

FR_GERICHTE 604 2021 108 vom 4. Mai 2022

FR Kantonsgericht, 2022-05-04, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2021_108

FR: FR_GERICHTE 604 2021 108 du 4 mai 2022

IT: FR_GERICHTE 604 2021 108 del 4 maggio 2022

Regeste

Arrêt de la Cour fiscale du Tribunal cantonal | Liegenschaftssteuer

Erwägungen

E. 20

août 2021 relative à la contribution immobilière des années 2019 et 2020 Tribunal cantonal TC Page 2 de 12 considérant en fait A. Par facture du 25 avril 2019 concernant l'année 2019, le Service des finances de B._____ (le Service des finances) a arrêté la contribution immobilière due par A._____ (la recourante) pour l'immeuble dont elle est propriétaire à CHF 2'661.90, soit le 2.85% de la valeur fiscale fixée à CHF 934'000.-. Cette facture portait la mention « valeur fiscale selon avis de taxation du Service cant. des contributions ». Par facture du 26 mai 2020 concernant l'année 2020, le Service des finances a arrêté la contribution immobilière due par la recourante pour son immeuble à CHF 2'661.90, sur les mêmes bases. Cette facture portait également la mention « valeur fiscale selon l'avis de taxation du Service cant. des contributions ». B. Par avis de taxation provisoire du 21 mai 2020 pour la période fiscale 2018, le Service cantonal des contributions a notamment constaté (à titre provisoire) que la recourante ne devait aucun impôt sur le revenu et la fortune. Cet avis attribuait à l'immeuble précité une valeur fiscale de CHF 934'000.- (code 3.310 Immeubles privés). Le 18 février 2021, le Service cantonal des contributions a ensuite rendu son avis de taxation ordinaire pour la période fiscale 2018. Il en ressort un revenu imposable nul et une fortune imposable de CHF 382'178.-, comprenant la valeur fiscale de l'immeuble précité, désormais arrêtée à CHF 1'522'000.- (code 3.310 Immeubles privés), avec la remarque suivante: « valeur fiscale du bien de CHF 1'522'000.- en lien avec l'aménagement des combles selon rapport d'expertise d'immeubles privés du Secteur d'estimation des immeubles ». Par avis de taxation ordinaire du 11 mai 2021 pour la période fiscale 2019, ledit service a également fixé la valeur fiscale de l'immeuble à CHF 1'522'000.-, avec la même remarque que pour la période fiscale 2018. C. Le 23 mars 2021, le Service des finances a transmis à la recourante deux nouvelles factures relatives aux contributions immobilières des années 2019 et 2020, en précisant que celles-ci « annulaient et remplaçaient » celles du 25 avril 2019 et du 26 mai 2020. La contribution était désormais fixée pour chaque année à CHF 4'337.70, soit le 2.85% de la valeur fiscale de CHF 1'522'000.-. Le 20 avril 2021, la recourante a formé réclamation à l'encontre des nouvelles factures du 23 mars 2021. Elle a expliqué que les contributions immobilières des années 2019 et 2020 avaient déjà fait l'objet de factures en date des 25 avril 2019 et 26 mai 2020, que celles-ci étaient définitives et exécutoires et que, dès lors, les factures du 23 mars 2021 violaient le principe de l'autorité de la chose décidée, si bien qu'elles devaient être annulées. Par décision du 20 août 2021, le Conseil communal de B._____ (le Conseil communal) a rejeté la réclamation. Il a notamment exposé ce qui suit : « En date des 18

