

Tribunale federale
Tribunal federal

2A.508/2002/elo
{T 0/2}

Arrêt du 4 avril 2003
Ile Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Wurzbürger, Président,
Betschart et Yersin.
Greffière: Mme Kurtoglu-Jolidon.

Parties
X. _____, recourante,
représentée par Me Henri Carron, avocat, rue de
Venise 3B, case postale 1472, 1870 Monthey 2,

contre

Service cantonal des contributions du canton du Valais, bâtiment Planta 577, avenue de la Gare 35,
1951 Sion,
Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais, Palais du Gouvernement,
case postale, 1951 Sion.

Objet
Impôt fédéral direct 1993/1994,

recours de droit administratif contre la décision de la Commission cantonale de recours en matière
fiscale du canton du Valais du 23 janvier 2002.

Faits:

A.
X. _____, née en 1919, a déposé, le 29 juillet 1993, sa déclaration d'impôt en matière d'impôts
cantonaux, communaux et d'impôt fédéral direct pour la période de taxation 1993/1994.

La rubrique 14 de la déclaration d'impôt, relative au "Revenu provenant de successions non
partagées ou d'autres masses de biens", portait l'indication "H. X. _____ I et II (Net) porté sous
Imm.". La contribuable indiquait ainsi que les revenus de l'hoirie X. _____ figuraient sous le chiffre
12 de sa déclaration, soit la rubrique "Immeubles". Celle-ci mentionnait un revenu de 193'951 fr. pour
1991 et de 154'351 fr. pour 1992. Selon cette déclaration, le revenu imposable pour l'impôt fédéral
direct était de 203'600 fr.

B.
Par décision de taxation du 21 décembre 1993 pour les impôts cantonaux, communaux et pour
l'impôt fédéral direct 1993/1994, la Commission d'impôt de district pour la commune de Martigny (ci-
après: la Commission d'impôt) a fixé la moyenne annuelle du revenu des immeubles à 13'500 fr. Elle
n'a imposé aucun montant comme revenu provenant de successions non partagées. Le revenu
imposable pour l'impôt fédéral direct pour la période en cause se montait à 43'109 fr.

C.
Par courrier du 22 juillet 1996, la Commission d'impôt a informé X. _____ qu'à la suite d'une erreur
de calcul et de transcription, les revenus provenant de l'hoirie X. _____, soit un montant de
180'451 fr. pour 1991, et 140'851 fr. pour 1992, n'avaient pas été repris dans la décision de taxation
du 21 décembre 1993. Par conséquent, une nouvelle taxation allait lui être notifiée.

La nouvelle décision de taxation du 31 juillet 1996 comprenait, outre le revenu d'immeubles de 13'500
fr., un "Revenu de successions" moyen d'un montant de 160'651 fr. Le revenu imposable pour l'impôt
fédéral direct se montait ainsi à 203'760 fr. La Commission d'impôt a rejeté la réclamation de
X. _____ contre cette nouvelle taxation par décision du 30 mai 2001.

D.
Statuant sur recours le 23 janvier 2002, la Commission cantonale de recours en matière fiscale du

canton du Valais (ci-après: la Commission de recours) a confirmé la décision sur réclamation. Elle a considéré, en substance, que l'erreur de l'autorité de taxation était grossière et qu'elle n'avait pu échapper à la contribuable. En effet, malgré son âge, la recourante exerçait encore une activité lucrative dépendante ce qui attestait de ses bonnes facultés. En outre, elle-même avait déclaré les revenus de l'hoirie dans sa déclaration d'impôt et elle avait déjà été taxée, lors de périodes fiscales précédentes, sur sa part de ces revenus, de sorte qu'elle ne pouvait prétendre croire que lesdits revenus seraient taxés directement auprès de l'hoirie.

E.

