



**POUVOIR JUDICIAIRE  
GERICHTSBEHÖRDEN**

ETAT DE FRIBOURG  
STAAT FREIBURG

**Tribunal cantonal TC  
Kantonsgericht KG**

Rue des Augustins 3, case postale 1654, 1701 Fribourg

T +41 26 304 15 00  
tribunalcantonal@fr.ch  
www.fr.ch/tc

604 2017 121

604 2017 122

## **Arrêt du 9 novembre 2018**

### **Cour fiscale**

#### **Composition**

Président suppléant: Christian Pfammatter  
Juges: Dina Beti, Daniela Kiener  
Greffière-rapporteuse: Elisabeth Rime Rappo

#### **Parties**

**A. \_\_\_\_\_ SA, recourante,**

contre

**SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité intimée**

#### **Objet**

Impôt sur le bénéfice et le capital; délai de réclamation; fardeau de la preuve s'agissant de la date de notification de l'avis de taxation

Recours du 28 décembre 2017 contre les décisions sur réclamation du 29 novembre 2017 relatives à l'impôt cantonal et à l'impôt fédéral direct des périodes fiscales 2014 et 2015

## considérant en fait

A. A. \_\_\_\_\_ SA (ci-après: la société) a pour but le commerce, l'importation et l'exportation, le courtage et la représentation de toutes matières premières, et de matériaux et produits en tous genres, ainsi que l'acquisition, l'exploitation et la vente d'immeubles. Son siège est situé à B. \_\_\_\_\_.

Par taxations ordinaires du 15 septembre 2017, le Service cantonal des contributions a imposé la société pour les périodes fiscales 2014 et 2015.

B. Le 27 octobre 2017, par deux actes distincts, la société a formé réclamation à l'encontre des taxations précitées. Elle a fait valoir en substance qu'elle s'opposait à la reprise d'intérêts sur des emprunts à des sociétés sœurs (CHF 302'915.- en 2014 et CHF 239'819.- en 2015), et que, pour 2015, elle ne s'expliquait pas une différence de CHF 40'007.-.

Par décisions du 29 novembre 2017, le Service cantonal des contributions a déclaré ces deux réclamations irrecevables pour cause de tardiveté.

C. En date du 28 décembre 2017, la société a interjeté recours en indiquant pour l'essentiel que la notification des avis de taxation litigieux n'avait pas pu avoir lieu le 15 septembre 2017 contrairement à ce qu'indiquait l'autorité intimée. Elle fait valoir que ses réclamations du 27 octobre 2017 ont été interjetées en temps utile et qu'il appartient au Service cantonal des contributions de prouver la date de la notification des taxations en cause. Elle conclut à l'octroi de deux fois CHF 300.- au titre d'indemnité de partie. Diverses copies de documents, dont celles des avis de taxation sur lesquels figure le sceau de réception "*RECU 27 sep. 2017*" apposé par la recourante et celle de la confirmation de dépôt à l'agence postale de C. \_\_\_\_\_ de l'envoi recommandé du 27 octobre 2017 adressé au Service cantonal des contributions, ont été jointes à l'appui des deux mémoires de recours.

L'avance des frais de la procédure, fixée à CHF 800.- par ordonnance du 8 janvier 2018, a été déposée dans le délai imparti.

Dans ses observations déposées le 8 février 2018, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours.

Egalement invitée à se déterminer sur le recours, l'Administration fédérale des contributions n'y a pas donné suite.

Le 12 février 2018, une copie des observations du Service cantonal des contributions a été communiquée à la recourante pour contre-observations éventuelles.

Après avoir consulté le dossier, celle-ci a déposé, le 15 mars 2018, de brèves contre-observations (dans lesquelles elle maintient ses conclusions) qui ont été communiquées pour information au Service cantonal des contributions le même jour.

Les arguments détaillés des parties seront repris dans les considérants en droit pour autant que nécessaire.

## en droit

### Procédure

1.