février et 11 mai 2021, le Service cantonal des contributions vous a transmis deux avis de taxation définitifs. Selon ces avis de taxation, la valeur fiscale de votre immeuble pour les années 2018 et 2019 était de CHF 1'522'000.- et non de CHF 934'000.- comme indiqué dans l'avis de taxation provisoire pour l'année 2018. Suite à l'avis de taxation définitif, les factures du 25 avril 2019 et du 26 mai 2020 ont donc été rectifiées et deux nouvelles factures corrigées vous ont été envoyées ». Il a ensuite relevé que la recourante Tribunal cantonal TC Page 3 de 12 ne contestait pas la valeur fiscale fixée par le Service cantonal des contributions mais uniquement la rectification des factures relatives aux contributions immobilières pour les années 2019 et 2020. Il en résultait selon lui que les factures initiales se basaient sur une valeur fiscale inexacte et devaient donc être corrigées selon les règles relatives au rappel d'impôt. D. Par mémoire du 27 août 2021, la recourante a interjeté recours contre la décision sur réclamation précitée. Elle conclut pour l'essentiel, avec suite de frais et dépens, à ce que la décision attaquée soit annulée et à ce qu'elle ne doive pas s'acquitter pour 2019 et 2020 du montant de CHF 1'675.80 correspondant à la différence entre les contributions immobilières dues selon cette décision et celles qui ressortaient des premières factures du 25 avril 2019 et du 26 mai 2020. Elle invoque en substance que ces décisions sont entrées en force et que, partant, les nouvelles décisions du

E. 23

mars 2021 portant sur le même objet sont contraires au droit, sont arbitraires et violent le principe de la bonne foi. Elle conteste par ailleurs l'existence d'un motif de rappel d'impôt, indiquant à cet égard qu'elle a déposé ses déclarations d'impôt 2019 et 2020 en bonne et due forme, fournissant tous les éléments indispensables à la réévaluation de la valeur fiscale de son immeuble. Finalement, elle allègue que la décision querellée n'est pas correctement motivée et qu'elle viole ainsi son droit d'être entendue. L'avance de frais, fixée à CHF 800.- par ordonnance du 30 août 2021, a été versée dans le délai imparti. Le 28 octobre 2021, le Conseil communal a déposé ses observations en concluant au rejet du recours. Il relève notamment que selon sa pratique, la Commune envoie la facture pour la contribution immobilière sur la base de la dernière valeur fiscale connue. S'agissant du cas particulier, il indique ce qui suit : « Pour les années 2019 et 2020, la Commune ne disposait ainsi d'aucune information concernant la modification de la valeur fiscale de l'immeuble de la recourante. L'avis de taxation provisoire de l'année 2018, tout comme l'information concernant l'avis de taxation 2017, a été envoyé à la recourante et à la Commune plus d'une année après l'envoi de la facture pour la contribution immobilière pour l'année 2019. Les avis de taxations définitives 2017 et 2018 n'ont été envoyés qu'en date du 18 février 2021. Selon celles-ci, la valeur fiscale a été modifiée en 2018. Renseignement pris auprès du Service cantonal des contributions, ce dernier a informé qu'il n'était pas en mesure d'effectuer la taxation définitive avant que l'arrêt du Tribunal fédéral 2C_1/2019 du 16 janvier 2020 ne soit rendu ». Il expose ensuite qu'une décision devenue exécutoire n'empêche pas une modification ultérieure de cette décision par le biais des règles relatives au rappel d'impôt. Il précise à cet égard que, dans le cas particulier, le fait que la recourante avait déposé une déclaration d'impôt complète n'empêchait pas de procéder à un rappel d'impôt en se fondant sur la nouvelle valeur fiscale ressortant des avis de taxation ordinaires 2019 et 2020 qui lui ont été transmis par le Service cantonal des contributions en février 2021. Finalement, il conteste toute violation du droit d'être entendu. Dans ses contre-observations du 8 novembre 2021, la recourante maintient ses conclusions. Elle relève notamment que les factures des 25 avril 2019 et 26 mai 2020 ne peuvent pas être considérées comme des factures d'acomptes. Elle confirme pour le reste sa position selon

laquelle un rappel d'impôt est exclu en l'espèce dans la mesure où tous les éléments nécessaires à la taxation étaient connus du Service des finances, notamment ceux concernant la modification de la valeur fiscale de l'immeuble concerné. Tribunal cantonal TC Page 4 de 12 Invité à se prononcer sur les contre-observations de la recourante, le Conseil communal a, en date du 11 novembre 2021, renvoyé aux motifs de la décision querellée et à ses observations du

