

607 2009-32
607 2009-33

Arrêt du 3 février 2010

PRÉSIDENT DE LA COUR FISCALE

COMPOSITION Président : Hugo Casanova

PARTIES **X., recourante**, représentée par son fils,

contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, rue Joseph-Piller 13, case postale, 1701 Fribourg, **autorité intimée**,

OBJET Impôt sur le revenu et la fortune des personnes physiques; révision

Recours du 21 juillet 2009 contre la décision sur réclamation du 19 juin 2009

c o n s i d é r a n t e n f a i t

A. Dans sa déclaration déposée le 29 février 2008 pour la période fiscale 2007, X. a notamment revendiqué une déduction de 6'365 francs sous le code 4.13 (3^e pilier a). A cette fin, elle a dûment produit l'attestation de la Fondation de prévoyance. En fonction des autres éléments imposables et déductions, le revenu imposable a été chiffré à 33'310 francs.

Par taxation du 21 août 2008, le Service cantonal des contributions (SCC) a fixé l'impôt fédéral direct dû par X. à 356 fr. 10 sur la base d'un revenu imposable de 44'747 francs et son impôt cantonal de base sur le revenu à 3'149 francs pour un revenu imposable de 41'634 francs. Il n'a, notamment, pas accordé la déduction pour la prévoyance individuelle liée, sans toutefois en indiquer le motif dans son avis de taxation. Cette taxation n'a pas fait l'objet d'une réclamation et est ainsi entrée en force.

B. Le 7 mai 2009, X. s'est adressée au SCC en le priant de bien vouloir réviser la taxation susmentionnée. Elle a invoqué ce qui suit:

"Le 23 mars 2008 en remplissant le formulaire « Déclaration d'impôts 2008 » avec mon fils, nous avons remarqué que la déduction de formes reconnues de prévoyance individuelle liée (3^{ème} pilier a) ne figurait pas dans l'avis de taxation final pour l'année 2007 malgré sa déclaration faite en bonne et due forme pour la « Déclaration d'impôts 2007 ». Après un premier contrôle dans la « Déclaration d'impôts 2007 » envoyée au printemps 2007 il apparaît que ce point (4.13) avait été correctement rempli en son temps. Nous avons ensuite pris contact avec le service cantonal des contributions, section_____, qui a également, après vérification, confirmé qu'au vue de l'attestation et de la déclaration remise, cette déduction aurait due être prise en compte. Il s'agirait ainsi d'un oubli ou d'une erreur car notre interlocuteur ne voyait là aucune raison de ne pas en tenir compte.

Me référant au document « Les voies de droit concernant les taxations en matière d'impôts sur le revenu et la fortune » il apparaît que les conditions sont réunies pour une telle demande. Ainsi je vous formule par cette lettre une « Demande de révision et modification d'une décision passée en force ». Je motive cette demande par la différence significative de l'impôt déjà acquitté qui représente une somme supplémentaire de Fr. 1500.- sur un total d'impôts dus de Fr. 6443.00, selon la déclaration dûment remplie et qui avait été soumise à l'autorité fiscale. La non-prise en compte par erreur de ladite déduction entraîne ainsi une majoration de plus de 23% de l'impôt normalement dû. Pour preuve je me réfère à la « Déclaration d'impôts 2007 » soumise au service des contributions, qui mentionne la déduction en question, de même qu'à l'attestation qui avait été annexée dans le même temps lors de l'envoi unique du formulaire, et qui figure toujours dans le dossier. Je vous annexe par ailleurs à cette lecture une nouvelle copie de l'attestation en question..."

Par décision du 20 mai 2009, le SCC a rejeté la demande en révision de X. au motif que celle-ci aurait pu contester la taxation dans le délai légal de réclamation si elle avait fait preuve de la diligence que l'on est en droit d'attendre d'elle. Il a ainsi nié tout motif de révision au sens des art. 147 al. 2 LIFD et 188 al. 2 LICD.

C. Le 17 juin 2009, X. a formé réclamation contre le rejet de sa demande de révision. Tout en réitérant les arguments présentés dans sa demande initiale, elle a souligné qu'elle avait correctement rempli sa déclaration d'impôt avec le programme FriTax et que

l'autorité de taxation avait alors corrigé manuellement et de façon erronée le point 4.13 malgré le document attestant un tel versement. Au vu de cette erreur commise et d'ailleurs reconnue par l'autorité de taxation, on ne saurait lui opposer sa négligence et lui reprocher sa confiance envers l'autorité fiscale, confiance qui l'a amenée à ne pas remarquer plutôt l'erreur dénoncée.

Le 19 juin 2009, le SCC a rejeté la réclamation en rappelant qu'à la lecture de l'avis de taxation notifié le 21 août 2008, l'intéressée devait constater que la déduction revendiquée sous le code 4.130 n'était pas défalquée et, partant, déposer une réclamation.