1.1. Les recours, postés le 28 décembre 2017, contre deux décisions du 29 novembre 2017, ont été déposés 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), 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 de la loi fribourgeoise du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) ainsi que 79 ss du code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). Par ailleurs, l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. Partant, les recours sont recevables.

1.2. Les recours sont identiques et concernent le même état de fait et la même question juridique. Il convient donc de les joindre pour les trancher dans un seul même arrêt comme le prévoit l'art. 42 al. 1 let. b CPJA.

1.3. Les décisions attaquées sont des prononcés 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 irrecevables les réclamations du 27 octobre 2017.

### Impôt fédéral direct (604 2017 121)

2.

2.1. En application de l'art. 132 al. 1 LIFD, le contribuable peut adresser à l'autorité de taxation une réclamation écrite contre la décision de taxation dans les 30 jours qui suivent sa notification.

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 tombe un samedi, un dimanche ou un jour férié officiel, le délai expire le premier jour ouvrable qui suit (art. 133 al. 1 LIFD).

2.2. A teneur de l'art. 116 al. 1 LIFD, les décisions et les prononcés sont notifiés au contribuable par écrit et doivent indiquer les voies de droit. La notification doit permettre au destinataire de prendre connaissance de la décision et, le cas échéant, de faire usage des voies de droit ouvertes à son encontre. Une décision est notifiée, non pas au moment où le contribuable en prend connaissance, mais le jour où elle est dûment communiquée; s'agissant d'un acte soumis à réception, la notification est réputée parfaite au moment où la décision entre dans la sphère d'influence de son destinataire (ATF 113 Ib 296 consid. 2a et les références).

2.3. Le fardeau de la preuve de la notification d'un acte et de sa date incombe en principe à l'autorité qui entend en tirer une conséquence juridique (ATF 129 I 8 consid. 2.2 et les arrêts cités). L'envoi sous pli simple ne permet en général pas d'établir que la communication est parvenue au destinataire (ATF 101 Ia 7 consid. 1). L'autorité supporte donc les conséquences de l'absence de preuve en ce sens que si la notification ou sa date sont contestées et qu'il existe effectivement un

doute à ce sujet, il y a lieu de se fonder sur les déclarations du destinataire de l'envoi (ATF 124 V 400 consid. 2a) dont la bonne foi est présumée (arrêts TF 1C\_634/2015 du 26 avril 2016 consid. 2.1; 2C\_570/2011 du 24 janvier 2012 consid. 4.3 et les arrêts cités).

3.

3.1. Il ressort des observations de l'autorité intime ce qui suit:

*" Date de notification*

*Le SCC conteste tout d'abord le grief de A.\_\_\_\_\_ SA concernant la date d'envoi de l'avis de taxation. Les avis de taxation ne sont pas envoyés individuellement mais par lots. Avant l'envoi, des travaux informatiques sont effectués pour la préparation des décomptes et la préparation de l'impression des avis de taxation. Ces travaux laissent des preuves dans le système informatique du SCC.*

*Ainsi, le SCC a la preuve que le batch [automatisation par traitement par lots] des décomptes a tourné le 13 septembre 2017 de 20h33 à 20h49. La taxation est passée à ce moment-là de l'état « contrôlé » à l'état « pré-notifié ». Le 2<sup>ème</sup> batch, qui prépare l'impression des avis de taxation, a tourné le jeudi 14 septembre 2017 de 20h17 à 20h50. Ces deux travaux informatiques se sont déroulés sans erreur. La mise sous pli a été faite le vendredi matin. Le dépôt à la base de distribution de Givisiez a été fait le 15 septembre 2017 à 16h37 comme cela est mentionné sur le bon de livraison.*

*Ces éléments prouvent que la date figurant sur l'avis de taxation est bien la date de l'envoi postal. Elle est prédéfinie dans les travaux informatiques. Les avis de taxation 2014 et 2015 ont été envoyés le 15 septembre 2017 à la date imprimée sur l'avis de taxation.*