E. 28

octobre 2021. Une copie de cette détermination a été communiquée pour information à la recourante le 12 novembre 2021. Les arguments détaillés des parties seront repris dans les considérations en droit pour autant que cela soit utile à la résolution du litige. en droit 1. Recevabilité 1.1. En application de l'art. 42 al. 1 et 2 de la loi fribourgeoise du 10 mai 1963 sur les impôts communaux (LICO; RSF 632.1), les factures litigieuses sont susceptibles d'une réclamation à l'autorité communale, et la décision sur réclamation de l'autorité communale est sujette à recours directement au Tribunal cantonal. Quant à la procédure, elle est régie par les dispositions de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) relatives aux voies de droit et, pour le surplus, par le code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1) (voir art. 42 al. 3 LICO). 1.2. Le recours, déposé le 27 août 2021 contre une décision sur réclamation adressée à la recourante le 20 août 2021, l'a été dans le délai et les formes légales et l'avance des frais de procédure a été versée en temps utile. Partant, il est recevable en la forme. 2. Examen d'une éventuelle violation du droit d'être entendu 2.1. La recourante invoque une violation de son droit d'être entendu, reprochant à l'autorité intimée d'avoir rendu une décision insuffisamment motivée. Ce grief formel doit être examiné en premier lieu. 2.2. L'art. 1 al. 4 LICO prévoit que les règles générales de la LICD s'appliquent par analogie, sous réserve des prononcés d'amendes et des dispositions particulières prévues dans la LICO. Il ressort de l'art. 179 al. 3 LICD que la décision sur réclamation doit être motivée, à tout le moins brièvement. La jurisprudence a également déduit du droit d'être entendu (art. 29 al. 2 Cst.) l'obligation pour une autorité ou pour un juge de motiver ses décisions, afin que le justiciable puisse les comprendre et exercer ses droits de recours à bon escient. L'autorité ou le juge doit ainsi mentionner, au moins brièvement, les motifs qui l'ont guidé et sur lesquels il a fondé sa décision, de manière à ce que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause. Il n'a toutefois pas l'obligation d'exposer et de discuter tous les faits, moyens de preuve et griefs invoqués par les parties, mais peut au contraire se limiter à l'examen des Tribunal cantonal TC Page 5 de 12 questions décisives pour l'issue du litige (ATF 134 I 83 consid. 4.1 et les références citées; arrêt TF 2C_123/2014 du 30 septembre 2015 consid. 5.2 et les références). Dès lors que l'on peut discerner les motifs qui ont guidé la décision de l'autorité ou du juge, le droit à une décision motivée est respecté. Le point de savoir si la motivation présentée est fondée n'est quant à lui pas déterminant pour établir si le droit d'être entendu a été observé (arrêt TF 8C_757/2018 du 28 mars 2019 consid. 3.2 et les références). 2.3. En l'espèce, la décision sur réclamation du 20 août 2021 expose les motifs qui ont guidé l'autorité intimée à confirmer les nouvelles factures du 23 mars 2021 relatives aux contributions immobilières des années 2019 et 2020. Elle fait notamment ressortir que la nouvelle valeur fiscale de l'immeuble désormais retenue par les avis de taxation rendus par le Service cantonal des contributions rendus en 2021 pour les périodes fiscales 2019 et 2020 constituait un élément nouveau justifiant un rappel d'impôt portant sur la contribution immobilière due pour ces deux années. La motivation de la décision attaquée est ainsi suffisante pour permettre à la

recourante de comprendre les raisons pour lesquelles le Conseil communal a pris sa décision, de se rendre compte de la portée de celle-ci et de la contester. Au surplus, lorsque la recourante reproche à l'autorité intimée de n'avoir « pas constaté [qu'elle] a déposé ses déclarations d'impôts 2019 et 2020 en bonne et due forme en fournissant tous les éléments indispensables à réévaluation de la valeur fiscale de son immeuble », elle s'en prend en réalité au contenu de la motivation. Il s'agit donc d'un grief matériel qui sera examiné ci-après, et non d'un défaut de motivation qui emporterait violation du droit d'être entendu. Dans ces circonstances, la recourante ne peut pas se prévaloir d'une violation de son droit d'être entendue, si bien que le recours sera rejeté sous cet angle.