Agissant par la voie du recours de droit administratif, X. _____ demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, de dire que la décision de la Commission de recours du 23 janvier 2002 relative à l'impôt fédéral direct est annulée. Elle prétend qu'en raison de son grand âge et de son ignorance du droit fiscal, elle n'avait pas remarqué l'erreur commise par l'autorité de taxation. Ce d'autant plus que cette autorité, en violation de son obligation, ne lui avait pas signalé les modifications apportées à sa déclaration d'impôt dans la décision du 21 décembre 1993. Elle croyait que, comme cela arrive dans la pratique, lesdites autorités avaient maintenu l'imposition auprès de l'hoirie. De toute façon, selon elle, il ne s'agit pas d'une erreur mais d'une mauvaise appréciation des faits et du droit qui ne permettrait pas de procéder à un rappel d'impôt ou à une rectification.

La Commission de recours conclut au rejet du recours. Le Service des contributions du canton du Valais renvoie à ses observations présentées devant la Commission de recours et conclut au rejet du recours. L'Administration fédérale des contributions conclut dans le même sens.

Le Tribunal fédéral considère en droit:

1.

1.1 Déposé en temps utile et dans les formes prescrites par la loi contre une décision rendue par une autorité judiciaire statuant en dernière instance cantonale et fondée sur le droit public fédéral, sans qu'aucune des exceptions prévues aux art. 99 à 102 OJ ne soit réalisée, le présent recours est recevable en vertu des art. 97 ss OJ, ainsi que de la règle particulière de l'art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), entrée en vigueur le 1er janvier 1995, et de celle de l'art. 112 al. 1 de l'arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt fédéral direct (ci-après: AIFD ou l'arrêté concernant l'impôt fédéral direct; RO 56 2021), en vigueur jusqu'au 31 décembre 1994.

1.2 Le recours de droit administratif peut être formé pour violation du droit fédéral, y compris l'abus ou l'excès du pouvoir d'appréciation (art. 104 lettre a OJ). Le Tribunal fédéral vérifie d'office l'application du droit fédéral, sans être lié par les motifs invoqués par les parties. En revanche, lorsque le recours est dirigé, comme en l'espèce, contre la décision d'une autorité judiciaire, le Tribunal fédéral est lié par les faits constatés dans la décision, sauf s'ils sont manifestement inexacts ou incomplets, ou s'ils ont été établis au mépris de règles essentielles de procédure (art. 104 lettre b et 105 al. 2 OJ).

2.

Est seule litigieuse, la question de savoir si la Commission d'impôt pouvait, par sa décision de taxation du 31 juillet 1996, corriger l'erreur figurant dans la décision de taxation du 21 décembre 1993 pour la période fiscale 1993/1994 qui était entrée en force.

2.1 La décision en cause porte sur l'impôt fédéral direct de la période de taxation 1993/1994. Elle est soumise à l'arrêté concernant l'impôt fédéral direct, en vigueur jusqu'au 31 décembre 1994, s'agissant de l'application de règles de droit matériel concernant la correction d'erreurs de calcul et l'entrée en force d'une décision fiscale. En effet, la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, entrée en vigueur le 1er janvier 1995, qui ne contient pas de disposition transitoire à ce sujet, ne s'applique qu'aux impôts des périodes de taxation 1995-1996 et suivantes. L'art. 150 LIFD, invoqué par la recourante n'entre, dès lors, pas en considération dans le présent litige. C'est au regard de l'art. 127 AIFD - dont les conditions d'application, sous réserve du délai, sont d'ailleurs sensiblement identiques - que celui-ci doit être résolu.

2.2 A l'exception des cas de rectification d'erreurs de calcul (art. 127 AIFD) et de soustraction fiscale (art. 129 ss AIFD), l'arrêté concernant l'impôt fédéral direct ne prévoit pas la possibilité de modifier les décisions et prononcés entrés en force des autorités fiscales (art. 127 al. 3 AIFD). Toutefois, dans une jurisprudence constante (ATF 111 Ib 209 consid. 1 p. 210; Archives de droit fiscal suisse 70 p. 755; 55 p. 512; 48 p. 188 et la jurisprudence citée; cf. aussi Ernst Käzig/Urs R. Behnisch, Die direkte Bundessteuer, IIIème partie, 2ème édition, n. 11-34 ad art. 126, p. 358 ss), le Tribunal fédéral a admis que, même en l'absence de dispositions légales expresses, les décisions fiscales entrées en force d'autorités inférieures puissent faire l'objet d'une révision par analogie à la procédure prévue aux articles 136 ss OJ. Les cas de révision prévus par la jurisprudence le sont essentiellement en faveur du contribuable. Le Tribunal fédéral a toutefois également admis le principe d'une révision au

