

# TRIBUNAL ADMINISTRATIF DU CANTON DE FRIBOURG

COUR FISCALE

**Séance du 23 juin 2006**

Statuant sur le recours interjeté le 3 octobre 2005  
**(4F 05 184 et 185)**

par

**A.**, à **X.**

contre

la décision sur réclamation rendue le 14 septembre 2005 par le **Service cantonal des contributions**, Rue Joseph-Piller 13, 1700 Fribourg, relative à l'impôt cantonal et à l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2001,

**(rectification d'erreurs de calcul et de transcription; bonne foi)**

## **C o n s i d é r a n t :**

### **En fait:**

- A. Dans sa déclaration de la période fiscale 2001, A. a déclaré un revenu provenant d'immeubles privés de 7'944 francs; il a également revendiqué la déduction de frais d'entretien d'immeubles à concurrence de 1'590 francs.

Par taxation du 18 avril 2002, le Service cantonal de contributions a toutefois admis à ce titre la déduction d'un montant de 35'283 francs. Il a ainsi fixé le revenu imposable de A. à 21'498 francs pour l'impôt cantonal et à 23'528 francs pour l'impôt fédéral direct. L'impôt cantonal s'élevait à 1'099,65 francs et l'impôt fédéral direct à 82,35 francs.

- B. Le 17 février 2005, le Service cantonal des contributions a informé A. que dans le cadre d'un contrôle interne, il avait constaté que pour la période fiscale 2001, la cote d'impôt sur le revenu aurait dû être arrêtée à 4'941,65 francs et celle de l'impôt fédéral direct à 766,70 francs. Il a exposé que cette différence s'expliquait "par le fait que le montant des frais d'entretien d'immeuble déduit pour l'année 2001 se montait à Fr. 35'283.- au lieu de 1'589.-, déduction qui a été admise en 1998 pour la période fiscale 1999/2000. Ce même montant a été repris lors de la récupération des données de l'immeuble et n'a pas été modifié". Il a relevé que A. avait ainsi bénéficié d'une économie d'impôt de 3'842 francs pour l'impôt cantonal et de 684,35 francs pour l'impôt fédéral direct et que dès lors, il y avait lieu de modifier cette taxation à son désavantage conformément aux art. 191 s. de la loi sur les impôts cantonaux directs et 150 s. de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct. Un délai de 15 jours a été imparti au contribuable pour se déterminer.

Par courrier du 24 février 2005, A. a contesté la correction de sa taxation pour la période fiscale 2001, en relevant qu'elle intervenait en dehors de tout délai. Il a indiqué qu'il ne s'agissait en aucun cas d'une erreur de calcul ou de transcription au sens de l'art. 191 de la loi sur les impôts cantonaux, qu'à réception de son avis de taxation il avait constaté qu'un taxateur avait corrigé sa déclaration mais n'avait pas réagi en partant de l'idée qu'il avait commis une erreur, et qu'il avait accepté cette taxation contrôlée par un professionnel de la branche. Il a ajouté que cette correction est intervenue durant le passage de la taxation bisannuelle à la taxation annuelle, et qu'il avait compris qu'il n'avait pas reporté certains frais qui auraient dû l'être. Et de conclure qu'il n'avait pas à supporter une erreur flagrante de taxation.

Le 21 avril 2005, le Service cantonal des contributions a notifié à A. un nouvel avis de taxation pour la période fiscale 2001. Les frais d'entretien d'immeubles déductibles ont été ramenés à 1'589 francs, le revenu imposable s'élevant à 55'192 francs pour l'impôt cantonal et à 57'222 francs pour l'impôt fédéral direct.

- C. Le 4 mai 2005, A. a formé une réclamation contre cette nouvelle taxation qui a été rejetée le 14 septembre 2005. Le Service cantonal des contributions s'est notamment référé à un arrêt du Tribunal fédéral [2A.508/2002](#) du 4 avril 2003 (publié in [RF 2003, p. 513 ss](#)) en considérant ce qui suit:

*"(...) 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 de taxation et qu'elle a été ou devait être reconnue d'emblée par le contribuable (Tribunal administratif 2002 p. 126).*