3. Règles relatives à la contribution immobilière

3.1. Sous le titre "Contribution immobilière", l'art. 13 al. 1 LICo dispose que les communes peuvent prélever une contribution sur les immeubles sis sur leur territoire, à un taux proportionnel unique et sans défalcation de dette, sur la base de leur valeur fiscale. Le taux ne peut dépasser 3‰ (al. 2). La contribution immobilière est due par le propriétaire ou l'usufruitier inscrit au registre foncier le 1er janvier de la période fiscale. Elle est calculée sur la valeur fiscale fixée au 31 décembre de l'année civile précédant la période fiscale (al. 3).

3.2. Selon une jurisprudence constante de l'ancienne Commission cantonale de recours en matière d'impôt, reprise par la Cour fiscale (voir arrêts TA FR 4F 97 165 du 26 mars 1999 in RFJ 1999 p. 169 ss, TA FR 4F 04 72 et 74 du 8 avril 2006 consid. 2b in RFJ 2005 p. 151 ss, TC FR 604 2015 48 du 7 mars 2016 consid. 3a), la contribution immobilière est un impôt spécial sur la fortune. En tant qu'impôt réel ou d'objet (« Objektsteuer »), elle ne prend pas en considération la capacité contributive de l'assujetti, contrairement aux impôts personnels ou subjectifs (« Subjektsteuern ») tel notamment l'impôt ordinaire sur la fortune. La contribution immobilière frappe donc les immeubles sans défalcation des dettes et répond à des règles qui lui sont propres. L'existence de cette contribution a été justifiée par les services que la commune rend aux propriétaires d'immeubles par ses canalisations, ses routes, etc. ainsi que les dépenses d'entretien que ces services lui occasionnent. Cette justification matérielle ne lui enlève cependant pas son caractère d'impôt proprement dit, puisque précisément – contrairement aux contributions causales – sa perception ne dépend d'aucune contre-prestation directe de la collectivité publique. Tribunal cantonal TC Page 6 de 12

3.3. Les communes ne peuvent pas calculer librement la contribution immobilière. La valeur fiscale des immeubles déterminante au sens de l'art. 13 LICo est en effet celle fixée par l'autorité fiscale cantonale conformément aux art. 54 et 55 LICD (arrêt TC FR 4F 06 32 du 30 mars 2007 consid. 2c; ACCR FR 1978 - 1986 V. A No 4).

3.4. La valeur fiscale établie par le Service cantonal des contributions est communiquée aux autorités communales par le biais des avis de taxation qu'elles reçoivent conformément à l'art. 165 al. 3 LICD.4. Procédure de taxation et nouvelles décisions du 23 mars 20214.1. En l'espèce, le 25 avril 2019, respectivement le 26 mai 2020, le Service des finances a établi des factures fixant la contribution immobilière due par la recourante pour les années 2019 et 2020 à CHF 2'661.90, soit le 2.85% de la valeur fiscale de CHF 934'000.- ressortant en dernier lieu de l'avis de taxation établi à titre provisoire le 21 mai 2020 pour la période fiscale 2018. A défaut de réclamation par la recourante dans le délai légal contre les factures des 25 avril 2019 et 26 mai 2020, valant décisions de taxation, celles-ci sont devenues définitives et exécutoires (voir notamment DUBEY/ZUFFEREY, Droit administratif général, 2014, p. 747). Au surplus, cet élément n'est pas contesté par le Conseil communal. Cela résulte notamment du fait qu'il fonde la « correction » des factures concernées sur les règles du rappel d'impôt, en indiquant à ce propos que « les factures pour la contribution immobilière des années 2019 et 2020 se

basaient sur une valeur inexacte et devaient ainsi être corrigées » (décision attaquée, p. 2).

4.2. Cela étant, dans la mesure où les reprises ressortant des nouvelles factures du 23 mars 2021, opérées pour 2019 et 2020, ont été effectuées alors que les taxations de ces périodes étaient entrées en force depuis presque deux ans pour la contribution immobilière 2019 et de presque un an pour celle relative à l'année 2020, il convient d'examiner si les conditions permettant ces rappels d'impôt étaient réalisées.