détriment du contribuable. Celle-ci n'est toutefois autorisée qu'avec une grande retenue et à la condition que les intérêts légitimes du contribuable soient sauvegardés, car celui-ci devrait pouvoir compter, en principe, sur la

force de la chose jugée des taxations le concernant, en particulier sur celle des éléments imposables et des montants d'impôts qui y sont fixés. En revanche, la modification d'une taxation entrée en force ne se heurte à aucune objection lorsque le respect du principe de la sécurité du droit pourrait ouvrir la porte à un abus de droit. Comme le Tribunal fédéral l'a admis (Archives 48 p. 188, A.316/1977), une taxation erronée peut être modifiée au détriment du contribuable, lorsque l'erreur des autorités fiscales est manifeste et pouvait être reconnue sans autre par le contribuable. Lorsque, par inadvertance, l'autorité n'a pas pris en compte des faits importants qui ressortent du dossier (art. 136 lettre d OJ), une révision de la taxation au détriment du contribuable se justifie pour autant qu'il s'agisse d'une omission évidente dont le contribuable doit s'apercevoir spontanément (Archives 48 p. 188, A.316/1977). Ainsi, celui-ci ne saurait faire appel à l'autorité de la chose jugée d'une taxation à l'encontre du principe de la confiance, selon lequel les destinataires de décisions et prononcés des autorités doivent les interpréter et les comprendre également avec loyauté.

2.3 Bien que la recourante le conteste, la Commission d'impôt a bel et bien commis une erreur, comme cela ressort de la décision attaquée. La Commission de recours, après avoir examiné le dossier fiscal de la recourante, a relevé que le fonctionnaire avait inscrit sur la déclaration d'impôt, sous la rubrique 14, "Revenu provenant de successions non partagées ou d'autres masses de biens", 180'451 fr. pour 1991 et 140'851 fr. pour 1992 comme revenu provenant de l'hoirie. Toutefois, ce fonctionnaire avait oublié de reporter le montant moyen de ces deux années, soit 160'651 fr., dans la colonne prévue à cet effet, après l'avoir déduit de la rubrique 12 "Immeubles" dans laquelle la recourante l'avait indiqué à tort. Or, ce sont les éléments mentionnés dans cette colonne qui servent à calculer le revenu imposable. Ce n'était qu'ultérieurement que le montant en cause y avait été réintroduit. Le Tribunal fédéral est lié par ces constatations.

2.4 Selon les faits susmentionnés, il s'agit non pas d'une erreur de calcul proprement dit, dont il est question à l'art. 127 AIFD, mais plutôt d'une erreur de report. Toutefois, comme on l'a vu ci-dessus (consid. 2.2), l'art. 127 AIFD ne doit pas être pris au sens littéral mais permet une interprétation raisonnable et conforme à son but. Ainsi, une erreur de report peut être corrigée si elle est manifeste et peut être reconnue d'emblée par le contribuable.

2.5 En l'espèce, le revenu imposable total était de 43'109 fr. selon la décision de taxation du 21 décembre 1993, alors que, selon la déclaration signée par la contribuable, ce même revenu se montait à 203'760 fr. La recourante prétend qu'elle n'a "pas compris grand chose aux décisions et modifications" opérées par la Commission d'impôt. Elle signale tout d'abord qu'elle est âgée et peu versée dans la fiscalité. Cependant, pas plus l'âge que l'ignorance du droit fiscal ne devaient l'empêcher de constater que son revenu imposable était presque cinq fois inférieur à ce qu'il aurait dû être selon les éléments déclarés. En outre, malgré son âge, la recourante devait encore posséder toutes ses facultés puisqu'elle était employée de l'entreprise familiale pour laquelle elle effectuait des travaux de secrétariat.