D. Par acte daté du 16 et envoyé le 21 juillet 2009, X., désormais représentée par son fils, a interjeté recours au Tribunal cantonal en concluant à l'annulation de la décision sur réclamation et à la révision de la taxation 2007 quant au point litigieux. Elle maintient ses argument développés dans les procédures antérieures et se prévaut en outre de la jurisprudence en la matière (CCR FR, arrêt du 1^{er} décembre 1989 *in* StE 1990 B 97.11 No 9 et arrêt FI.2007/0076 rendu le 13 décembre 2007 par le Tribunal administratif du Canton de Vaud).

L'avance de frais fixée à 270 francs par ordonnance du 27 juillet 2009 a été payée dans le délai imparti.

Dans ses observations du 20 août 2009, le SCC conclut au rejet du recours. Maintenant les considérants de sa décision sur réclamation, il précise que, "par souci de sécurité du droit (les taxations sont entrées en force) et d'égalité de traitement (les contribuables partent du principes que le délai de 30 jours est respecté par le fisc), nous ne pouvons pas entrer en matière pour des rectifications hors délai".

e n d r o i t

I. Impôt fédéral direct (607 2009-32)

1. 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).

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 p. 194 ss, consid. 3; H. CASANOVA *in* Yersin / Noël [édit.], Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, ad introduction aux art. 147 ss, n. 2; ATF 98 Ia 568 = JT 1974 p. 194 ss, consid. 3; G. STEINMANN, Die Revision im Wehrsteuerrecht, *in* Revue fiscale 1979, p. 194, doctrine et jurisprudence citées).

S'agissant en particulier 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 (H. CASANOVA, Änderungen rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide, *in* Archives 61, p. 450; ATA non publié du 9 novembre 2006 dans les causes 4F 06 138 et 139, consid. 3). 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, 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: ATA du 25 mars 1994, RFJ 1995 p. 227 ss, confirmé notamment par ATA 4F 06 230/31 du 27 avril 2007; décision de l'ancienne Commission de recours en matière d'impôt du 1^{er} décembre 1989, ACCR FR 1989 IX C n° 2). En effet, l'autorité peut commettre un abus de droit en invoquant le manque de diligence du 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, ad art. 147 LIFD, n. 16, ainsi que la doctrine et la jurisprudence citées; cf. également TA VD, arrêt FI.2007.0076 du 13 décembre 2007, consid. 3).

4. Il convient d'examiner en l'espèce si l'autorité intimée était fondée à rejeter la réclamation contre le refus d'accorder à la recourante la révision requise.

Dans la mesure où l'autorité de taxation a ignoré - en dépit de la pièce justificative jointe par le contribuable - l'élément de la déclaration portant sur la déduction de 6'365 francs sous le code 4.13 (3^e pilier a), elle a commis une erreur dont il ne fait pas de doute qu'elle est manifeste et, au vu de l'impact de la déduction sur le revenu imposable de la recourante, essentielle. Aussi, l'autorité de taxation étant seule à l'origine de cette erreur de taxation et, partant, la première responsable, elle viole le principe de la bonne foi en

s'opposant à la révision de la taxation sous prétexte que la recourante aurait dû contester cette erreur par une réclamation. Dès lors, le recours doit être admis.

5. Conformément à l'art. 144 al. 1 LIFD, les frais de procédure doivent être mis à la charge de la partie qui succombe. 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.

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).

II. Impôt cantonal (607 2009-33)

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 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID, RS 642.14). Au surplus, le principe de la bonne foi et l'interdiction de l'abus de droit prévalent en droit cantonal également.

b) En présence de règles similaires, il convient d'admettre le recours déposé au niveau de l'impôt cantonal pour les mêmes raisons que celles développées pour l'impôt fédéral direct (voir consid. 3 s.).

7. Conformément à l'art. 131 CPJA, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. Toutefois, 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 (art. 133 CPJA).

En l'espèce, même si le recours est admis, des frais ne peuvent 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 cette disposition (RFJ 1992, p. 206 ss et 188 ss, consid. 5).

l e P r é s i d e n t p r o n o n c e :

en application de l'art. 100 al. 1 let. c CPJA

I. Impôt fédéral direct (607 2009-32)

1. Le recours est admis.

Partant, la décision attaquée annulée; la taxation litigieuse est révisée dans ce sens qu'une déduction de 6'365 francs est accordée sous le code 4.13.

2. Il n'est pas perçu de frais de justice.

II. Impôt cantonal (607 2009-33)

3. Le recours est admis.

Partant, la décision attaquée annulée; la taxation litigieuse est révisée dans ce sens qu'une déduction de 6'365 francs est accordée sous le code 4.13.

4. Il n'est pas perçu de frais de justice. L'avance de frais versée (270 francs) est restituée à la recourante.

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, conformément aux art. 146 LIFD, 73 LHID et 82 ss de la loi fédérale sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF; RS 173.110).

401.161; 401.162