5. Règles relatives au rappel d'impôt 5.1. Selon l'art. 192 al. 1 LICD, lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque-là inconnus de l'autorité fiscale lui permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée, alors qu'elle aurait dû l'être, ou qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts. L'art. 192 al. 1 LICD représente le pendant, en faveur du fisc, de la révision en faveur du contribuable. La procédure porte sur la perception d'impôts qui n'ont pas pu être prélevés par l'autorité fiscale au cours de la taxation ordinaire (ATF 144 II 359 consid. 4.5.1). Conformément à l'art. 192 al. 2 LICD, lorsque le contribuable a déposé une déclaration complète et précise concernant ses éléments imposables et que les bases indispensables à l'évaluation des éléments imposables étaient connues de l'autorité fiscale, un rappel d'impôt est exclu lorsqu'il y a sous-évaluation de ces éléments. Tribunal cantonal TC Page 7 de 12

5.2. A l'instar de ce qui a été exposé plus haut (voir ci-dessus consid. 2.2), l'art. 192 LICD s'applique par analogie aux contributions immobilières prévues dans la LICO (renvoi de l'art. 1 al. 4 LICO). Disposition de droit cantonal harmonisé, l'art. 192 al. 1 LICD (voir également art. 53 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]), a un contenu similaire à celui de l'art. 151 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11). Les références à la jurisprudence et à la doctrine qui seront exposées ci-après en matière d'impôt fédéral direct valent en conséquence également pour l'impôt cantonal et, partant, pour la contribution immobilière au sens de l'art. 13 al. 1 LICO.

5.3. Le rappel d'impôt est soumis à deux conditions objectives cumulatives, à savoir l'existence de faits et moyens de preuve nouveaux et une imposition insuffisante (arrêt TF 2C_129/2018 du 24 septembre 2018 consid. 7.2). Une sous-imposition fait défaut si, en prenant en compte les éléments non déclarés, l'autorité fiscale aboutit à un montant d'impôt inférieur à celui retenu dans la taxation initiale (CASANOVA/DUBEY, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2e éd. 2017, art. 151 n. 6). Sont en principe considérés comme nouveaux les faits ou moyens de preuve qui existaient au moment de la taxation déjà, mais qui parviennent à la connaissance de l'autorité fiscale compétente seulement après l'entrée en force de la taxation. Est déterminant l'état des pièces du dossier au moment de la taxation (ATF 144 II 359 consid. 4.5.1 et les références). En vertu de la maxime inquisitoriale, l'autorité fiscale doit procéder aux investigations nécessaires lorsqu'il ressort de manière évidente du dossier que les éléments de faits déterminants sont incomplets ou peu clairs. L'existence de faits ou de moyens de preuves nouveaux a notamment été niée parce que le contribuable avait manqué de prudence en fixant le revenu présumé de manière définitive. Enfin, la découverte d'une mauvaise application du droit ne saurait donner lieu à un rappel d'impôt (CASANOVA, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2e éd. 2017, art. 151 n. 9 ss).

5.4. D'un point de vue subjectif, il n'est pas nécessaire que le contribuable ait commis une faute pour que la procédure de rappel d'impôt soit ouverte; le rappel d'impôt n'a pas de caractère pénal ou de réparation (arrêt TF 2C_662/2014 du 25 avril 2015 consid. 6.3 et les références).