Quant à l'argument selon lequel la recourante pouvait avoir pensé que l'autorité de taxation avait imposé les revenus provenant de l'hoirie directement auprès de celle-ci, et non auprès des héritiers, il n'est pas convaincant. En effet, la recourante avait déjà déclaré sa part des revenus de l'hoirie dans ses déclarations d'impôt précédentes et elle avait été imposée sur ceux-ci. Elle avait d'ailleurs mentionné ces revenus dans sa déclaration 1993-1994, mais sous une fausse rubrique. Elle connaissait donc les règles d'imposition en la matière ou pouvait tout au moins les déduire de la façon dont elle avait été imposée les années précédentes. Au demeurant, l'hoirie n'étant pas un sujet fiscal pour l'impôt fédéral direct, les revenus en provenant sont régulièrement imposés chez les héritiers, sous la rubrique 14 de la déclaration des personnes physiques, précisément intitulée "Revenu provenant de successions non partagées ou d'autres masses de biens". La recourante invoque en vain une prétendue pratique qui dérogerait à la loi.

Au vu de ce qui précède, la recourante devait se rendre compte, lorsqu'elle a reçu la décision de taxation du 21 décembre 1993, que le revenu imposable y figurant était manifestement trop bas et ne correspondait pas aux éléments qu'elle-même avait déclarés.

2.6 La recourante soutient, en outre, qu'on ne peut pas lui reprocher de n'avoir pas remarqué cette erreur puisque la Commission d'impôt a elle-même violé l'obligation découlant de l'art. 131 LIFD qui l'oblige, si la taxation s'écarte de la déclaration, à motiver brièvement la modification. Or, la recourante n'a jamais reçu une telle motivation.

Selon l'art. 95 AIFD, et non l'art. 131 LIFD (cf. supra consid. 2.1):

"(...) Si la taxation s'écarte de la déclaration, la modification sera motivée brièvement, à moins que le contribuable n'en ait déjà été informé au cours des opérations de taxation."

La motivation de la modification peut être succincte et donnée sous forme de chiffres sans grandes explications. La décision de taxation du 21 décembre 1993 remplissait ces conditions puisqu'elle énumérait et chiffrait tous les postes pris en considération, ce qui permettait à la recourante d'identifier et d'apprécier d'éventuelles différences par rapport à sa déclaration. Au surplus, la Commission d'impôt ayant commis une erreur à son insu, elle ne pouvait pas informer expressément la recourante de la "modification" en cause. Le grief est donc infondé.

2.7 Quant aux contradictions invoquées par la recourante entre les explications de la Commission d'impôt et celle du Service des contributions, elles sont sans importance. En effet, la Commission d'impôt a indiqué que le fonctionnaire en charge du dossier avait oublié de reporter la moyenne annuelle des revenus provenant de l'hoirie dans la colonne prévue à cet effet, alors que le Service des contributions a retenu que l'employé avait omis d'entrer le montant en cause dans le système informatique lors des opérations d'enregistrement. Quelle que soit la version retenue, on arrive à la conclusion qu'il y a eu une erreur de report. La Commission de recours a d'ailleurs mentionné dans son arrêt cette différence dans les explications des autorités concernées. Elle a consciencieusement analysé le dossier fiscal de la recourante et s'est ralliée à la version de la Commission d'impôt.

2.8 En conclusion, l'erreur de l'autorité de taxation était manifeste et la recourante devait s'en rendre compte d'emblée. Le principe de la sécurité du droit doit donc s'effacer en faveur de ceux d'une application correcte de la loi et de la bonne foi selon lequel la recourante aurait dû rendre l'autorité de taxation attentive à son erreur.

3.

Il résulte de ce qui précède qu'entièrement mal fondé, le recours doit être rejeté. Succombant, la recourante doit supporter un émolument judiciaire (art. 156 al. 1 OJ). Il n'est pas alloué de dépens (art. 159 al. 1 OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:

1.

Le recours est rejeté.

2.

Un émolument judiciaire de 3'000 fr. est mis à la charge de la recourante.

3.

Le présent arrêt est communiqué en copie au mandataire de la recourante, au Service cantonal des contributions et à la Commission cantonale de recours en matière fiscale du canton du Valais, ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions, Division juridique de l'impôt fédéral direct.

Lausanne, le 4 avril 2003

Au nom de la IIe Cour de droit public

du Tribunal fédéral suisse

Le président: La greffière: