

*ATC (Cour de droit fiscal) du 21 mai 2024 - F1 24 36***Procédure de contestation de la réduction pour impôt confiscatoire**

- Distinction entre nullité et annulabilité (consid. 2).
- Délai pour former réclamation contre la réduction pour impôt confiscatoire (consid. 3 et 4).

Verfahren zur Anfechtung der Herabsetzung der konfiskatorischen Steuer

- Unterscheidung zwischen Nichtigkeit und Anfechtbarkeit (E. 2).
- Frist für die Einsprache gegen die Herabsetzung der Konfiskationssteuer (E. 3 und 4).

Faits (extraits)

A. Par décision du 4 août 2022 notifiée le 8, le Service cantonal des contributions (SCC) a procédé à la taxation de X., domiciliée à A., concernant les impôts fédéraux (IFD), cantonaux et communaux (ICC) 2020. [...] Le bordereau cantonal arrêta l'impôt sur la fortune à 24'237 fr. 50 après déduction d'un montant de 14'327 fr. 50 au titre de « réduction due au caractère confiscatoire de l'impôt sur la fortune » (cf. la rubrique correspondante sur le bordereau).

B. Le 9 septembre 2022, l'administration communale de A. a émis le bordereau d'impôt communal relatif à cette même période fiscale. L'impôt communal sur la fortune s'élevait à 46'386 fr. et une réduction de 1 fr. 82 au titre d'impôt confiscatoire était octroyée. Un nouveau bordereau communal (mentionnant une date inchangée) a été notifié le 16 septembre 2022, après que la fiduciaire du contribuable eut signalé téléphoniquement au préposé communal certaines inexactitudes. Ce bordereau corrigé indiquait une réduction pour impôt confiscatoire s'élevant désormais à 18'193 francs.

C. Le 20 septembre 2022, la contribuable a élevé réclamation à l'encontre des bordereaux cantonal et communal et simultanément formé, dans la même écriture, une demande de correction de calcul. Justifiant la recevabilité de son écriture, elle a soutenu que le montant total de la réduction accordée par les autorités fiscales ne pouvait être connu qu'à réception des deux bordereaux, de sorte que le délai de réclamation ne pouvait commencer à courir avant la notification de la décision d'impôt communal. Cela constituait un sérieux motif l'ayant

empêchée de présenter la réclamation dans le délai légal de 30 jours. [...]

Par décision du 28 septembre 2022 restée inattaquée, le SCC a rejeté la demande de rectification au motif que l'éventuelle erreur invoquée par la contribuable était d'ordre matériel.

Par décision séparée du même jour, le SCC a déclaré la réclamation irrecevable. La décision de taxation n'avait pas été attaquée dans le délai légal de 30 jours, de sorte qu'elle était entrée en force, sans qu'il existât un motif de restitution. Les impôts communaux se percevaient, en effet, sur les mêmes bases et avec les mêmes défalctions que les impôts cantonaux correspondants. Leur montant était dès lors connu au plus tard à réception du bordereau d'impôt cantonal.

D. Par mémoire du 26 octobre 2022, X. a requis la Commission de recours en matière fiscale (CCR) de constater la nullité de la décision d'irrecevabilité et de renvoyer la cause au SCC pour décision sur le fond. Subsidiairement, elle a conclu à ce que le SCC, puis la commune, émettent de nouveaux bordereaux 2020 conformes au droit. A l'appui de ses conclusions, elle maintient en substance que la non-réception de la taxation communale l'avait empêchée d'agir en temps utile et observe que l'envoi d'un deuxième bordereau communal rectifié montrait que calculer l'impôt communal ne relevait pas de l'évidence.

Considérants (extraits)

2. La recourante conclut à la nullité de la décision d'irrecevabilité. La nullité ne frappe cependant que les décisions affectées des vices les plus graves, manifestes ou du moins facilement décelables et pour autant que sa constatation ne mette pas sérieusement en danger la sécurité du droit (ATF 148 IV 445 consid. 1.4.2). La mauvaise application des règles en matière de recevabilité de la réclamation dont argue implicitement la recourante ne revêt assurément pas un degré de gravité et d'évidence justifiant de recourir au mécanisme, exceptionnel, de la nullité plutôt qu'à celui de l'annulabilité.

3. La recourante reproche au SCC d'avoir jugé sa réclamation tardive. Elle soutient que le délai de 30 jours pour se plaindre d'une application

erronée de la réduction pour imposition confiscatoire commençait à courir « le jour où le contribuable est au fait de ses impôts cantonaux et communaux », donc à réception du bordereau communal. Dans une argumentation à caractère subsidiaire, elle excipe d'un motif d'empêchement.

3.1 Le contribuable peut adresser à l'autorité de taxation – à savoir, pour les contribuables dépendants, au SCC (cf. art. 218 al. 1 LF) – une réclamation écrite contre la décision de taxation dans les 30 jours qui suivent sa notification (art. 139 al. 1 LF). Il s'agit d'un délai péremptoire qui ne peut être prolongé (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2C_372/2016 - 2C_374/2016 du 7 juin 2016 consid. 3.3.1), mais être restitué si le contribuable établit qu'ensuite de service militaire, de maladie, d'absence du pays ou d'autres motifs sérieux, il a été empêché de présenter sa réclamation en temps utile et qu'il l'a déposée dans les trente jours dès la disparition de l'empêchement (art. 140 al. 3 LF).