6. Discussion sur la réalisation des conditions d'un rappel d'impôt

6.1. En l'espèce, la recourante soutient que les factures des contributions immobilières 2019 et 2020 du 23 mars 2021 violent le principe de l'autorité de la chose décidée. Or, conformément à l'art. 192 LICD, le Service des finances est habilité à procéder à un rappel d'impôt qui n'a pas été perçu, ce même lorsqu'une taxation est entrée en force. Il n'empêche qu'un tel rappel d'impôt est soumis à des conditions restrictives. Il s'agit d'examiner si elles sont remplies en l'espèce. 6.2. Dans un premier temps, il est indiscutable que le Service des finances a procédé, par ses factures de contributions immobilières 2019 et 2020 des 25 avril 2019 et 26 mai 2020, à une imposition insuffisante. Il a en effet fondé son calcul sur une valeur fiscale de l'immeuble en cause de CHF 934'000.-, alors qu'il ressort des pièces du dossier que celle-ci était en réalité de Tribunal cantonal TC Page 8 de 12 CHF 1'522'000.- pour les périodes fiscales 2018 et 2019. Cela n'est au demeurant pas contesté par la recourante. La condition de l'imposition insuffisante est ainsi remplie. 6.3. Quant à la condition de l'existence de faits ou moyens de preuve nouveaux, il doit être constaté ce qui suit. Le Conseil communal explique dans ses observations que les contributions immobilières litigieuses ont été calculées sur la base de la dernière valeur fiscale connue, sans autre précision. Il semble indiquer qu'il s'agit d'une pratique habituelle, dans le sens qu'à défaut d'information concernant la modification de la valeur fiscale d'un immeuble, le Service des finances établit la facture relative à la contribution immobilière de l'année en cours en se référant à la valeur fiscale ressortant du dernier avis de taxation porté à sa connaissance (voir observations du Conseil communal du 28 octobre 2021, p. 3). Par ailleurs, il est remarqué que la pratique du Service des finances consiste également à préciser automatiquement au dos des factures des contributions immobilières que « pour déterminer si la présente taxation est ordinaire, provisoire, modifiée, ..., le contribuable se rapportera à la taxation établie par le Service cantonal des contributions (SCC) fixant la valeur fiscale de son immeuble ». Cette façon de procéder n'est pas conforme au prescrit de l'art. 13 al. 3 LICo qui énonce expressément que la contribution immobilière est calculée sur la valeur fiscale fixée au 31 décembre de l'année civile précédant la période fiscale pour laquelle la contribution est due (voir également sur ce point le Message du 6 janvier 2000 accompagnant le projet de loi sur les impôts cantonaux directs, BGC 200 p. 376, dont il ressort que la date déterminante pour l'établissement de la valeur fiscale de référence pour le calcul de la contribution immobilière a été modifiée et fixée au

E. 31

décembre de l'année précédent afin de tenir compte du passage au système de l'imposition annuelle postnumerando). Plus particulièrement, le seul fait que l'avis de taxation d'une période fiscale antérieure fasse l'objet d'une procédure de recours – avec pour effet que la valeur fiscale au 31 décembre de l'année civile précédant l'année pour laquelle la contribution immobilière est due ne peut pas être connue de façon définitive avant un certain délai – ne permet pas à l'autorité de taxation de s'affranchir de l'art. 13 al. 3 LICo lors de la fixation de la contribution. Dans ce sens, lorsque la valeur fiscale au 31 décembre de l'année civile précédente n'est pas encore connue de façon définitive, il convient en principe de suspendre la procédure de taxation de la contribution immobilière jusqu'à ce que les bases de calcul de celle-ci soient connues pour la période fiscale en cause. Dans l'intervalle, il est aussi envisageable qu'une taxation provisoire soit établie. Finalement, la formulation utilisée au dos des factures en cause est inadéquate. Ladite facture, en tant que décision formelle qui émane d'une autorité administrative, doit mentionner clairement les effets qu'elle déploie. Il n'appartient pas au contribuable d'interpréter la facture et de

déterminer elle-même si celle-là est « ordinaire, provisoire, modifiée, ... ». Il résulte de ce qui précède qu'en établissant des factures définitives relatives à la contribution immobilière pour 2019 et 2020 en date des 25 avril 2019 et 26 mai 2020, sur la base d'une valeur fiscale correspondant aux dernières informations à sa disposition, sans vérifier si celle-ci avait été modifiée aux dates déterminantes du 31 décembre 2018, respectivement du 31 décembre 2019, le Service des finances n'a pas respecté l'art. 13 al. 3 LICo. Il a par ailleurs pris le risque que la valeur fiscale en question soit revue à la hausse dans les avis de taxation que le Service cantonal des contributions était appelé à rendre ultérieurement pour les périodes fiscales 2018 et 2019. Dans ces conditions, il doit être retenu qu'il a manqué de prudence en établissant des factures définitives, de Tribunal cantonal TC Page 9 de 12 telle sorte que les avis de taxation ordinaires rendus le 18 février 2021 pour la période fiscale 2018 et le 11 mai 2021 pour la période fiscale 2019, augmentant la valeur fiscale de l'immeuble en cause à CHF 1'522'000.-, ne peuvent être considérés comme des faits nouveaux justifiant une révision des contributions immobilière dues pour 2019 et 2020. Ainsi, en l'absence de faits ou moyens de preuve nouveaux au sens de l'art. 192 al. 1 LICD, les conditions d'un rappel d'impôt n'étaient pas réalisées lorsque le Service des finances a procédé, par l'envoi des nouvelles factures du 23 mars 2021, à une rectification des contributions immobilières dues pour les années 2019 et 2020. Toutefois, il convient d'examiner si les taxations incomplètes des 25 avril 2019 et 26 mai 2020 pouvaient tout de même être modifiées au regard du principe de la bonne foi, plus particulièrement de l'interdiction de l'abus de droit. 7.

