciale à laquelle l'art. 150 al. 4 LICD ne trouve pas application".

Le Service cantonal des contributions a fait part de ses observations le 27 avril 2005. Il a conclu à l'irrecevabilité du recours pour cause de tardiveté, le délai de recours étant échu le 29 mars 2005.

En droit:

I. Procédure applicable, 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 R. ZIGGERLIG / G. JUD *in* M. ZWEIFEL / P. ATHANAS [édit.], *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2b*, Bâle 2000, n. 3 ss ad art. 104 LIFD). 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 administratif - lequel est l'instance de recours prévue selon 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 et le recours concernant l'impôt cantonal. 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. 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 lieu d'interjeter également deux recours distincts, chacun avec ses griefs propres à l'impôt concerné.

II. Impôt fédéral direct (4F 05 75)

2. 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) Conformément à l'art. 4 al. 2 de l'arrêté du 5 janvier 1995 d'exécution de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (RSF 634.1.11), la procédure de recours est réglée par analogie en application des dispositions correspondantes du droit cantonal sous réserve des dispositions contraires du droit fédéral.

Aux termes de l'art. 30 al. 1 let. a CPJA, les délais fixés en jours ou en mois par la loi ou par l'autorité ne courent pas du Jeudi-Saint au dimanche après Pâques inclusivement.

- c) Dans une affaire jugée le 10 juin 1994, soit avant l'entrée en vigueur de la nouvelle LIFD, la Cour a considéré que la réglementation cantonale relative aux fêtes judiciaires devant le Tribunal administratif ne s'appliquait pas en matière d'impôt fédéral direct. Elle s'est fondée sur la jurisprudence rendue par le Tribunal fédéral selon laquelle les art. 99 et 106 AIFD réglaient de manière exhaustive la computation des délais de réclamation et de recours, ce qui ne laissait pas place à des règles plus larges de droit cantonal. Le Tribunal fédéral avait considéré que la procédure relative aux voies de droit en matière d'impôt fédéral direct était réglée exclusivement par les dispositions de l'AIFD et celles édictées en exécution de cet arrêté fédéral. L'AIFD ne prévoyant pas de fêtes judiciaires, les vacances judiciaires prévues en droit cantonal ne jouaient pas de rôle pour la supputation du délai (RFJ 1994 p. 188 et jurisprudence citée).

Plus récemment, la Cour a jugé qu'avec l'adoption de la nouvelle LIFD, le législateur n'avait pas voulu s'écarter du système prévalant jusqu'alors (ATA du 4 avril 2003 4F 02 122 non publié en la cause T. B.). Elle a ainsi confirmé qu'il n'y avait pas de fêtes judiciaires en matière d'impôt fédéral direct. Le Tribunal fédéral est parvenu à la même conclusion ultérieurement dans deux arrêts 2A.248/2003 du 8 août 2003 et 2A.474/2003 du 18 décembre 2003. Notre Haute Cour a considéré que les art. 133 et 140 LIFD ne prévoyaient rien d'autre que ce que connaissait l'ancien arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt fédéral direct (AIFD) aux art. 99 et 106, et qu'en la matière, il n'y avait pas place pour des fêtes judiciaires de droit cantonal.

- d) En l'occurrence, le délai de recours contre la décision sur réclamation - dont le recourant a indiqué qu'elle lui avait été notifiée le 24 février 2005 - n'a pas été suspendu entre le Jeudi-Saint 24 mars 2005 et le dimanche après Pâques, le 3 avril 2005. Ce délai est donc arrivé à échéance trente jours à compter du lendemain de la notification de la décision attaquée, soit le samedi 26 mars 2005. Toutefois, conformément à l'art. 27 al. 2 CPJA, ce délai a été reporté au premier jour utile qui suivait, à savoir le mardi de Pâques 29 mars 2005. Or, le recours qui porte un sceau postal du 5 avril 2005, a été expédié après l'expiration du délai de recours et est donc tardif. Dans la mesure où le recourant n'a par ailleurs invoqué aucun motif d'empêchement justifiant une restitution dudit délai, le recours doit être déclaré irrecevable.

3. 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). Il peut être compris entre 50 et 10'000 francs (art. 1 du Tarif).

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

III. Impôt cantonal (4F 05 76)

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 administratif (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 code de procédure et de juridiction administrative, sous réserve des dispositions qui suivent (art. 183 à 187 LICD).

L'art. 150 LICD prévoit que les délais fixés dans la présente loi ne peuvent être prolongés (al. 1). Les délais impartis par l'autorité peuvent être prolongés s'il existe des motifs sérieux et que la demande de prolongation soit présentée avant l'expiration de ces délais; les délais ne peuvent être prolongés plus de deux fois (al. 2). 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 al. 1 CPJA (al. 4).