*Dans le cas présent, les frais d'entretien d'immeuble pris en considération dans la déclaration d'impôt 2001B (taxation annuelle) s'élèvent à Fr. 35'283.- (frais qui ont été admis pour l'année 1998 dans la déclaration d'impôt relative à la période fiscale 1999/2000) en lieu et place de Fr. 1'589.-. Vu que la déclaration 2001B doit contenir uniquement les revenus et les charges pour l'année 2001, il n'y a pas de doute que les montants pris en considération ne concernent pas la taxation de passage qui a été faite avec la déclaration d'impôt 2001A. Dans sa lettre du 24 février 2005, le contribuable reconnaît avoir constaté, lors de la réception de l'avis de taxation, qu'un taxateur avait corrigé les frais d'entretien d'immeuble. Dès lors, il s'agit bien d'une erreur manifeste.*

*Le rendement de l'immeuble se monte à Fr. 7'944.- et la déduction forfaitaire de 20% pour les frais d'entretien d'immeuble s'élève à Fr. 1'589.-. La différence du montant des frais d'entretien déduite à tort représente la somme de Fr. 33'694.-. Dès lors l'impôt élué s'élève à 77%. Il s'agit là d'une erreur essentielle. (...)"*

- D. Par acte du 3 octobre 2005, A. a interjeté recours contre cette décision en réitérant son point de vue selon lequel l'erreur commise était une erreur flagrante de taxation et non pas une erreur de calcul ou de transcription. Il a maintenu ses conclusions et a précisé pour le surplus qu'une réaction du fisc aurait dû intervenir bien que lui soient notifiées trois taxation définitives et exécutoires (de 2002 à 2004). Il a demandé en outre qu'il soit tenu compte de ses frais pour un montant de 500 francs.

Dans ses observations du 20 octobre 2005, le Service cantonal des contributions conclut au rejet du recours.

Le 15 novembre 2005, A. a fait part de ses contre-observations en maintenant ses conclusions.

Les arguments détaillés des parties seront repris dans les considérants en droit pour autant que nécessaire.

## En droit:

### I. Procédure applicable, jonction des causes

1. a) A teneur de l'art. 104 al. 4 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD, RS 642.11), l'organisation des autorités cantonales d'exécution est régie par le droit cantonal, à moins que le droit fédéral n'en dispose autrement. A cet égard, les cantons sont également libres en principe dans l'aménagement et l'organisation de la commission de recours en matière d'impôt (voir R. ZIGERLIG / G. JUD *in* M. ZWEIFEL / P. ATHANAS [édit.], Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/2b, Bâle 2000, n. 3 ss ad art. 104 LIFD). Aussi les al. 1 et 2 de l'art. 4 de l'arrêté du 5 janvier 1995 d'exécution de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (RSF 634.1.11) prescrivent-ils que la procédure de recours devant le Tribunal administratif - lequel est l'instance de recours prévue par l'art. 104 al. 3 LIFD - est réglée par analogie en application des dispositions correspondantes du droit cantonal, sous réserve de dispositions contraires du droit fédéral (voir art. 140 ss LIFD). Il s'ensuit que les règles de procédure de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD, RSF 631.1) et du Code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA, RSF 150.1) sont applicables à titre subsidiaire.
- b) L'art. 42 al. 1 let. b CPJA prévoit que, pour de justes motifs, des requêtes qui concernent le même objet peuvent être jointes en une même procédure.

En l'espèce, il s'est justifié de joindre dans une même procédure dès l'enregistrement de l'affaire le recours concernant l'impôt fédéral direct (4F 05 184) et le recours concernant l'impôt cantonal (4F 05 185). Les deux taxations en cause forment en effet l'objet d'une seule et même décision sur réclamation et un seul acte de recours a été déposé devant le Tribunal administratif. Par ailleurs, les deux moyens de droit présentent un rapport étroit sous un angle non seulement procédural mais également matériel, dans la mesure où ils soulèvent pour l'essentiel des questions juridiques identiques.

Il n'en demeure pas moins qu'à la lumière de la jurisprudence du Tribunal fédéral (voir ATF 130 II 509 consid. 8.3), il est impératif de distinguer

clairement, dans leur motivation et dans leur dispositif, les deux décisions à rendre par la Cour fiscale (impôt fédéral direct et impôt cantonal). En cas de contestation du présent arrêt devant le Tribunal fédéral suisse, il y aurait lieu d'interjeter également deux recours distincts, chacun avec ses griefs propres à l'impôt concerné.