Principe de la bonne foi et interdiction de l'abus de droit 7.1. Dans son arrêt 4F 2005 184 et 185 du 23 juin 2006, la Cour fiscale a rejeté le recours formé contre la rectification d'une taxation entrée en force en jugeant que la question de savoir si l'octroi d'une déduction de CHF 35'283.- au titre de frais d'entretien d'immeuble – au lieu des CHF 1'590.- revendiqués par le contribuable et auxquels il avait droit – constituait une erreur de transcription pouvait rester ouverte. Elle a retenu qu'il s'agissait d'une erreur manifeste et essentielle et que la taxation devait, en application du principe de la bonne foi, être corrigée en défaveur du contribuable même si aucun des motifs légaux de rappel ou de correction d'erreur de calcul ou de transcription n'était donné. La Cour a précisé que la jurisprudence et la doctrine avaient élargi à titre très exceptionnel la possibilité de modifier ultérieurement une taxation même si aucun des motifs légaux de rappel (ou de correction d'erreur de calcul ou de transcription) n'est donné. Mettant en balance le principe de la bonne foi (interdiction de l'abus de droit) et celui de la sécurité juridique, elle a rappelé que, selon le Tribunal fédéral, une taxation incorrecte déjà entrée en force peut être modifiée au désavantage du contribuable lorsque l'inexactitude provient d'une erreur manifeste de l'autorité et qu'elle a été ou devait être reconnue d'emblée par le contribuable. En effet, le contribuable agit contrairement à la bonne foi en ne rendant pas l'autorité attentive à son erreur et il est contraire aux règles de la bonne foi de s'opposer à la correction d'une taxation entachée d'une erreur grossière et manifeste de l'autorité. La Cour fiscale a observé que cette jurisprudence avait été saluée par une partie de la doctrine, qui avait cependant émis le vœu qu'elle n'aille pas à sens unique mais soit également appliquée en faveur du contribuable. Elle a considéré que dès lors, soit un rappel soit une révision facilitée (c'est-à-dire même en l'absence d'un motif classique de rappel ou de révision) serait admis lorsqu'une décision est entachée d'une erreur (de droit ou de fait) manifeste et essentielle de l'autorité fiscale. Plus récemment, la Cour fiscale a confirmé cette jurisprudence après avoir procédé à un tour d'horizon de la jurisprudence fédérale (arrêts TC FR 604 2014 68/69 du 25 janvier 2016 consid. 5a; 604 2012 132/133 du 20 janvier 2014 in RFJ 2014 p. 85 et RF 2014 p. 463). 7.2.

