

## **VD\_OMNI FI.2002.0071 vom 25. November 2002**

VD Tribunal cantonal, 2002-11-25, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2002.0071](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2002.0071)

FR: VD\_OMNI FI.2002.0071 du 25 novembre 2002

IT: VD\_OMNI FI.2002.0071 del 25 novembre 2002

### **Regeste**

c/ACI | L'autorité fiscale ne peut plus notifier une décision de taxation définitive qui s'écarte de la taxation provisoire, dès lors que cette dernière est, entre-temps, devenue définitive. Au surplus, n'est pas une erreur de calcul ou de transcription susceptible de réparation, l'omission par le taxateur, d'une année fiscale dans la décision de taxation définitive.

### **Erwägungen**

#### **E. 14**

et 15; v. au surplus sur ces questions, arrêt FI 01/035 du 4 décembre 2001). b) En l'occurrence, l'autorité intimée se fonde, dans la décision sur réclamation querellée, sur la première des deux décisions de taxation définitive notifiées au recourant par la commission d'impôt le 16 décembre 1992. Pour elle, cette décision, d'une part, arrête les éléments imposables durant la période de taxation 1989-1990, d'autre part, annule la taxation intermédiaire accordée à titre provisoire le 25 avril 1990, avec effet au 1er janvier 1990. Le problème réside en ce que le contenu de cette décision diffère sensiblement de celui que lui prête l'autorité intimée; d'une part en effet, elle a uniquement trait à la période du 1er janvier au 31 décembre 1989, sans référence aucune à l'année 1990, et, d'autre part, elle retient, pour toute motivation, une modification dans l'estimation du revenu locatif provenant des immeubles dont le recourant est propriétaire à \*\*\*\*\*, l'autorité de taxation se fondant sur les informations fournies par les autorités de ce canton. Ce n'est qu'à l'appui de la décision de taxation définitive de la période suivante que la commission d'impôt invoque l'annulation de la taxation intermédiaire provisoirement accordée. Du reste, cette constatation ne lui avait au demeurant pas échappé, puisque sa section technique a rappelé, dans sa note interne du 22 octobre 1999, que l'année 1990 n'avait fait l'objet d'aucune décision de taxation (ce qui s'avère inexact comme on le verra au considérant qui suit). L'autorité intimée y voit cependant une simple erreur de plume (ou de frappe); l'art. 117 aLI permet en effet la correction des erreurs de calcul ou de transcription dont une décision de taxation est entachée. Pour elle, c'est vraisemblablement à la suite d'une manipulation défectueuse du système informatique, que le taxateur aurait par erreur indiqué la date du 31 décembre 1989 au lieu du 31 décembre 1990, comme le veut l'art. 71 aLI. Elle soutient que la décision incriminée s'étend nécessairement à l'ensemble de la période; elle en veut pour démonstration qu'aucune décision de taxation n'a été rendue ultérieurement concernant l'année 1990. Il est vrai que le recourant semble avoir saisi de la même façon le contenu de cette décision en ce qu'elle s'étend à toute la période de taxation, puisqu'il a constamment requis, depuis sa réclamation, la notification d'une taxation intermédiaire avec effet au 1er janvier 1990. Il ne paraît pas avoir attaché une importance particulière au fait que seule l'année 1989 y est mentionnée et que le refus de la taxation intermédiaire ne concerne que la période suivante. On pourrait, dans ces conditions, être tenté de corriger le contenu de cette

décision de taxation en vertu des principes généraux du droit tels que ceux de la bonne foi et l'interdiction de l'abus de droit (v. sur ce point, Archives 55, 512, cons. 3). Ce nonobstant, la démonstration n'est pas pour autant faite que le contenu de la décision du 16 décembre 1992 est la résultante d'une simple erreur de transcription. On parle en effet d'erreur de calcul lorsque l'autorité fiscale a commis une erreur dans une opération arithmétique, voire si elle a omis une décimale ou une virgule dans la présentation d'un résultat; de même, on se trouve en présence d'une erreur d'écriture lorsque l'autorité reporte de manière erronée le contenu d'une autre pièce (v., notamment, arrêt FI 01/068 du 21 janvier 2002); or, tel n'est pas le cas ici. Dans l'arrêt FI 01/035, déjà cité, le Tribunal administratif, confronté à la notification d'une taxation définitive (en matière d'IFD cette fois-ci) ne portant que sur une des deux années de la période fiscale, tandis que la taxation portant sur la seconde année avait été notifiée plus tard, avait jugé que la réclamation n'était pas tardive en tant qu'elle était dirigée contre la seconde des deux années. En l'occurrence, non seulement la décision de taxation ne porte que sur l'année 1989, mais par surcroît, sa seule motivation repose sur le calcul de la valeur locative selon les normes genevoises; aucune référence n'est faite à la taxation intermédiaire accordée provisoirement, ce qui paraît logique dans la mesure où le - supposé - changement de profession n'est intervenu qu'en 1990. La décision de taxation apparaît donc, en elle-même, empreinte de logique et ne souffre d'aucune contradiction, ni incohérence. Tout au plus, pourrait-on retenir l'hypothèse selon laquelle le taxateur a simplement omis de taxer l'année 1990; une telle erreur ne saurait cependant relever du champ d'application de l'art. 117 aLI. Au surplus, à supposer même que l'on suive l'autorité intimée dans ses explications, force serait de constater que l'erreur de transcription qu'aurait commise le taxateur n'est plus aujourd'hui susceptible d'être réparée. On rappelle sur ce point l'art. 117 al. 1 aLI, à teneur duquel: "Les erreurs de calcul ou de transcription peuvent être corrigées dans les trois ans dès la notification de la décision au contribuable." En l'occurrence, il eût donc fallu que l'autorité fiscale intervienne avant le 16 décembre 1995, ce dont elle s'est abstenue. 3.

