



**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 2019 85

## **Arrêt du 11 décembre 2019**

### **Cour fiscale**

#### **Composition**

Président : Marc Sugnaux  
Juges : Christian Pfammatter, Dina Beti  
Greffier : Ludovic Menoud

#### **Parties**

**A.\_\_\_\_\_ et B.\_\_\_\_\_**, **recourants**, représentés par Fiduciaire  
Revex SA

contre

**SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité intimée**

#### **Objet**

Impôt sur la fortune des personnes physiques – Irrecevabilité de la  
réclamation pour cause de tardiveté

Recours du 26 août 2019 contre la décision sur réclamation du  
5 août 2019

## considérant en fait

A. Par taxation ordinaire du 21 janvier 2019, reçue le 25 janvier 2019, le Service cantonal des contributions a imposé A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_ pour la période fiscale 2017.

B. Par courrier du 14 février 2019, A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_, par l'intermédiaire de Fiduciaire Revex SA, ont requis dudit Service une prolongation du délai de réclamation échéant, selon eux, le 25 février 2019, et d'autre part, des renseignements complémentaires quant à l'avis de taxation pour, le cas échéant, pouvoir déposer une réclamation.

Par courriel du 15 février 2019, le Service cantonal des contributions a transmis à Fiduciaire Revex SA les corrections apportées par le Secteur de l'impôt anticipé à la déclaration d'impôt de A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_.

Par retour de courriel du 25 février 2019, Fiduciaire Revex SA a informé ledit Service qu'elle n'était pas en mesure de lire intégralement les corrections apportées et a sollicité un entretien dans la journée. Le même jour, Fiduciaire Revex SA a eu un entretien téléphonique avec une collaboratrice du Secteur de l'impôt anticipé concernant lesdites corrections.

C. Par acte du 4 mars 2019, A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_ ont formé une réclamation auprès du Service cantonal des contributions. Ils ont fait valoir que leur réclamation ne portait que sur la détermination de la valeur imposable des parts sociales de la société C. \_\_\_\_\_ Sàrl, dont B. \_\_\_\_\_ détient la totalité du capital. De plus, dans la mesure où ils considèrent que l'avis de taxation du 21 janvier 2019 n'était pas complet et que des renseignements complémentaires leur ont été communiqués par le biais du courriel daté du 15 février 2019, ils sont d'avis que le délai de réclamation n'a commencé à courir qu'à partir de la réception dudit courriel seulement.

Par décision du 5 août 2019, le Service cantonal des contributions a déclaré cette réclamation irrecevable pour cause de tardiveté.

D. En date du 26 août 2019, A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_ ont interjeté recours à l'encontre de cette décision en indiquant pour l'essentiel qu'ils n'avaient reçu des informations complémentaires qu'en date du 25 février 2019, soit après le délai légal de 30 jours pour déposer une réclamation à l'encontre de l'avis de taxation notifié le 21 janvier 2019. De plus, ils estiment que leur courrier du 14 février 2019 devait être considéré comme une réclamation et que, par conséquent, la réclamation formelle déposée le 4 mars 2019 n'était qu'un complément à leur courrier initial.

L'avance de frais de la procédure, fixée à CHF 500.-, par ordonnance du 29 août 2019, a été prestée dans le délai imparti.

Par courrier du 13 septembre 2019, A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_ ont complété leur recours.

Dans ses observations déposées le 30 octobre 2019, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours.

Le 5 novembre 2019, A. \_\_\_\_\_ et B. \_\_\_\_\_ ont spontanément déposé leurs observations.

Invité à se déterminer sur les dernières observations du couple, le Service cantonal des contributions a formulé ses contre-observations le 28 novembre 2019.

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

## en droit

1.

1.1. Le recours, remis à la poste le 26 août 2019, contre une décision du 5 août 2019 relative à l'impôt cantonal, a été déposé dans le délai et les formes prévues 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; 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 de frais de procédure a été versée en temps utile. Partant, le recours est recevable.

1.2. 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 4 mars 2019. C'est pourquoi, dans la mesure où les recourants complètent leur recours en invoquant des moyens de preuve de fond, ces derniers doivent être déclarés irrecevables.

2.

En droit cantonal, 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 (art. 175 al. 1 LICD et 48 al. 1 LHID).

Les délais fixés en jours commencent à courir le lendemain du jour de leur communication ou de l'événement qui les déclenche (art. 27 al. 1 CPJA). 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 (art. 28 al. 1 CPJA).

2.1. Dans sa décision sur réclamation du 5 août 2019, le Service cantonal des contributions a retenu que les recourants avaient reçu leur avis de taxation indiquant les montants imposés de manière détaillée par codes. Sur cette base, il a considéré que l'avis de taxation n'était donc pas incomplet et le délai de réclamation avait commencé à courir dès réception de l'avis de taxation du 21 janvier 2019.