En l'espèce, l'on observe que les factures des 25 avril 2019 et 26 mai 2020 contiennent une erreur essentielle. Avec la rectification des contributions immobilières respectivement pour 2019 et 2020, ce sont CHF 1'675.80 de plus qui ont été taxés sur la base de la valeur fiscale de l'immeuble de CHF 1'522'000.-. En comparaison avec la contribution initiale sollicitée, soit CHF 2'661.90, la contribution immobilière pour chaque année en cause s'en est trouvée majorée de 39%, soit plus Tribunal cantonal TC Page 10 de 12 que les 20% retenus comme ordre de grandeur par la jurisprudence de la Cour fiscale dans le cadre de l'impôt sur le revenu et qui peut être appliquée au présent cas par analogie (voir arrêt TC FR 604 2015 11/12 du 17 août 2016 consid. 3 et les références). Toutefois, l'existence d'une erreur essentielle ne suffit pas encore à justifier la rectification des contributions immobilières en cause. Encore faut-il que cette erreur ait été manifeste, c'est-à-dire reconnaissable pour la recourante. Or, à réception des factures des 25 avril 2019 et 26 mai 2020 portant sur les années 2019 et 2020, celle-ci ne pouvait pas se rendre compte que le Service des finances avait commis une erreur dans l'établissement des factures. Dans un premier temps, lesdites factures indiquent que la valeur fiscale se fonde sur l'avis de taxation du Service cantonal des contributions mais ne se réfèrent aucunement à la période fiscale concernée. Il semble que l'avis de taxation sur lequel le Service des finances s'est basé n'a par ailleurs pas été joint en annexe à la recourante. Même à supposer qu'elle ait reçu en annexe ledit avis de taxation, le montant de la valeur fiscale indiqué aurait été celui de CHF 934'000.-. La recourante n'avait donc aucun moyen de constater d'emblée l'erreur de taxation. Ensuite, les périodes fiscales 2018 et 2019 étaient en cours de taxation auprès du Service cantonal des contributions lorsque les factures des contributions immobilières 2019 et 2020 ont été établies, si bien que la recourante ne pouvait pas connaître d'avance la nouvelle valeur fiscale qui serait retenue et de ce fait avertir le Service des finances. Il ressort en effet du dossier de la cause que la valeur fiscale de CHF 1'522'000.- a été déterminée par le biais d'une expertise du Secteur d'estimation des immeubles du Service cantonal des contributions, valeur fiscale qui a été communiquée à la recourante par les décisions de taxation définitives pour les périodes fiscales 2018 et 2019, soit postérieurement aux factures des contributions immobilières 2019 et 2020. Il en résulte que l'erreur du Service des finances est essentielle, mais pas manifeste. Partant, cette autorité ainsi que le Conseil communal en procédure de réclamation ne pouvaient s'en prévaloir pour procéder à un rappel d'impôt en « annulant et remplaçant » les factures du 25 avril 2019 et du 26 mai 2020 relatives aux contributions immobilières des années 2019 et 2020, valant décisions définitives et exécutoires. Il s'ensuit que les nouvelles factures du 23 mars 2021 modifiant les contributions en question doivent être annulées. 8. Sort du recours Eu égard à ce qui précède, le recours est admis et les factures du 23 mars 2021 relatives aux contributions immobilières pour les années 2019 et 2020 sont annulées. Frais et dépens 9. 9.1. Conformément à l'art. 131 CPJA, les frais de procédure doivent être mis à la charge de la partie qui succombe (al. 1). Toutefois, selon l'art. 133 CPJA, des frais de procédure ne peuvent pas être exigés de la Confédération, de l'Etat, des communes et d'autres personnes de droit public, ainsi que des particuliers et des institutions privées chargées de tâches de droit public, à moins que leurs intérêts patrimoniaux ne soient en cause. Tribunal cantonal TC Page 11 de 12 En l'espèce, même si le recours est admis, des frais ne peuvent pas être mis à la charge de l'Etat dans la mesure où les contributions publiques ne font pas partie des intérêts patrimoniaux d'une collectivité publique au sens de l'art. 133 CPJA (RFJ 1992 p. 206 ss et 188 ss, consid. 5). Il n'est en conséquence pas perçu de frais. L'avance de frais, par CHF 800.-, est restituée à la recourante. 9.2. Selon l'article 137 al. 1 CPJA, notamment en

cas de recours devant une autorité statuant en dernière instance cantonale, 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. En l'espèce, la recourante n'est pas formellement représentée par un mandataire et elle n'établit pas avoir effectivement assumé d'autres frais extraordinaires pour la défense de ses intérêts. La seule référence aux deux heures invoquées pour le travail d'un juriste n'est pas suffisante à cet égard. En conséquence, il ne lui est pas alloué de dépens pour la présente procédure. (dispositif en page suivante) Tribunal cantonal TC Page 12 de 12 la Cour arrête :

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