

607 2010-58
607 2010-59

Arrêt du 11 août 2011

PRÉSIDENT DE LA COUR FISCALE

COMPOSITION Président : Hugo Casanova
 Greffière-rapporteure : Elisabeth Rime Rappo

PARTIES **Les époux X., recourants**, représentés par la fiduciaire
 MCM Conseil SA,

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; erreur de
transcription; frais de garde des enfants

Recours du 24 novembre 2010 contre la décision sur réclamation du
9 novembre 2010 relative à l'impôt cantonal et à l'impôt fédéral direct de
la période fiscale 2008

c o n s i d é r a n t e n f a i t

A. Le 16 septembre 2009, dans leur déclaration d'impôt de la période fiscale 2008 remplie par leur fiduciaire, mais sans rapport de représentation, les époux X. ont revendiqué la déduction de 4'000 francs au titre de frais de garde de leur enfant né en 2006. Ils ont produit douze factures de la crèche totalisant 5'097 francs.

Par taxation du 19 novembre 2009, le Service cantonal des contributions ne leur a accordé aucune déduction à ce titre. Cette taxation est entrée en force sans avoir été contestée. L'impôt fédéral direct dû par les époux X. a été arrêté à 2'615 francs sur la base d'un revenu imposable de 107'416 francs, et leur impôt cantonal sur le revenu à 11'029 fr. 05 (avant majoration de l'impôt de base) pour un revenu imposable de 116'926 francs.

B. Le 29 octobre 2010, les époux X. ont requis une rectification de leur taxation de la période fiscale 2008 en application de l'art. 191 al. 1 de la loi sur les impôts cantonaux par l'intermédiaire de leur fiduciaire. Cette dernière a fait valoir que, le 27 octobre 2010, ses clients lui avaient transmis la taxation ordinaire de la période fiscale 2008 datée du 19 novembre 2009; et suite au contrôle de ce document, elle avait constaté que la déduction de 4'000 francs revendiquée sous le code 6.210 pour les frais de garde de leur enfant n'avait pas été prise en compte dans la taxation. La fiduciaire a ajouté que l'une des collaboratrices du Service cantonal des contributions lui avait confirmé par téléphone, le 28 octobre 2010, que la case « Frais de garde des enfants » était bien cochée dans le système informatique et qu'elle ne comprenait pas pourquoi cela n'avait pas été retranscrit sur l'avis de taxation.

Le 9 novembre 2010, le Service cantonal des contributions a considéré la demande de rectification des époux X. comme une réclamation et l'a déclarée irrecevable au motif que celle-ci avait été interjetée en dehors du délai prévu à cet effet et qu'ils n'avaient invoqué aucun motif justifiant la tardiveté de leur intervention.

C. Par acte du 24 novembre 2010, les époux X., toujours représentés par leur fiduciaire, ont interjeté recours en maintenant leurs conclusions. Ils exposent qu'ils se trouvent dans le cas de figure visé par l'art. 191 al. 1 de la loi fiscale cantonale et font grief au Service cantonal des contributions de ne pas avoir tenu compte du tout de cette disposition légale, mais d'avoir uniquement indiqué que le délai pour former réclamation était dépassé.

L'avance de frais fixée à 270 francs par ordonnance du 25 novembre 2010 a été payée dans le délai imparti.

Dans ses observations déposées le 23 décembre 2010, le Service cantonal des contributions relève que "l'interprétation téléphonique ne peut être acceptée comme telle puisque seule une partie des faits est ressortie de cet entretien". Il ajoute, en se référant à une jurisprudence publiée aux Archives de droit fiscal (vol. 55 p. 512), que le taxateur de l'impôt ordinaire n'effectue aucune transcription; tout chiffre qu'il corrige à l'écran fait partie de la taxation et s'il se trompe en corrigeant un montant, il commet une erreur de taxation et non pas une erreur de transcription. Il en va de même pour les erreurs commises lors du choix ou de l'effacement d'un code ordinateur.

Une copie de ces observations a été communiquée aux recourants pour information le 23 décembre 2010.

e n d r o i t

I. Impôt fédéral direct (607 2010-58)

1. a) Bien que la demande de rectification ne concernait que l'impôt cantonal - le droit fédéral en vigueur pour la période fiscale en cause ne prévoyant d'ailleurs pas de déduction pour frais de garde des enfants - l'autorité intimée a expressément indiqué que sa décision valait également pour l'impôt fédéral direct. Dans ces circonstances, il y a lieu de constater que la décision d'irrecevabilité, en tant qu'elle concerne l'impôt fédéral direct, a été rendue par erreur et que la procédure est, sur ce point, sans objet.

b) Il s'ensuit que pour cette partie de la procédure, il n'y a pas lieu de percevoir de frais.

II. Impôt cantonal (607 2010-59)

2. a) Aux termes des art. 191 al. 1 loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1) et 52 loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID; RS 642.14), 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 (art. 191 al. 2 LICD).

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. Contrairement à la procédure de révision, une correction d'erreurs de calcul ou de transcription n'est pas exclue lorsque le requérant aurait pu découvrir immédiatement l'erreur et la faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de diligence. 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. 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 *in* Yersin / Noël [édit.], Commentaire romand de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle 2008, ad art. 150 n. 1 ss; M. ZWEIFEL / H. CASANOVA, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, Zurich - Bâle - Genève 2008, p. 382 ss).

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).