Il se trouve en effet qu'entre-temps, la taxation provisoire du 25 avril 1990, qui accorde au recourant une taxation intermédiaire avec effet au 1er janvier 1990, est devenue définitive. a) On rappelle que, dans l'attente de la notification d'une décision de taxation définitive, l'impôt peut cependant être acquitté sur la base d'une taxation provisoire. En matière d'impôt direct, dans le nouveau droit (v. art. 162 al. 1 LIFD et 169 al. 1 LI), la décision de taxation provisoire, qui se fonde sur les éléments déclarés ou admis par le contribuable, ne fixe pas définitivement l'impôt; selon la doctrine, elle constituerait, avec l'existence de la créance et le délai de paiement, une condition de la demeure qui fixe le départ des intérêts moratoires (v. Rivier, op. cit., p. 241). Quant à sa nature, la taxation provisoire apparaît ainsi comme une décision incidente, en ce qu'elle fixe les droits de l'autorité de taxation et les obligations du contribuable durant la procédure de taxation (v. Moor, op. cit., n° 2.1.2.2). Ses effets diffèrent d'une taxation définitive en ce, notamment, que sa force exécutoire au sens de l'art. 80 al. 2 ch. 2 LP est limitée aux éléments déclarés ou admis par le contribuable (art. 113 aLI et 229 LI); cela explique qu'elle ne peut faire l'objet d'une réclamation ou d'un recours ordinaire (v. Heinz Masshardt, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. Auflage, Zürich 1985, ad 114 AIFD n° 4; Ferdinand Fessler, in Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht II/2, Basel/Genève/München 2000, ad 162 LIFD n° 10; cf. en outre, la contribution de Thomas Stadelmann, Die provisorische Steuerveranlagung - ein definitiver Rechtsöffnungstitel?, in RF 1993, p. 547 et ss). Elle peut cependant constituer le fondement d'une demande de sûretés pour le cas où la créance d'impôt est mise en péril (ibid.); mais cette dernière est

elle-même susceptible de recours. On cite ici l'article 98 aLI dans son intégralité :

"L'autorité de taxation peut procéder à une taxation provisoire sur la base des éléments déclarés ou admis par le contribuable. A défaut de taxation définitive à l'échéance d'un délai de six mois dès la fin de la période de taxation, la taxation provisoire devient définitive, sauf

a) si le contribuable a tardé à donner des renseignements qu'il était en mesure de fournir; b) si des faits importants pour la taxation ne peuvent pas encore être établis. L'autorité fiscale en avise le contribuable. Faute d'avoir été modifiée dans le délai de quatre ans dès la fin de la période de taxation, la taxation provisoire devient définitive. L'article 98b est réservé. Il ressort tout d'abord de l'alinéa 2 de cette disposition que l'autorité de taxation ne peut demeurer passive après avoir notifié une taxation provisoire au contribuable; au contraire, faute pour elle d'avoir, dans les six mois dès la fin de la période fiscale concernée, notifié une décision de taxation définitive ou avisé expressément le contribuable que la taxation demeurerait provisoire, cette dernière devient ipso facto définitive, par simple écoulement du temps (v. arrêts FI 01/067 du 20 décembre 2001; 97/014 du 1er décembre 2000; 96/057 du 5 novembre 1996, confirmé par ATF du 22 mai 1997). En outre, l'autorité de taxation doit agir et notifier une taxation définitive dans le délai de quatre ans dès la fin de la période de taxation, conformément à l'art. 98 al. 4 aLI. Ce délai vise avant tout à protéger le contribuable contre les incertitudes liées à la taxation provisoire pour la transformer en taxation définitive à son échéance, ce qui empêche une nouvelle appréciation des éléments imposables déclarés; il peut au moins être interrompu aux mêmes conditions que celles de l'art. 133 LI pour la prescription de l'action pénale engagée dans l'intervalle (v. arrêt FI 97/014, déjà cité). En revanche, peut demeurer indécise la question de savoir s'il s'agit d'un délai de prescription auquel l'art. 98a al. 3 aLI est applicable, en d'autres termes si la notification d'actes émanant d'office des autorités fiscales, portés à la connaissance du contribuable et tendant à la constatation ou à la perception de la créance fiscale, permettent également d'interrompre ce délai de quatre ans.