- b) Il importe de déterminer en l'espèce si, comme le prétend le recourant, l'expression de l'art. 182 LICD "sous réserve des dispositions qui suivent" exclut l'application de l'art. 150 al. 4 LICD dans la procédure de recours contre une décision sur réclamation. L'ancienne loi sur les impôts cantonaux ne contenait pas de règle identique à celle de l'art. 150 al. 4 LICD. Les délais fixés en matière d'impôt cantonal étaient donc suspendus pendant les fêtes judiciaires en application de l'art. 135 LIC qui renvoyait, tout comme l'actuel art. 182 LICD, au CPJA, en particulier à l'art. 30. Cela avait pour conséquence que, par exemple, un recours déposé contre une seule et même décision sur réclamation en matière d'impôt cantonal et d'impôt fédéral direct pouvait être déclaré irrecevable au niveau de l'impôt fédéral direct et être traité sur le fond au niveau de l'impôt cantonal. Ce genre de situation n'apparaissait pas comme étant des plus satisfaisantes au niveau de la sécurité du droit (voir ATA 4F 02 122 précité consid. 2).

Lors de l'adoption de la nouvelle LICD, le législateur fribourgeois a estimé que pour la computation des délais, il importait d'exclure expressément le renvoi aux fêtes judiciaires prévues par l'art. 30 al. 1 CPJA (voir message n° 200 accompagnant le projet de loi sur les impôts cantonaux directs du 6 janvier 2000 *in* Bulletin des séances du Grand Conseil: BGC 2000 p. 345 ss, 364). L'exemple cité dans le message se réfère certes au seul délai de réclamation. Il ressort toutefois clairement du message que l'introduction de cette règle a été motivée par le fait qu'il n'existe pas de suspension des délais au niveau fédéral. Et étonnamment, le législateur n'a pas prévu de l'étendre aux fêtes judiciaires visées par l'art. 30 al. 2 CPJA. La volonté du législateur d'introduire un certain parallélisme entre le droit fédéral et le droit cantonal n'a pas été dicté par un impératif lié à l'harmonisation des impôts directs des cantons. Les détails relatifs à la computation du délai de recours doivent en effet être réglés par le législateur cantonal (U. CAVELTI *in* M. ZWEIFEL / P. ATHANAS [édit.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/1, Bâle 2000, n. 12 ad art. 50 LHID). Hormis les motifs de sécurité du droit évoqués plus avant, cette exclusion de la suspension des délais pendant les fêtes judiciaires au sens de l'art. 30 al. 1 CPJA peut également s'expliquer par le besoin de veiller à l'unité des règles de procédure, et par le fait qu'en première instance déjà, les deux droits sont appliqués par une même autorité dans notre canton. D'autre part, l'art. 150 LICD est intégré au chapitre 2 "Principes généraux de procédure" du titre 5 de la LICD consacré à la procédure. L'exclusion de la suspension des délais, qu'ils soient légaux ou fixés par l'autorité pendant les fêtes judiciaires au sens de l'art. 30 al. 1 CPJA, constitue donc un principe général qui doit s'appliquer aux procédures aussi bien de taxation (chapitres 3 et 4), de perception de l'impôt à la source (chapitre 5) et de réclamation (chapitre 6) que de recours (chapitre 7). Aussi, malgré l'énoncé de l'art. 182 LICD, la systématique générale du titre 5 de la LICD parle en faveur d'une application de l'art. 150 al. 4 en procédure de recours aussi. Cette interprétation se justifie également au regard de l'art. 7 al. 1 du CPJA lui-même qui prévoit que les dispositions cantonales qui complètent ou précisent le code, ainsi que celles qui, prises par ou en application d'une loi, y dérogent, sont réservées.

Il s'ensuit que le délai pour recourir contre la décision sur réclamation dont le recourant a indiqué qu'elle lui a été notifiée le 24 mars 2005, n'a pas été suspendu entre le Jeudi-Saint et le dimanche après Pâques et est arrivé à échéance le 29 mars 2005 (voir consid. 2d pour l'impôt fédéral direct). Partant, au niveau cantonal également, le recours du 5 avril 2005 est tardif et doit être déclaré irrecevable.

5. Conformément à l'art. 131 du Code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA, RSF 150.1), en cas de recours ou d'action,

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 du Tarif du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative). Il peut être compris entre 50 et 10'000 francs (art. 1 du Tarif).

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

004.5;006.3;401.122;401.151