

## **BGer 2A.508/2002 vom 4. April 2003**

Bundesgericht, 2003-04-04, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2A.508\\_2002](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2A.508_2002)

FR: TF 2A.508/2002 du 4 avril 2003

IT: TF 2A.508/2002 del 4 aprile 2003

### **Erwägungen**

#### **E. 1.1**

Déposé en temps utile et dans les formes prescrites par la loi contre une décision rendue par une autorité judiciaire statuant en dernière instance cantonale et fondée sur le droit public fédéral, sans qu'aucune des exceptions prévues aux art. 99 à 102 OJ ne soit réalisée, le présent recours est recevable en vertu des art. 97 ss OJ, ainsi que de la règle particulière de l'art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), entrée en vigueur le 1er janvier 1995, et de celle de l'art. 112 al. 1 de l'arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt fédéral direct (ci-après: AIFD ou l'arrêté concernant l'impôt fédéral direct; RO 56 2021), en vigueur jusqu'au 31 décembre 1994.

#### **E. 1.2**

Le recours de droit administratif peut être formé pour violation du droit fédéral, y compris l'abus ou l'excès du pouvoir d'appréciation ( art. 104 lettre a OJ ). Le Tribunal fédéral vérifie d'office l'application du droit fédéral, sans être lié par les motifs invoqués par les parties. En revanche, lorsque le recours est dirigé, comme en l'espèce, contre la décision d'une autorité judiciaire, le Tribunal fédéral est lié par les faits constatés dans la décision, sauf s'ils sont manifestement inexacts ou incomplets, ou s'ils ont été établis au mépris de règles essentielles de procédure ( art. 104 lettre b et 105 al. 2 OJ ).

#### **E. 2**

Est seule litigieuse, la question de savoir si la Commission d'impôt pouvait, par sa décision de taxation du 31 juillet 1996, corriger l'erreur figurant dans la décision de taxation du 21 décembre 1993 pour la période fiscale 1993/1994 qui était entrée en force.

#### **E. 2.1**

La décision en cause porte sur l'impôt fédéral direct de la période de taxation 1993/1994. Elle est soumise à l'arrêté concernant l'impôt fédéral direct, en vigueur jusqu'au 31 décembre 1994, s'agissant de l'application de règles de droit matériel concernant la correction d'erreurs de calcul et l'entrée en force d'une décision fiscale. En effet, la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, entrée en vigueur le 1er janvier 1995, qui ne contient pas de disposition transitoire à ce sujet, ne s'applique qu'aux impôts des périodes de taxation 1995-1996 et suivantes. L' art. 150 LIFD, invoqué par la recourante n'entre, dès lors, pas en considération dans le présent litige. C'est au regard de l' art. 127 AIFD - dont les conditions d'application, sous réserve du délai, sont d'ailleurs sensiblement identiques - que celui-ci doit être résolu.