*Sceau de réception*

*A.\_\_\_\_\_ SA mentionne que la date de réception est le 27 septembre selon le sceau de réception apposé par eux-mêmes sur ledit avis. L'avis de taxation a été notifié au siège de la société, pour adresse D.\_\_\_\_\_, route E.\_\_\_\_\_, B.\_\_\_\_\_. Le courrier a ensuite été transféré de B.\_\_\_\_\_ à l'adresse postale des bureaux de A.\_\_\_\_\_ SA, soit à F.\_\_\_\_\_ à G.\_\_\_\_\_, cela a bien pu prendre un à deux jours. La date de réception à prendre en considération est la date de réception à l'adresse de B.\_\_\_\_\_.*

*Calcul du délai*

*Pour rendre sa décision sur réclamation le SCC a compté le délai de la façon suivante:*

*Dépôt à la base de distribution à H.\_\_\_\_\_ le 15.09.2017 à 16h37 selon bon de livraison*

*Délai de distribution de 5 jours ouvrables du lundi 18 septembre au vendredi 22 septembre 2017*

*Distribution à B.\_\_\_\_\_ au plus tard le lundi 25 septembre 2017*

*Délai de 30 jours à compter dès le 26 septembre 2017*

*Date limite pour déposer la réclamation le 25 octobre 2017*

*Les réclamations déposées le 27 octobre 2017 sont bien envoyées hors délai et devaient être déclarées irrecevables".*

3.2. Dans ses contre-observations, la recourante fait valoir que le bon de livraison attestant l'envoi de 1'264 lettres en courrier B produit par l'autorité intimée à l'appui de ses observations, ne prouve en rien que les avis de taxation en cause aient fait partie du lot. Quant au document intitulé « *Calcul de délai* » présenté par l'autorité intimée, la recourante signale qu'il indique que « [...] *si le contribuable prétend qu'il a reçu la taxation plus de 4 jours après l'envoi, on doit accorder foi à ses déclarations [...]* » et que c'est donc ce qu'il y a lieu de faire dans son cas. S'agissant du fait que les taxations ont été envoyées au siège et non pas aux bureaux de G.\_\_\_\_\_, la recourante est d'avis que cela n'entre pas en ligne de compte dans la mesure où le courrier expédié au siège serait relevé tous les jours à 13 heures par l'administrateur, et apporté le jour même aux bureaux de G.\_\_\_\_\_. Elle expose qu'ainsi, le courrier est traité le jour de sa réception.

3.3. En l'espèce, l'autorité intimée affirme qu'elle a envoyé les avis de taxation en courrier ordinaire le vendredi 15 septembre 2017, date figurant sur lesdits avis. Le seul dépôt à la base de distribution postale ne constitue pas toutefois une preuve suffisante de la date de la réception de ces actes par leur destinataire. Aucun élément au dossier ne permet par ailleurs de faire ressortir la preuve que la recourante a effectivement reçu au plus tard le lundi 25 septembre 2017 les taxations contestées. En particulier, le fait pour l'autorité intimée de considérer qu'en règle générale le délai de distribution d'un pli en courrier ordinaire est de 5 jours ouvrables, ne permet pas d'exclure une exception dans le bon fonctionnement de la distribution postale. Et il n'apparaît pas invraisemblable que les avis de taxation envoyés le 15 aient été distribués le 27 seulement.

Il résulte de ce qui précède que la preuve de la date de notification des décisions de taxation du 15 septembre 2017 n'a pas été apportée par l'autorité intimée alors qu'elle supporte le fardeau de la preuve. Il convient par conséquent de se fonder sur les déclarations de la recourante qui explique que le courrier est traité le jour de sa réception, même s'il est expédié au siège et non pas aux bureaux de G.\_\_\_\_\_. C'est pourquoi il y a lieu d'admettre que les avis de taxation lui ont été notifiés le mercredi 27 septembre 2017 comme elle le soutient, sa bonne foi étant présumée.

Les réclamations envoyées le 27 octobre 2017 respectent ainsi le délai légal de 30 jours. Les recours doivent donc être admis, les décisions entreprises annulées et le dossier retourné à l'autorité intimée pour examen au fond.

4.