3. a) En l'occurrence, l'autorité intimée a déclaré irrecevable l'intervention des contribuables du 29 octobre 2010 en considérant qu'il s'agissait d'une réclamation. Or, ceux-ci se sont expressément référés à l'art. 191 LICD (correction d'erreurs de calcul et de transcription) et les conditions de recevabilité de leur demande de rectification étaient réalisées. Par conséquent, c'est à tort que l'autorité intimée a rendu un prononcé d'irrecevabilité. Dite autorité s'est toutefois prononcée sur la demande de rectification dans ses observations sur le recours, en indiquant pour quels motifs elle estimait que le taxateur n'avait pas commis d'erreur de transcription ou de calcul. Aussi, la Cour renonce-t-elle, par économie de procédure, à lui renvoyer le dossier pour qu'elle examine si les conditions de fond de l'art. 191 sont réalisées.

b) La taxation litigieuse apparaît clairement erronée dans la mesure où la déduction revendiquée était justifiée par les factures de la crèche fréquentée par l'enfant des recourants. Il ressort de la formule de déclaration d'impôt imprimée et signée par les recourants que celle-ci comporte des annotations manuscrites au crayon à papier apparemment effectuées par le taxateur : sous le code 6.210, le montant déclaré a été coché par l'ajout d'un trait oblique dans la marge comme tous les autres éléments admis. Il semble donc que le taxateur ait admis la déduction revendiquée dans son contrôle manuscrit. Or, celle-ci ne figure pas dans l'avis de taxation, ce qui laisse supposer que cette admission n'a pas été validée à l'écran. Au vu de ces constatations, il semble qu'il ne s'agisse donc pas d'une erreur de taxation dans la mesure où le taxateur a exprimé sa volonté de déduire le montant revendiqué en le cochant à la main sans le modifier, décision entièrement justifiée du reste compte tenu des factures produites à l'appui de la déduction revendiquée. L'on ne saurait y voir non plus une erreur de calcul dès lors que le taxateur n'avait pas à procéder dans ce cas à une opération mathématique. Il convient donc d'examiner si cette erreur peut être qualifiée d'erreur de transcription.

Pour justifier son refus de rectifier la taxation litigieuse, l'autorité intimée se prévaut d'un arrêt du Tribunal fédéral du 24 juillet 1985. Notre Haute Cour fédérale avait jugé que des erreurs commises lors du choix ou de l'effacement d'un code ordinateur et qui ont pour effet l'absence d'impôt sur le bénéfice dans la taxation définitive ne peuvent être rectifiées selon la procédure de l'art. 127 AIFD (ASA 55 p. 512 ss, consid. 1 et 2). On relèvera toutefois que cette jurisprudence de 1985 a été rendue sous l'empire de l'ancien AIFD, lequel ne connaissait que la rectification des erreurs de calcul et non pas celle des erreurs de transcription. Or le droit harmonisé actuel prévoit au contraire que des erreurs de transcription peuvent également être rectifiées. Le législateur a voulu tenir compte ainsi de l'utilisation du traitement informatique des données fiscales (voir FF 1983 III p. 225). Cette réflexion a été reprise par la Commission parlementaire du Canton de Fribourg lorsqu'elle a introduit, avec la loi du 21 juin 1984, la notion d'erreur de transcription dans l'ancien art. 113 de la loi sur les impôts cantonaux (voir procès-verbal de la séance du 11 avril 1984, p. 14). L'on notera au surplus que dans l'arrêt invoqué par l'autorité intimée, le Tribunal fédéral a tout de même admis la correction de la taxation

sur la base de principes généraux du droit tels que ceux de la bonne foi et de l'interdiction de l'abus de droit (consid. 3).

En l'occurrence, le problème est survenu lors de la taxation à l'écran de la déduction pour frais de garde des enfants de 4'000 francs (saisis initialement par lecture optique lors de la réception de la déclaration puis confirmés en procédure de taxation par l'apposition d'une coche sur la formule papier de la déclaration d'impôt). L'erreur commise par le taxateur est une erreur de validation, sur le support informatique, du chiffre accepté dans le formulaire papier. Il en ressort que le taxateur a apparemment voulu écrire autre chose que ce qu'il a fait figurer à l'écran; il a ainsi commis une erreur d'expression et cette erreur doit être rectifiée en application de l'art. 191 LICD.

Partant, le recours est admis.

4. a) En vertu de l'art. 131 al. 1 CPJA, la partie qui succombe supporte les frais de 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).

b) En l'espèce, même si le recours est admis, des frais ne peuvent pas être mis à la charge de l'autorité intimée 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. 199).

c) Aucune indemnité de partie n'a été requise (voir l'art. 137 CPJA).

I 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 en relation avec l'art. 186 LICD

I. Impôt fédéral direct (607 2010-58)

1. Il est constaté que la décision sur réclamation, en tant qu'elle concerne l'impôt fédéral direct, a été rendue par erreur et que la procédure y relative est sans objet.
2. Il n'est pas perçu de frais.

II. Impôt cantonal (607 2010-59)

3. Le recours est admis. Partant, la décision sur réclamation du 9 novembre 2010 est annulée. La taxation du 19 novembre 2009 est rectifiée en ce sens que la déduction de 4'000 francs pour frais de garde des enfants est accordée.
4. Il n'est pas perçu de frais.

L'avance de frais payée par les recourants, par 270 francs, leur est restituée.

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

401.165; 402.138