#### **E. 2.2**

A l'exception des cas de rectification d'erreurs de calcul ( art.127 AIFD ) et de soustraction fiscale ( art. 129 ss AIFD ), l'arrêté concernant l'impôt fédéral direct ne prévoit pas la possibilité de modifier les décisions et prononcés entrés en force des autorités fiscales ( art. 127 al. 3 AIFD ). Toutefois, dans une jurisprudence constante ( ATF 111 Ib 209 consid. 1 p. 210; Archives de droit fiscal suisse 70 p. 755; 55 p. 512; 48 p.188 et la jurisprudence citée; cf. aussi Ernst Käzlig/Urs R. Behnisch, Die direkte Bundessteuer, IIIème partie, 2ème édition, n. 11-34 ad art. 126, p. 358 ss), le Tribunal fédéral a admis que, même en l'absence de dispositions légales expresses, les décisions fiscales entrées en force d'autorités inférieures puissent faire l'objet d'une révision par analogie à la procédure prévue aux articles 136 ss OJ. Les cas de révision prévus par la jurisprudence le sont essentiellement en faveur du contribuable. Le Tribunal fédéral a toutefois également admis le principe d'une révision au détriment du contribuable. Celle-ci n'est toutefois autorisée qu'avec une grande retenue et à la condition que les intérêts légitimes du contribuable soient sauvegardés, car celui-ci devrait pouvoir compter, en principe, sur la force de la chose jugée des taxations le concernant, en particulier sur celle des éléments imposables et des montants d'impôts qui y sont fixés. En revanche, la modification d'une taxation entrée en force ne se heurte à aucune objection lorsque le respect du principe de la sécurité du droit pourrait ouvrir la porte à un abus de droit. Comme le Tribunal fédéral l'a admis (Archives 48 p. 188, A.316/1977), une taxation erronée peut être modifiée au détriment du contribuable, lorsque l'erreur des autorités fiscales est manifeste et pouvait être reconnue sans autre par le contribuable. Lorsque, par inadvertance, l'autorité n'a pas pris en compte des faits importants qui ressortent du dossier (art. 136 lettre d OJ), une révision de la taxation au détriment du contribuable se justifie pour autant qu'il s'agisse d'une omission évidente dont le contribuable doit s'apercevoir spontanément (Archives 48 p. 188, A.316/1977). Ainsi, celui-ci ne saurait faire appel à l'autorité de la chose jugée d'une taxation à l'encontre du principe de la confiance, selon lequel les destinataires de décisions et prononcés des autorités doivent les interpréter et les comprendre également avec loyauté.

### **E. 2.3**

Bien que la recourante le conteste, la Commission d'impôt a bel et bien commis une erreur, comme cela ressort de la décision attaquée. La Commission de recours, après avoir examiné le dossier fiscal de la recourante, a relevé que le fonctionnaire avait inscrit sur la déclaration d'impôt, sous la rubrique 14, "Revenu provenant de successions non partagées ou d'autres masses de biens", 180'451 fr. pour 1991 et 140'851 fr. pour 1992 comme revenu provenant de l'hoirie. Toutefois, ce fonctionnaire avait oublié de reporter le montant moyen de ces deux années, soit 160'651 fr., dans la colonne prévue à cet effet, après l'avoir déduit de la rubrique 12 "Immeubles" dans laquelle la recourante l'avait indiqué à tort. Or, ce sont les éléments mentionnés dans cette colonne qui servent à calculer le revenu imposable. Ce n'était qu'ultérieurement que le montant en cause y avait été réintroduit. Le Tribunal fédéral est lié par ces constatations.

### **E. 2.4**

Selon les faits susmentionnés, il s'agit non pas d'une erreur de calcul proprement dit, dont il est question à l' art. 127 AIFD , mais plutôt d'une erreur de report. Toutefois, comme on l'a vu ci-dessus ( consid. 2.2), l' art. 127 AIFD ne doit pas être pris au sens littéral mais permet une interprétation raisonnable et conforme à son but. Ainsi, une erreur de report peut être corrigée si elle est manifeste et peut être reconnue d'emblée par le contribuable.

### **E. 2.5**

En l'espèce, le revenu imposable total était de 43'109 fr. selon la décision de taxation du 21 décembre 1993, alors que, selon la déclaration signée par la contribuable, ce même revenu se montait à 203'760 fr. La recourante prétend qu'elle n'a "pas compris grand chose aux décisions et modifications" opérées par la Commission d'impôt. Elle signale tout d'abord qu'elle est âgée et peu versée dans la fiscalité. Cependant, pas plus l'âge que l'ignorance du droit fiscal ne devaient l'empêcher de constater que son revenu imposable était presque cinq fois inférieur à ce qu'il aurait dû être selon les éléments déclarés. En outre, malgré son âge, la recourante devait encore posséder toutes ses facultés puisqu'elle était employée de l'entreprise familiale pour laquelle elle effectuait des travaux de secrétariat.