## II. Impôt fédéral direct (4F 05 184)

2. Le recours, déposé le 3 octobre contre une décision du 14 septembre 2005, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 140 ss LIFD. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt fédéral direct.
3. a) Aux termes de l'art. 150 LIFD, les erreurs de calcul et de transcription figurant dans une décision ou un prononcé entré en force peuvent, sur demande ou d'office, être corrigées dans les cinq ans qui suivent la notification par l'autorité qui les a commises (al. 1). La correction de l'erreur ou le refus d'y procéder peuvent être attaqués par les mêmes voies de droit que la décision ou le prononcé (al. 2).

Le moyen de droit extraordinaire - dans le sens où il est dirigé contre des décisions entrées en force - de la correction vise les erreurs de calcul et de transcription, qui sont regroupées sous le terme générique d'"erreurs de chancellerie" ("Kanzleifehler"). Il s'agit d'erreurs non pas dans la formation de la volonté de l'autorité qui a rendu la décision, mais dans l'expression de cette volonté (H. CASANOVA, *Änderungen rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide in Archives* 61 p. 453; RYSER/ROLLI, *Précis de droit fiscal suisse*, 3<sup>ème</sup> éd., Berne 1994, p. 414). La notion d'erreur de calcul est interprétée de manière très restrictive. Elle ne comprend que les erreurs de calcul qui se sont produites lors d'une opération mathématique (H. CASANOVA, p. 452). On est en présence d'une erreur de transcription lorsque la personne concernée voulait écrire autre chose que ce qu'elle a écrit, lorsqu'elle a commis une erreur d'expression. Tel est le cas par exemple lorsque le revenu imposable est qualifié de fortune ou lorsqu'un nombre a été reporté de manière erronée d'un document dans un autre. En revanche, le fait que l'autorité s'est basée sur un état de fait erroné, non conforme aux pièces du dossier, ou sur une conception juridique inexacte ne constitue généralement pas une erreur de transcription (H. CASANOVA, loc. cit.).

L'élargissement des cas de correction d'erreurs de calcul aux erreurs de transcription s'explique par l'usage aujourd'hui largement répandu des moyens informatiques: les fautes de calcul se produisent rarement; en revanche, les erreurs de transcription sont plus fréquentes, comme les dates

erronées, les chiffres faux, manquants ou en trop, ainsi que les virgules mal placées. De telles erreurs sont faciles à mettre en évidence; c'est pourquoi elles doivent pouvoir être corrigées de la manière la plus simple possible et sans limitation trop stricte dans le temps (P. AGNER / B. JUNG / G. STEINMANN, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Zurich 2001, ch. 1 ad art. 150).

- b) En l'espèce, le recourant soutient que l'erreur constatée est une erreur de taxation et qu'elle ne peut pas être corrigée en application de l'art. 150 LIFD. De son côté, l'autorité intimée a exposé que le taxateur a reporté à tort sur l'avis de taxation 2001 le montant admis en déduction lors de la période fiscale précédente, montant qui avait été repris lors de la récupération des données de l'immeuble, alors qu'il devait reprendre le montant de la déduction forfaitaire effectivement déclaré par le recourant.

Il ressort en effet de l'avis de taxation de la période fiscale 1999/2000 notifié le 11 février 2000 qu'un montant de 35'283 francs avait bien été admis en déduction des revenus de l'année de calcul 1998. C'est ce chiffre figurant dans les données reprises de l'ancienne période fiscale que le taxateur a ainsi reporté sur l'avis de taxation de la période fiscale 2001, au lieu de retenir celui de la déduction forfaitaire déclarée correctement par le recourant le 18 février 2002 et à laquelle il avait droit. Dans la mesure où, en arrêtant la déduction pour frais d'entretien d'immeubles du recourant, l'autorité intimée n'a pas eu la volonté d'accorder 35'283 francs au lieu des 1'590 francs revendiqués, l'on peut sérieusement se demander si l'erreur constatée ne devrait pas être qualifiée d'erreur de transcription. Il n'est toutefois nul besoin de trancher cette question dans la mesure où le recours doit être rejeté pour les motifs suivants.