Dans leur recours, A.\_\_\_\_\_ et B.\_\_\_\_\_ allèguent avoir obtenu des informations et des documents du Service cantonal des contributions qu'en date du 25 février 2019, soit après le délai de réclamation. Ils prétendent en outre que leur courrier du 14 février 2019 doit être considéré, en fait, comme une réclamation et que la réclamation formelle du 4 mars 2019 n'était qu'un complément de leur premier courrier. Enfin, les recourants estiment que la correction apportée par le Secteur de l'impôt anticipé à leur déclaration d'impôt constituait un fait nouveau, de sorte qu'ils ont été incités à déposer une réclamation contre l'avis de taxation en date du 4 mars 2019.

Dans ses observations du 30 octobre 2019, le Service intimé soulève que les recourants, dans leur courrier du 14 février 2019, admettent eux-mêmes comme délai légal de réclamation le 25 février 2019 et demandent une prolongation de ce dernier. Il souligne également que le fait que les recourants demandent, après coup, soit durant la procédure de recours, que le courrier du 14 février 2019 soit considéré comme réclamation, ne saurait être un argument pertinent dans la mesure où ce courrier ne laisse nullement apparaître une quelconque expression de vouloir attaquer la décision.

2.2. En l'espèce, dans leur courrier du 14 février 2019 adressé au Service cantonal des contributions, les recourants relèvent que l'échéance du délai de réclamation est le 25 février 2019. En outre, ils indiquent vouloir obtenir des informations quant à la différence de valeur concernant les placements privés afin qu'ils puissent, cas échéant, déposer une réclamation et requièrent ainsi une prolongation du délai pour ce faire (DO 3).

À ce stade déjà, la Cour de céans constate que les recourants savaient que le délai de réclamation avait commencé à courir dès la notification de l'avis de taxation, soit le 25 janvier 2019 selon les explications des recourants, sans quoi ils n'en auraient pas demandé la prolongation le 14 février 2019 déjà. De plus, comme l'indique à juste titre le Service cantonal des contributions, les délais fixés par la loi ne peuvent pas être prolongés, conformément à l'art. 29 CPJA.

Les recourants estiment que leur courrier du 14 février 2019 devait être considéré comme une réclamation dans la mesure où les contribuables sont dispensés de motiver une réclamation. Une fois encore, la Cour ne saurait suivre un tel raisonnement. En effet, dans leur courrier précité, les recourants indiquent vouloir obtenir des informations pour qu'ils puissent, cas échéant, déposer une réclamation à l'encontre de l'avis de taxation. Il s'ensuit qu'ils n'avaient pas déjà, lors de la rédaction de ce courrier, l'intention de former une réclamation. D'ailleurs, cela est corroboré par le fait que les recourants indiquent dans leur recours que le courriel du 25 février 2019 les a incités à déposer, en date du 4 mars 2019, une réclamation contre l'avis de taxation du 21 janvier 2019 (cf. mémoire de recours ch. 4). Il s'ensuit que le recours sera rejeté sur ce point.

2.3. Enfin, les recourants prétendent avoir obtenu des informations qu'en date du 25 février 2019, soit après le délai de réclamation. Or, dans leur mémoire de réclamation du 4 mars 2019, ils indiquent avoir reçu une réponse à leur demande par courriel du 15 février 2019, de sorte que le délai de réclamation a commencé à courir à partir de ce jour-là (DO 4). De deux choses l'une, soit les informations ont été fournies le 15 février 2019, soit elles l'ont été le 25 février 2019. Quoi qu'il en soit, cela n'a aucune incidence sur le *dies a quo* du délai de réclamation dans la mesure où il a commencé à courir dès la notification de l'avis de taxation litigieux, ce que les recourants, à tout le moins leur fiduciaire, savaient. La Cour de céans rappellera par ailleurs que le Service cantonal des contributions n'a, à aucun moment, modifié l'avis de taxation, de sorte que le délai légal n'a pas recommencé à courir à une date ultérieure au 25 janvier 2019. Ainsi, en ayant formé une réclamation en date du 4 mars 2019, les recourants n'ont pas respecté le délai légal de réclamation et c'est à juste titre que le Service cantonal des contributions a déclaré irrecevable la réclamation pour cause de tardiveté.

3.

Au vu de ce qui précède, le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable.

3.1. Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. Si elle n'est que partiellement déboutée, les frais sont réduits en proportion. 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 CHF 100.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA).

En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à CHF 500.-.

**la Cour arrête :**

- I. Le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable.
- II. Un émolument de CHF 500.- est mis à la charge des recourants au titre de frais de justice. Il est compensé avec l'avance de frais.
- III. Notification.

Conformément aux art. 146 LIFD, 73 LHID et 82 ss de la loi 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 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).

Fribourg, le 11 décembre 2019/lme

Le Président :

Le Greffier :