Quant à l'argument selon lequel la recourante pouvait avoir pensé que l'autorité de taxation avait imposé les revenus provenant de l'hoirie directement auprès de celle-ci, et non auprès des héritiers, il n'est pas convaincant. En effet, la recourante avait déjà déclaré sa part des revenus de l'hoirie dans ses déclarations d'impôt précédentes et elle avait été imposée sur ceux-ci. Elle avait d'ailleurs mentionné ces revenus dans sa déclaration 1993-1994, mais sous une fausse rubrique. Elle connaissait donc les règles d'imposition en la matière ou pouvait tout au moins les déduire de la façon dont elle avait été imposée les années précédentes. Au demeurant, l'hoirie n'étant pas un sujet fiscal pour l'impôt fédéral direct, les revenus en provenant sont régulièrement imposés chez les héritiers, sous la rubrique 14 de la déclaration des personnes physiques, précisément intitulée "Revenu provenant de successions non partagées ou d'autres masses de biens". La recourante invoque en vain une prétendue pratique qui dérogerait à la loi.

Au vu de ce qui précède, la recourante devait se rendre compte, lorsqu'elle a reçu la décision de taxation du 21 décembre 1993, que le revenu imposable y figurant était manifestement trop bas et ne correspondait pas aux éléments qu'elle-même avait déclarés.

### **E. 2.6**

La recourante soutient, en outre, qu'on ne peut pas lui reprocher de n'avoir pas remarqué cette erreur puisque la Commission d'impôt a elle-même violé l'obligation découlant de l'art. 131 LIFD qui l'oblige, si la taxation s'écarte de la déclaration, à motiver brièvement la modification. Or, la recourante n'a jamais reçu une telle motivation.

Selon l'art. 95 AIFD, et non l'art. 131 LIFD (cf. supra consid. 2.1):

"(...) Si la taxation s'écarte de la déclaration, la modification sera motivée brièvement, à moins que le contribuable n'en ait déjà été informé au cours des opérations de taxation."

La motivation de la modification peut être succincte et donnée sous forme de chiffres sans grandes explications. La décision de taxation du 21 décembre 1993 remplissait ces conditions puisqu'elle énumérait et chiffrait tous les postes pris en considération, ce qui permettait à la recourante d'identifier et d'apprécier d'éventuelles différences par rapport à sa déclaration. Au surplus, la Commission d'impôt ayant commis une erreur à son insu, elle ne pouvait pas informer expressément la recourante de la "modification" en cause. Le grief est donc infondé.

### **E. 2.7**

Quant aux contradictions invoquées par la recourante entre les explications de la Commission d'impôt et celle du Service des contributions, elles sont sans importance. En effet, la Commission d'impôt a indiqué que le fonctionnaire en charge du dossier avait

oublié de reporter la moyenne annuelle des revenus provenant de l'hoirie dans la colonne prévue à cet effet, alors que le Service des contributions a retenu que l'employé avait omis d'entrer le montant en cause dans le système informatique lors des opérations d'enregistrement. Quelle que soit la version retenue, on arrive à la conclusion qu'il y a eu une erreur de report. La Commission de recours a d'ailleurs mentionné dans son arrêt cette différence dans les explications des autorités concernées. Elle a consciencieusement analysé le dossier fiscal de la recourante et s'est ralliée à la version de la Commission d'impôt.

### **E. 2.8**

En conclusion, l'erreur de l'autorité de taxation était manifeste et la recourante devait s'en rendre compte d'emblée. Le principe de la sécurité du droit doit donc s'effacer en faveur de ceux d'une application correcte de la loi et de la bonne foi selon lequel la recourante aurait dû rendre l'autorité de taxation attentive à son erreur.

### **E. 3**

Il résulte de ce qui précède qu'entièrement mal fondé, le recours doit être rejeté. Succombant, la recourante doit supporter un émolument judiciaire ( art. 156 al. 1 OJ ). Il n'est pas alloué de dépens ( art. 159 al. 1 OJ ).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.