4. a) La jurisprudence et la doctrine ont 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, le Tribunal fédéral a jugé qu'une taxation incorrecte, déjà entrée en force, pouvait 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. De l'avis du Tribunal fédéral, en effet, le contribuable agit contrairement à la bonne foi en ne rendant pas l'autorité attentive à son erreur. Le Tribunal fédéral a confirmé cette jurisprudence en 1985 en affirmant qu'il était 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. Cette jurisprudence a été saluée par une partie de la doctrine, qui a cependant émis le vœu qu'elle n'aille pas à sens unique, mais soit également

appliquée en faveur du contribuable. 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 (H. CASANOVA, Le rappel d'impôt, RDAF 1999 2<sup>ème</sup> partie p. 13 et les références: Archives 48 p. 188 = RDAF 1980 p. 380 et Archives 55 p. 512).

- b) La Cour observe en l'occurrence que la taxation du 18 avril 2002 contient une erreur essentielle. La déduction pour frais d'entretien d'immeubles à laquelle le recourant a droit s'élève à 1'589 francs, alors que le montant déduit correspond à 35'283 francs. Le revenu soumis à l'impôt fédéral direct le 18 avril 2002 (23'528 francs) représente ainsi moins de la moitié de celui qui résulte de la taxation rectifiée (57'222 francs). Toutefois, l'existence d'une erreur essentielle ne suffit pas encore à justifier la rectification de la taxation en cause. Encore faut-il que cette erreur ait été manifeste, c'est-à-dire reconnaissable pour le recourant. Or celui-ci a fait valoir une déduction de 1'590 francs, soit un montant largement inférieur aux 35'283 francs déduits de son revenu imposable. Un tel écart ne pouvait pas lui échapper. Le recourant soutient qu'il avait cru que sa déclaration avait été modifiée parce que lui-même avait omis de reporter certaines charges lors du passage de la taxation bisannuelle à la taxation annuelle. Les Instructions de taxation accompagnant la formule de déclaration d'impôt lors du changement du système d'imposition dans le temps, précisaient certes que les charges extraordinaires provenant des frais d'entretien d'immeubles pouvaient être portées en déduction du revenu imposable (voir art. 218 LIFD). Toutefois ces frais devaient avoir été subis en 1999/2000, dépasser annuellement le montant forfaitaire et être déduits du revenu imposable de la période fiscale 1999/2000. D'une part, le recourant n'a pas subi de charges extraordinaires pour l'entretien de ses immeubles en 1999/2000 et d'autre part, si elles avaient existé, de telles charges extraordinaires n'auraient pas été prises en compte pour la taxation de la période fiscale 2001, seule période litigieuse. Le recourant ne peut donc se prévaloir des règles particulières liées au passage de la taxation bisannuelle à la taxation annuelle pour expliquer son silence devant la taxation généreuse qui lui a été notifiée pour la période fiscale 2001. Il devait se rendre compte, lorsqu'il a reçu la taxation en question, que le revenu imposable y figurant était manifestement trop bas et ne correspondait pas à la déduction pour frais d'entretien d'immeubles qu'il avait lui-même revendiquée. Non seulement l'erreur de l'autorité intimée est essentielle, mais encore cette erreur est manifeste de sorte que le recourant devait s'en rendre compte d'emblée, et aurait dû rendre l'autorité de taxation attentive à une telle différence. Il s'ensuit que la taxation rectifiée du 15 février 2005 doit être maintenue en application des principes de la bonne foi et de l'interdiction de l'abus de droit.

5. a) [...]

### III. Impôt cantonal (4F 05 185)

6. Le recours, déposé le 3 octobre contre une décision du 14 septembre 2005, l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 50 al. 1 LHID et 180 LICD. Partant, il est recevable s'agissant de l'impôt cantonal.

7. a) En droit cantonal également, les erreurs de calcul et de transcription figurant dans une décision entrée en force peuvent, sur demande ou d'office, être corrigées dans les cinq ans qui suivent la notification par l'autorité qui les a commises; la correction de l'erreur ou le refus d'y procéder peuvent être attaqués par les mêmes voies de droit que la décision (art. 191 LICD ainsi que 52 de loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990: LHID, RS 642.14).

D'autre part, la jurisprudence et la doctrine précitées (consid. 4a) justifiant la modification de décisions entrées en force sur la base du principe de la bonne foi, en particulier de l'interdiction de l'abus de droit, sont également applicables en droit cantonal.

b) En présence de règles similaires, il convient de rejeter le recours déposé au niveau de l'impôt cantonal pour les mêmes raisons que celles développées pour l'impôt fédéral direct (voir consid. 3b et 4b).

401.2.2;401.165