4.1. Vu le sort du litige, il n'est pas perçu de frais.

4.2. Il résulte de l'art. 64 al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA; RS 172.021) appliqué par analogie et par renvoi de l'art. 144 al. 4 LIFD que la Cour fiscale du Tribunal cantonal peut allouer, d'office ou sur requête, à la partie ayant entièrement ou partiellement gain de cause une indemnité pour les frais indispensables et relativement élevés qui lui ont été occasionnés.

En l'espèce, dans la mesure où la recourante n'a pas fait appel à un mandataire et où elle n'allègue pas ni ne prouve avoir assumé des frais extraordinaires, il ne lui est pas alloué de dépens pour la procédure fédérale.

## Impôt cantonal (604 2017 122)

5.

5.1. En droit cantonal l'art. 175 al. 1 LICD dispose lui aussi que le contribuable peut adresser au Service cantonal des contributions une réclamation écrite, dans les trente jours à compter de la notification de la décision de taxation (voir également art. 48 al. 1 LHID). De même, l'art. 27 al. 1 et 2 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, et que l'échéance du délai est reportée au premier jour utile qui suit lorsqu'elle tombe sur un samedi, un dimanche, l'Ascension, le lundi de Pentecôte, la Fête-Dieu (le 2<sup>ème</sup> jeudi après Pentecôte), le 1<sup>er</sup> août, le 15 août, le 1<sup>er</sup> novembre ou le 8 décembre. Et selon l'art. 28 al. 1 et 2 CPJA aussi, le délai est réputé observé lorsque l'écrit est remis à l'autorité ou, à son adresse, à un bureau de poste suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse, le dernier jour du délai au plus tard; le délai est également réputé observé lorsque la partie s'adresse en temps utile à une autorité incompétente. Quant à l'art. 147 al. 1 LICD, s'il reprend la règle prévue à l'art. 116 LIFD, il dispose en outre notamment que la notification se fait par courrier normal.

5.2. Le raisonnement mené et la solution retenue ci-dessus pour l'impôt fédéral direct peuvent en conséquence être repris en tous points pour l'impôt cantonal.

Les recours formés en droit cantonal sont admis eux aussi et la cause est renvoyée à l'autorité intimée pour qu'elle entre en matière sur les réclamations du 27 octobre 2017.

6.

6.1. Vu le sort du litige, il n'est pas perçu de frais.

6.2. Selon l'art. 137 al. 1 CPJA, l'autorité de la juridiction administrative alloue, sur requête, à la partie qui obtient gain de cause une indemnité pour les frais nécessaires qu'elle a engagés pour la défense de ses intérêts. L'indemnité de partie comprend les frais de représentation ou d'assistance et les autres frais de la partie (art. 140 CPJA). Elle est mise à la charge de la ou des parties qui succombent.

En l'espèce, comme pour le recours déposé en droit fédéral, il n'est pas alloué de dépens à la recourante dans la mesure où elle n'a pas fait appel à un mandataire et n'a allégué ni prouvé d'autres frais particuliers (voir ATA 2A 04 96).

## la Cour arrête:

### Impôt fédéral direct (604 2017 121)

1. Les recours sont admis. Les décisions du 29 novembre 2017 sont annulées. Les causes sont renvoyées à l'autorité intimée pour qu'elle statue sur le fond des réclamations.
2. Il n'est pas perçu de frais de justice. L'avance de frais versée par la recourante, par CHF 400.-, lui est restituée.
3. Aucune indemnité de partie n'est allouée à la recourante.

### Impôt cantonal (604 2017 122)

4. Les recours sont admis. Les décisions du 29 novembre 2017 sont annulées. Les causes sont renvoyées à l'autorité intimée pour qu'elle statue sur le fond des réclamations.
5. Il n'est pas perçu de frais de justice. L'avance de frais versée par la recourante, par CHF 400.-, lui est restituée.
6. Aucune indemnité de partie n'est allouée à la recourante.

## Notification

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), 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.

La fixation du montant de l'indemnité de partie 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).

Fribourg, le 9 novembre 2018/eri

Le Président suppléant:

La Greffière-rapporteuse: