

# FR\_GERICHTE 604 2015 11 vom 17. August 2016

FR Kantonsgericht, 2016-08-17, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr\\_gerichte\\_604\\_2015\\_11](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2015_11)

FR: FR\_GERICHTE 604 2015 11 du 17 août 2016

IT: FR\_GERICHTE 604 2015 11 del 17 agosto 2016

## Regeste

Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal | Einkommens- und Vermögenssteuer der natürlichen Personen

## Erwägungen

### E. 9

juillet 2013. Le revenu déclaré correspondait à CHF 100'974.- et la fortune déclarée à CHF 1'995'021.-. B. Par taxation provisoire du 12 décembre 2013, le Service cantonal des contributions a accordé CHF 23'430.- de déduction au titre de pension alimentaire versée (sous le code 4.340). Il a imposé (sous le code 3.345) puis déduit (sous le code 4.335) CHF 14'436.- de valeur locative d'un droit d'habitation cédé à un tiers. L'avis de taxation comportait l'indication suivante : "B.\_\_\_\_\_ L'immeuble [sis E.\_\_\_\_\_ selon la formule de répartition pour la déduction des frais effectifs des immeubles privés] étant en transformation en 2012 (pas de loyers encaissés), les frais d'entretien ne sont admis que pour la partie droit d'habitation (20% de CHF 14'436.-) Remarque Les frais d'entretien pour l'immeuble du canton de D.\_\_\_\_\_ ne sont provisoirement pas pris en considération étant donné que celui-ci est en transformation-rénovation. Nous attendons la décision du canton de D.\_\_\_\_\_ afin de savoir quel montant sera pris en compte". L'impôt cantonal sur le revenu de A.\_\_\_\_\_ a été arrêté provisoirement à CHF 21'715.65 et son impôt fédéral direct à CHF 10'190.65. Son impôt sur la fortune a été fixé à CHF 5'707.70. Dans la taxation ordinaire rectifiée qu'il a notifiée à A.\_\_\_\_\_ le 21 août 2014, le Service cantonal des contributions a maintenu le montant retenu au titre de valeur locative d'un droit d'habitation, la déduction de la pension alimentaire versée étant fixée à CHF 22'705.-. Il a précisé que la taxation était rendue ordinaire en tenant compte des frais d'entretien sur l'immeuble du canton de D.\_\_\_\_\_ admis en déduction. L'impôt cantonal sur le revenu de A.\_\_\_\_\_ a été fixé à CHF 12'282.65, sur la base d'un revenu imposable de CHF 107'201.- (imposable au taux déterminant de CHF 119'176.-) et son impôt fédéral direct à CHF 4'167.- pour un revenu imposable de CHF 108'636.- (imposable au taux déterminant de CHF 121'086.-). Son impôt sur la fortune a été maintenu à CHF 5'707.70 sur la base d'une fortune de CHF 1'729'610.- (imposable au taux déterminant de CHF 1'936'358.-). Cette taxation est entrée en force sans avoir fait l'objet d'une réclamation. C. Le 24 novembre 2014, A.\_\_\_\_\_ a déposé une demande de révision de sa taxation pour la période fiscale 2012 par l'intermédiaire de sa fiduciaire. Celle-ci a exposé qu'après réception de la taxation provisoire, elle avait appelé le Service cantonal des contributions pour obtenir des explications sur la réduction du montant déclaré sous le code 4.340 (pension alimentaire versée) et reportée sous les codes 3.345 et 4.335 (imposition puis déduction d'une valeur locative d'un droit d'habitation cédé à un tiers). Selon les informations obtenues, "les éléments 2011 avaient été repris concernant le droit d'habitation (bien que nous ne l'ayons

plus mentionné puisqu'il n'était plus valable pour 2012). Toujours selon [le Service cantonal des contributions], pour ce qui est des pensions versées à son ex-épouse et donc déduites par Monsieur A.\_\_\_\_\_, une correction de CHF 14'400.- a été effectuée chez notre client (donc non acceptée en déduction) et également annulée dans la taxation de son ex-épouse, Madame F.\_\_\_\_\_, qui les avait à juste titre déclarées comme revenu. Notre collaboratrice a donc demandé [au Service cantonal des

Tribunal cantonal TC Page 3 de 7 contributions] de procéder à la correction de ces éléments. Celui-ci a répondu qu'il n'y a pas de corrections de la part des autorités fiscales sur les taxations provisoires et qu'il faudra contrôler que les éléments soient justement mentionnés sur la taxation ordinaire. Notre client, Monsieur A.\_\_\_\_\_, étant régulièrement en déplacement, il nous a remis l'avis de taxation ordinaire après le délai de réclamation". Par décision du 1er décembre 2014, le Service cantonal des contributions a rejeté la demande de révision précitée. Après avoir rappelé que le contribuable doit vérifier l'avis de taxation et annoncer une modification éventuelle uniquement lorsque la taxation est ordinaire, il a souligné que la taxation était devenue définitive et exécutoire faute d'avoir fait l'objet d'une réclamation. Il a relevé que la fiduciaire n'avait invoqué aucun fait nouveau dans sa demande de révision et que dite requête ne pouvait pas suppléer l'oubli de la réclamation. D. Le 16 décembre 2014, la fiduciaire de A.\_\_\_\_\_ a formé réclamation en reprochant au Service cantonal des contributions de commettre un abus de droit en refusant de corriger une erreur manifeste et essentielle. Elle a notamment soutenu avoir fait preuve de diligence en signalant l'erreur figurant dans son avis de taxation provisoire alors que la déclaration d'impôt 2012 avait été remplie en bonne et due forme. Le Service cantonal des contributions a rejeté la réclamation précitée en réfutant le grief d'abus de droit au motif que le représentant avait été informé qu'il devait à tout prix contrôler l'avis de taxation lorsque le contribuable serait "taxé ordinaire". C. Par acte du 9 février 2015, A.\_\_\_\_\_, toujours représenté par sa fiduciaire, a interjeté recours en maintenant ses conclusions. Il invoque une erreur manifeste et essentielle de la part du Service cantonal des contributions qui, non seulement n'a pas tenu compte de l'annexe jointe à sa déclaration d'impôt et n'a pas signalé dans les deux avis de taxation les modifications qu'il avait apportées par rapport à dite déclaration, mais encore n'a pas pris la peine de le consulter. L'avance de frais de CHF 600.- requise par ordonnance du 11 février 2015 a été versée dans le délai imparti. Dans ses observations déposées le 19 mars 2015, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours en constatant que les conditions d'une révision ne sont pas réalisées. Une copie de cette détermination a été communiquée au recourant pour information le 19 mars 2015. en droit I. Impôt fédéral direct (604 2015 11) 1. a) Le recours, déposé le 9 février 2015 contre une décision du 15 janvier 2015, l'a été 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) et l'avance de frais a été versée en temps utile. Partant, sous cet angle, il est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct.

Tribunal cantonal TC Page 4 de 7 2. a) A teneur de l'art. 147 al. 1 LIFD, une décision entrée en force peut être révisée en faveur du contribuable, à sa demande ou d'office, lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts (let. a), lorsque l'autorité qui a statué n'a pas tenu compte de faits importants ou de preuves concluantes qu'elle connaissait ou devait connaître ou qu'elle a violé de quelque autre manière l'une des règles essentielles de la procédure (let. b) ou lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision (let. c). La révision est toutefois exclue lorsque le requérant invoque des motifs qu'il aurait déjà pu

faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui (art. 147 al. 2 LIFD). La demande en révision doit être déposée dans les nonante jours qui suivent la découverte du motif de révision, mais au plus tard dans les dix ans dès la notification de la décision (art. 148 LIFD). b) Les règles qui précèdent s'expliquent par le principe communément admis selon lequel une taxation fiscale qui n'a pas fait l'objet d'un recours ou qui, sur recours, a été confirmée ou modifiée, acquiert force de chose jugée non seulement formelle mais en principe aussi matérielle. La décision fixant le montant de l'impôt devient de ce fait définitive et lie tant le contribuable que la communauté publique, qu'elle soit ou non conforme au droit matériel. C'est là un impératif de la sécurité du droit et cela découle aussi du fait qu'il est possible au contribuable de se faire entendre lors de la taxation ou, du moins, lors du contrôle qui s'exerce par la voie du recours (ATF 121 II 273 consid. 1a/bb; 98 Ia 568 = JT 1974 194 ss, consid. 3; CASANOVA in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2008, introduction aux art. 147 ss n. 2; STEINMANN, Die Revision im Wehrsteuerrecht, in Revue fiscale 1979, p. 194, doctrine et jurisprudence citées). S'agissant de la limitation aux motifs que le recourant n'aurait pas pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire, celle-ci se fonde sur le caractère subsidiaire de la révision qui, en tant que voie de droit extraordinaire, ne doit pas avoir pour effet de vider de leur portée les délais de recours ordinaires. Ainsi, une révision est par exemple exclue lorsque des éléments de fait essentiels n'ont pas été allégués en procédure de taxation (erreur de déclaration) respectivement dans le cadre d'une réclamation ou d'un recours par négligence du contribuable (ou de son représentant). Il en va de même lorsque le contribuable aurait pu - le cas échéant, en ayant recours à un conseiller professionnel - découvrir immédiatement l'erreur de fait ou de droit commise par l'autorité fiscale dans la décision notifiée (voir CASANOVA, Änderungen rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide, in Archives 61, p. 450; ATA non publiés du 9 novembre 2006 dans les causes 4F 06 138 et 139 consid. 3 et du 29 juin 2012 dans les causes 604 2012 35 et 36 consid. 2). Enfin, l'autorité de taxation étant en droit de se fonder sur les déclarations de fait du contribuable, sans les vérifier, et d'en présumer l'exactitude, ce n'est que dans des circonstances particulières qu'une violation de la maxime d'office peut ouvrir la voie de la révision (voir arrêt du Tribunal fiscal du canton d'Argovie publié in StE 1990 B 97.11, no 7). c) Au-delà des conditions fixées à l'art. 147 al. 1 et 2 LIFD, il peut parfois se justifier d'admettre la révision d'une taxation qui serait entachée d'une erreur manifeste et essentielle de l'autorité, indépendamment du fait que le contribuable ait été ou non en mesure de faire corriger cette erreur dans la procédure ordinaire en faisant preuve de l'attention commandée par les circonstances ("révision facilitée" inspirée de la jurisprudence du Tribunal fédéral concernant le rappel d'impôt : voir arrêt TA 4F 93 104 du 25 mars 1994 publié in RFJ 1995 p. 227 ss, confirmé notamment par l'arrêt TA 4F 06 30/31 du 27 avril 2007; voir aussi décision de l'ancienne Commission de recours en matière d'impôt du 1er décembre 1989 publié in ACCR FR 1989 IX C no 2). En effet, l'autorité peut commettre un abus de droit en invoquant le manque de diligence du

Tribunal cantonal TC Page 5 de 7 contribuable pour s'opposer à la révision d'une taxation entachée d'un vice dont elle est à l'origine et, partant, la première responsable (CASANOVA, art. 147 LIFD, n. 16, ainsi que la doctrine et la jurisprudence citées; voir également arrêt TA VD FI.2007.0076 du 13 décembre 2007, consid. 3 et arrêt TC 604 2012 132/133 du 20 janvier 2014 concernant un cas de rectification publié sur internet le 30 avril 2014 sous le no 6). 3. En l'espèce, l'annexe jointe à la déclaration d'impôt intitulée "Versements 2012 à F. \_\_\_\_\_" se présente comme il suit : Assurances G. \_\_\_\_\_

## E. 12

x 1'200.00 fr. 14'400.00 Total net fr. 39'642.00 Or, le taxateur y a apporté une correction manuscrite en ajoutant une accolade à côté des lignes relatives aux assurances et pension avec la mention code 4.340 (le montant de CHF 14'400.- étant quant à lui biffé et remplacé par 14'436.-). Le recourant n'avait pourtant pas annoncé un tel droit d'habitation dans sa déclaration d'impôt et avait encore indiqué à la suite de l'envoi de sa taxation provisoire du 12 décembre 2013 qu'il "n'était plus valable pour 2012". Cette modification relative au code 4.340 a eu pour conséquence qu'a été déduite du revenu du recourant uniquement la part des versements destinés à couvrir les frais d'assurances et de pension de l'ex-épouse, le solde n'étant pas considéré comme une partie de la pension alimentaire déductible. Cela étant, il convient de confirmer tout d'abord que la taxation provisoire du 12 décembre 2013 ne pouvait pas être contestée comme l'a indiqué à juste titre l'autorité intimée en réponse à la demande d'éclaircissements de la fiduciaire. La taxation peut être rendue à titre provisoire mais dans ce cas en effet, elle n'ouvre pas les voies de droit et ne peut donc pas être contestée par la voie de la réclamation (ALTHAUS-HOURIET in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2008, art. 131 n. 7 et références citées). D'autre part, c'est également à bon droit que l'autorité intimée a considéré que les conditions légales d'une révision de la taxation ordinaire rectifiée du 21 août 2014 n'étaient pas remplies. Il est indéniable que dans les trente jours ayant suivi la notification de sa taxation ordinaire rectifiée du 21 août 2014, le recourant - ou sa fiduciaire pendant qu'il était lui-même en déplacement - aurait pu indiquer une nouvelle fois à l'autorité intimée qu'il estimait avoir droit à la déduction des CHF 14'400.- de loyers payés à son ex-épouse, comme l'en avait avisé dite autorité. C'est pourquoi, la révision devait être refusée conformément à l'art. 147 al. 2 LIFD. Il reste à examiner si le recourant peut prétendre à une révision facilitée de sa taxation ordinaire rectifiée du 21 août 2014. Pour justifier une telle révision en dehors des conditions légales, encore faut-il que cette erreur soit manifeste et essentielle. Or, il convient de constater d'une part, que le recourant n'a pas démontré qu'il avait droit à la déduction des frais de logement en plus de la pension alimentaire. Aucune pièce justificative n'a été produite à l'appui de la déduction requise. Par conséquent, il n'apparaît pas que la taxation en cause soit entachée d'une erreur manifeste. D'autre part, avec la rectification de la déduction de la pension alimentaire versée, ce sont 14'436 francs de plus qui ont été retenus comme revenu net déterminant pour le taux sous le code 4.910 (CHF 121'086.- au lieu de CHF 106'650.- pour l'impôt fédéral direct et CHF 119'176.- au lieu de CHF 104'740.- pour l'impôt cantonal, ce qui correspond avec l'impôt communal [86.8% de

Tribunal cantonal TC Page 6 de 7 l'impôt cantonal] à CHF 24'855.15 au lieu de CHF 30'133.70 d'impôts sur le revenu). La charge fiscale globale du recourant s'en est trouvée majorée de près 18%, soit un peu moins que les 20% retenus comme ordre de grandeur par la jurisprudence de la Cour fiscale (voir arrêt TC 607 2009 32/33 publié sur Internet le 25 mars 2010 sous le no 19 dans laquelle le Président de la Cour fiscale a jugé une erreur de l'autorité de taxation comme étant essentielle au vu de l'impact de la déduction sur le revenu imposable [plus de 20 %]; voir aussi 607 2013 33/34 du 12 janvier 2015). La question de savoir si une telle différence - qui représente en l'espèce tout de même près de CHF 5'000 - doit être considérée comme essentielle n'a pas, toutefois, à être tranchée en l'occurrence dès lors que l'erreur invoquée n'est pas manifeste comme cela vient d'être dit, ce qui suffit à exclure une révision facilitée. 4. a) Sur le vu de ce qui précède, le recours est rejeté. b) 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 CHF 50.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA). c) En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à CHF 300.-. II. Impôt cantonal (604 2015 12) 5. Le recours, déposé le 9 février 2015 contre une décision du 15 janvier 2015, l'a été dans le délai et les formes prévus 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 du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) et 79 ss du code du 23 mai 1991 de procédure et juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1) et l'avance de frais a été versée en temps utile. Partant, sous cet angle, il est recevable s'agissant de l'impôt cantonal. 6. a) En droit cantonal harmonisé, les art. 188 et 189 LICD reprennent la teneur de l'art. 147 al. 1 et 2 LIFD et de l'art. 148 LIFD (voir également l'art. 51 al. 1 à 3 LHID). b) En présence de règles similaires, le raisonnement mené et la solution adoptée pour l'impôt fédéral direct peuvent être repris pour l'impôt cantonal. Il ne se justifie pas de modifier la taxation de la période fiscale 2012, les conditions d'une révision - tant sous l'angle de l'art. 188 LICD que sous l'angle d'une révision facilitée - n'étant pas réalisées. 7. a) Le recours formé en droit cantonal est donc rejeté lui aussi. b) 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 50.- et CHF 50'000.- (art. 1 Tarif JA). c) En l'espèce, il se justifie de fixer les frais à CHF 300.-.

Tribunal cantonal TC Page 7 de 7 la Cour arrête: I. Impôt fédéral direct (604 2015 11)

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