b) En l'occurrence, le dossier ne comporte pas l'avis à notifier dans les six mois qui suivent la fin de la période, soit avant le 30 juin 1991, informant le contribuable du fait que la taxation du 25 avril 1990 restait provisoire. Or, il s'avère, après que l'autorité intimée eut été interpellée sur ce point, qu'un avis de ce genre aurait effectivement été notifié le 30 juin 1991, soit le dernier jour utile, par la commission d'impôt. On peut toutefois laisser indécise la question de savoir si l'autorité fiscale a respecté le délai institué par l'art. 98 al. 2 aLI. Quoi qu'il en soit de l'apport de cette dernière preuve, il s'avère en effet qu'un avis informant le recourant de ce que la taxation provisoire du 25 avril 1990 devenait définitive sans changement a été notifié à celui-ci le 4 mai 1993. Or, la taxation intermédiaire au 1er janvier 1990 pour changement de profession, a été notifiée de façon provisoire au recourant le 25 avril 1990, sur la base des éléments déclarés par celui-ci. On pourrait dès lors se demander sérieusement si la réclamation, à tout le moins en tant qu'elle a trait à l'année 1990, a encore un objet. Supposé cependant qu'aucune décision taxant de façon définitive la période du 1er au 31 décembre 1990 n'ait été rendue avant la décision sur réclamation contestée, ce que l'autorité intimée elle-même a relevé le 22 octobre 1999 dans une note interne, force serait alors de constater que la taxation provisoire du 25 avril 1990 est, entre-temps, devenue définitive. En effet, ce n'est qu'en date du 30 août 2002, dans la décision sur réclamation, que, pour la première fois, la décision du 16 décembre 1992 a été étendue la période 1989-1990, si l'on fait abstraction de la proposition de règlement du 26 octobre 1999. Or, dans l'intervalle, le délai institué par l'art. 98 al. 4 aLI pour notifier la taxation définitive est venu à chef le 31 décembre 1994. A supposer enfin, d'une part, que ce

dernier délai puisse être valablement interrompu - ce qui n'est pas certain -, d'autre part, que l'on considère la proposition de règlement du 25 août 1993, qui porte sur la période 1989-1990, comme un acte interruptif et que, partant, cette dernière fasse courir un nouveau délai de quatre ans, force serait de constater que ni au 25 août 1997, ni au 31 décembre 1997, un nouvel acte officiel tendant à la détermination de la créance fiscale n'est parvenu au contribuable. On laissera ouverte la question de savoir si le dies a quo de l'art. 98a al. 3 aLI est le jour suivant l'envoi de l'acte interruptif ou, comme dans l'hypothèse de l'art. 133 al. 2 aLI, le 1er janvier de l'année impair suivant l'acte; v. arrêts FI 99/063 du 28 novembre 2000; 96/070 du 25 août 1999; 96/088 du 17 juin 1997). Aussi, quel que soit le cas de figure que l'on retienne dans le cas d'espèce, force est à tout le moins de constater que la taxation provisoire du 25 avril 1990 est devenue définitive et était entrée en force, à tout le moins lorsque l'autorité intimée a rendu la décision querellée. c) Au surplus, l'autorité de taxation ne peut plus aujourd'hui revenir sur cette taxation définitive. L'art. 109 aLI pose en effet comme exigence, pour la révision d'une taxation définitive à la demande de l'autorité fiscale, notamment que la procédure soit introduite dans les quatre ans dès la communication de la décision en cause, celle-ci étant supposée entrée en force. Or, le 26 octobre 1999, date à laquelle l'ACI a annoncé, dans sa proposition de règlement, qu'elle reprenait l'étude de la réclamation et étendait la décision de taxation du 16 décembre 1992 à la période 1989-1990, le délai de quatre ans était échu depuis le 4 mai 1997. 4.

a) Il résulte des considérants qui précède que le recours doit être admis partiellement et la décision attaquée annulée en tant qu'elle a trait à l'année 1990. Au surplus, le présent arrêt sera rendu sans frais. b) Le présent arrêt partiel n'a en revanche pas trait à la période de taxation 1991-1992, également contestée par le recourant; l'instruction de la cause devra en conséquence se poursuivre s'agissant de cette période.

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