3.2 La LF ne contient aucune disposition relative à la réduction pour impôt confiscatoire. Ce mécanisme est exclusivement régi par l'ordonnance mentionnée sous lettre C de l'arrêt (cf. art. 1 de l'Ordonnance), prise en application de la clause toute générale de l'art. 243 LF. L'art. 2 al. 1 de l'Ordonnance prévoit que les contribuables assujettis à l'impôt de manière illimitée dont les impôts cantonaux et communaux sur la fortune et sur le rendement net de la fortune dépassent 20 pour cent du revenu net imposable ont droit à une réduction d'impôt. La réduction correspond à la différence entre les impôts cantonaux et communaux sur la fortune et sur le rendement net de la fortune, et le 50 pour cent du rendement net de la fortune. Une franchise de 10'000 fr. est appliquée à la réduction totale à répartir à raison de moitié entre l'impôt cantonal sur la fortune et l'impôt communal sur la fortune. Une imposition minimale de la moitié de l'impôt sur la fortune subsiste dans tous les cas. L'art. 2 al. 5 de l'Ordonnance précise que le rendement net de la fortune correspond au rendement brut de la fortune diminué des frais d'acquisition au sens de l'art. 28 LF. Aux termes de l'art. 2 al. 6 de l'Ordonnance, la réduction d'impôt est répartie proportionnellement entre le canton et les communes.

Même si l'Ordonnance ne le dit pas expressément, le mécanisme est en pratique appliqué d'office par le SCC (cf. PONCE, *Le bouclier fiscal in RF 78/2023 p. 542*), ce qui n'a pas toujours été le cas. En effet, selon

l'art. 2 al. 4 de l'Ordonnance en vigueur jusqu'au 31 décembre 2011, il appartenait au contribuable de déposer une demande dans les 90 jours dès l'entrée en force de la taxation.

3.3 Selon l'art. 176 LF, les impôts communaux se perçoivent sur les mêmes bases et avec les mêmes défalctions que les impôts cantonaux correspondants (al. 1). Les décisions prises pour l'impôt cantonal en matière d'assujettissement, de taxation, de rappel d'impôt, de procédure et d'amendes sont également valables pour l'impôt communal (al. 2). Ainsi, du moment où l'autorité de taxation fixe les facteurs d'imposition, les impôts communaux peuvent être calculés arithmétiquement sur la base des taux applicables en vigueur (cf. la calculatrice d'impôts mise à disposition par le SCC sur son site internet [...]). De ce fait et contrairement à ce que soutient la recourante, il est possible d'examiner si un droit à la réduction pour impôt confiscatoire existe et, le cas échéant, de déterminer la déduction à laquelle le contribuable peut prétendre, avant même que le bordereau communal soit notifié. En l'espèce, la décision de taxation du 4 août 2022 a expressément fixé la part de réduction pour impôt confiscatoire sur l'impôt cantonal. Si elle pensait ne pas disposer de tous les éléments nécessaires à la compréhension, respectivement à la vérification du calcul de réduction, il appartenait à la recourante de former réclamation dans les 30 jours suivant sa notification, intervenue le 8, conformément à la voie de droit qui lui avait été indiquée. Elle s'en est toutefois abstenue sans que l'on puisse considérer qu'elle ait été empêchée d'agir pour l'un des motifs visés par l'art. 140 LF.

3.4 En conséquence, la réclamation du 20 septembre 2022 se révèle effectivement tardive en tant qu'elle conteste la réduction sur l'impôt cantonal sur la fortune fixée dans la décision du 4 août 2022. L'irrecevabilité statuée par le SCC échappe sur ce point à la critique.

4. La recourante observe que sa réclamation du 20 septembre 2022 ne concernait pas uniquement l'impôt cantonal, mais qu'elle visait également l'impôt communal. Dans sa décision sur réclamation, le SCC semble partir de l'idée que la réclamation était irrecevable vu l'art. 176 LF mentionné précédemment. Cette appréciation ne saurait être suivie. L'Ordonnance est, en effet, totalement muette sur les modalités formelles de mise en œuvre du mécanisme de réduction pour impôt confiscatoire et sur les possibilités de contestation à disposition du contribuable. A cela s'ajoute que la part de réduction relative à

l'impôt communal sur la fortune ne ressortait pas de la décision du 4 août 2022, qui ne détaillait pas non plus le calcul de l'impôt confiscatoire ni ne spécifiait la part de réduction qui serait appliquée à l'impôt communal. En pareilles circonstances, l'on ne saurait valablement retenir, sauf à tomber dans le déni de justice formel prohibé par l'art. 29 al. 1 Cst., que la recourante devait, sous peine de forclusion, contester la part de réduction sur l'impôt communal sur la fortune – qui figurait pour la première fois sur le bordereau communal – dans le cadre de la réclamation ouverte contre la décision du 4 août 2022 déjà. La réclamation du 20 septembre 2022 contre le bordereau communal ayant été formée en temps utile, il revenait au SCC (qui pourvoit de fait à l'application de l'Ordonnance) de la trancher en tant qu'elle contestait la part de réduction sur l'impôt communal sur la fortune.

5.

5.1 En définitive, la décision d'irrecevabilité litigieuse doit être annulée en tant qu'elle concerne l'impôt communal. En la matière, l'affaire est renvoyée au SCC pour décision de fond. L'irrecevabilité est en revanche confirmée en tant qu'elle vise la réduction de l'impôt cantonal sur la fortune (art. 150 al. 3 LF, 80 al. 1 let. e et 60 al. 1 LPJA).