

TCVS A1 04 208

ACDP du 11 février 2005 X. c. Commission cantonale de recours en matière fiscale

Accord entre le contribuable et le fisc sur des facteurs prêtant à discussion

- Admissibilité, en droit public, d'un accord transactionnel qui, lorsqu'il est conclu entre le fisc et le contribuable ne peut équivaloir à une remise totale et partielle d'impôt, sauf si une base légale prévoit cette solution. Ne nécessitent, en revanche, pas une base légale expresse les accords de ce genre qui portent uniquement sur des facteurs prêtant à discussion (consid. 2).
- Interprétation d'un accord de ce genre au vu du procès-verbal de taxation établi ensuite (consid. 3).

Vereinbarung zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Fiskus über Bemessungsfaktoren

- Zulässigkeit einer Einigung im öffentlichen Recht, die, sofern sie zwischen Fiskus und Steuerpflichtigem abgeschlossen worden ist, keinen vollständigen oder teilweisen Steuererlass bewirken kann, ausser es liege dazu eine gesetzliche Grundlage vor. Vereinbarungen, deren Inhalt sich ausschliesslich auf behauptete Bemessungsfaktoren bezieht, benötigen im Gegenzug keiner ausdrücklichen gesetzlichen Grundlage (E. 2).
- Auslegung einer entsprechenden Einigung aufgrund des anschliessend durchgeführten Schriftenwechsels (E. 3).

Faits

A. X. exploite en raison individuelle une entreprise de maçonnerie. Dans sa déclaration en vue de la période fiscale 1999/2000, il a fait valoir, pour les années de calcul 1997 et 1998 de cette période, des pertes respectives de 345'324 fr. et de 21'492 fr. (183'408 fr. en moyenne annuelle) essuyées dans l'exercice de son activité indépendante. Compte tenu des autres facteurs d'imposition, dont une rente AVS moyenne de 35'820 fr., il déclarait un revenu annuel net négatif (- 147'609 fr.). Dans sa taxation du 10 décembre 1999 pour ladite période fiscale, la Commission d'impôt de district pour la commune de B. (CID) a cependant imputé au contribuable, pour l'année de calcul 1997, un gain immobilier non déclaré de 534'000 fr. et, en conséquence, un revenu d'activité indépendante positif de 188'676 fr. (gain immobilier de 534'000 fr. moins perte commerciale de 345'324 fr.). Compte tenu de la perte de 21'492 fr. admise pour l'exercice 1998, de la rente AVS susvisée, d'une déduction pour impôts fonciers de 10 fr. et des déductions personnelles, le revenu net imposable de la période fiscale 1999/2000 était fixé à 115'612 fr. pour les impôts cantonaux et communaux et à 112'002 fr. pour l'impôt fédéral direct.

En procédure de réclamation, X. a objecté que le montant précité de 534'000 fr. était un gain immobilier privé, non soumis aux impôts ordinaires sur le revenu. Par écriture du 17 novembre 2000, la CID lui a proposé d'arrêter son revenu imposable à «fr. 0», avec pour conséquence l'annulation des impôts cantonaux, communaux et fédéraux 1999 et 2000 et, en corollaire, la suppression de la remise d'impôt partielle par ailleurs consentie le 2 octobre précédent pour ces années. Le contribuable a accepté cette proposition, le 21 novembre suivant. Le procès-verbal de taxation établi en exécution de cet accord le 14 décembre 2000, et communiqué le 20 décembre suivant, fait état d'un revenu net moyen (avant déductions personnelles) de montant nul. Le revenu moyen de 35'820 fr. provenant de la rente AVS y était en effet exactement compensé par une perte moyenne de 35'810 fr. sur l'exercice de l'activité indépendante et

par la déduction de 10 fr. relative aux impôts fonciers. Après soustraction des déductions personnelles, le revenu imposable était arrêté à - 3790 fr. pour les impôts cantonaux et communaux et à - 7'400 fr. pour l'impôt fédéral direct. Ce procès-verbal de taxation n'a pas été contesté.

B. Dans sa déclaration en vue de la période fiscale subséquente 2001/2002, X. a fait valoir une perte reportée de 147'609 fr. correspondant à la différence entre la perte moyenne qu'il avait déclarée lors de la précédente période fiscale et celle de 35'810 fr. seule prise en considération par la CID dans le procès-verbal du 14 décembre 2000.

Procédant à la taxation de X. pour cette période fiscale 2001/2002, la CID a refusé la déduction de cette perte reportée et fixé le revenu de l'activité indépendante à 1'839 fr. pour l'année de calcul 1999 et à 22'983 fr. pour l'année de calcul 2000. Compte tenu de la rente AVS et de diverses déductions, le revenu imposable se montait à 40'581 fr. en matière cantonale et communale et à 37'981 fr. pour l'impôt fédéral direct. Cette taxation a été confirmée par une décision sur réclamation du 26 novembre 2003.

C. Par acte du 22 décembre 2003, X. a recouru à la Commission cantonale de recours en matière fiscale (CCR) contre cette décision sur réclamation. Il demandait la prise en compte des pertes commerciales non absorbées de la précédente période, reportées dans la déclaration 2001/2002. Il affirmait avoir accepté la proposition de taxation de la CID pour la période 1999/2000 en étant «persuadé que les pertes non prises en considération seraient reportées la période suivante». Il affirmait dès lors être en droit de demander, pour la période 2001/2002, le report des pertes non compensées précédemment.

La CCR a rejeté le recours, le 18 juin 2004, tant pour les impôts cantonaux et communaux que pour l'impôt fédéral direct. Elle a retenu que l'accord concrétisé par le procès-verbal de taxation du 14 décembre 2000 résultait de l'acceptation par le recourant d'une proposition simple et claire - et, partant, non viciée - de l'autorité fiscale. Comme cet accord était censé appréhender la totalité des pertes fiscales reconnues de la période 1999/2000, il n'était plus possible de prétendre à une déduction à ce titre lors de la période suivante.

D. Contre cette décision qui lui a été communiquée le 23 septembre 2004, X. a recouru céans, le 25 octobre suivant. Il requiert, comme précédemment, la prise en compte d'une perte reportée moyenne de 147'609 fr., avec suite de frais. Il soutient qu'il n'était pour lui pas «imaginable», lors de la conclusion de l'accord pour la

période fiscale 1999/2000, de renoncer au report des pertes non absorbées de cette période.

Le Service cantonal des contributions et la CCR proposent le rejet du recours, avec suite de frais.

Droit

(...)

2. a) En procédure administrative, comme en procédure civile, les parties ont la maîtrise de l'objet de litige (maxime de disposition). Elles peuvent, en particulier, mettre un terme au litige par une transaction, judiciaire ou extra-judiciaire (P. Moor, *Droit administratif*, vol. II, 2^e éd., n° 5.7.4.1, p. 686/687; F. Gygi, *Bundesverwaltungsrechtspflege*, 2^e éd., p. 199/200 et 203/204). La transaction peut cependant être invalidée en cas de vice du consentement (B. Knapp, *Précis de droit administratif*, 4^e éd., n° 2084).

b) Cette transaction est assimilable à un contrat de droit administratif, soit à un accord de manifestations de volonté portant sur une tâche publique, ayant force obligatoire et soumis au droit public (A. Grisel, *Traité de droit administratif*, vol. I, p. 445). En matière fiscale, un semblable contrat est soumis à l'exigence d'une base légale lorsque le fisc consent au contribuable une remise d'impôt, totale ou partielle, car il allège la charge d'un administré sans faire bénéficier tous les autres de la même faveur et compromet ainsi l'égalité de traitement. Il n'est en revanche pas assujéti à cette exigence lorsque le fisc s'entend avec le contribuable sur le sort de facteurs qui prêtent à discussion (A. Grisel, *op. cit.*, p. 451/452 et la jurisprudence citée, en part. *Archives de droit fiscal suisse* vol. 41, p. 31; P. Moor, *op. cit.*, vol. II, 2^e éd., n° 3.2.1.1, p.385).

3. a) Tel est le cas, en l'occurrence, où l'accord entre le fisc et X. visait à régler le sort du gain immobilier de 534'000 fr., que la CID considérait comme un revenu d'activité indépendante, alors que le contribuable y voyait un gain non commercial échappant aux impôts ordinaires sur le revenu. Les parties ne s'accordent cependant pas sur la portée de cet accord. Pour l'autorité de taxation, celui-ci revenait à n'admettre la déductibilité des pertes commerciales que dans la mesure nécessaire à la compensation des revenus nets de la période fiscale 1999/2000, en contrepartie de l'abandon d'imposition du gain immobilier. X. dit pour sa part n'avoir pas «imaginé» que l'accord puisse aboutir à la renonciation à une partie des pertes.

b) En droit public comme en droit privé, une manifestation de volonté doit s'interpréter conformément au principe de la confiance, c'est-à-dire selon le sens que son destinataire pouvait et devait de bonne foi lui attribuer, en fonction des circonstances qu'il connaissait ou devait connaître (P. Moor, op. cit., vol. I, 2^e éd., n° 5.3.5, p. 435/436, et vol. II, 2^e éd., n° 3.2.4.1, p. 398).

c) La proposition de la CID du 17 novembre 2000, acceptée par le contribuable le 21 novembre suivant, ne portait que sur le résultat final de la taxation (revenu imposable nul) et n'indiquait pas par quel calcul l'autorité de taxation parvenait à ce résultat, si bien que la manifestation de volonté de cette autorité manquait effectivement de clarté. Le procès-verbal de taxation du 14 décembre 2000, dressé en exécution de cet accord, lève toutefois l'incertitude à ce sujet, puisqu'il n'admet de pertes commerciales pour les exercices 1997 et 1998 que dans la mesure nécessaire à la compensation des revenus de X. Assisté d'un mandataire professionnel, l'intéressé devait donc comprendre que la proposition de la CID, telle que la concrétisait le procès-verbal du 14 décembre 2000, consistait en l'abandon par le fisc de l'imposition (au titre des impôts ordinaires sur le revenu) du bénéfice immobilier de 534'000 fr., en contrepartie de la renonciation par le contribuable à une part des pertes commerciales déclarées. Il incombait à l'administré, s'il lui restait un doute à ce sujet, de requérir des éclaircissements à réception de ce procès-verbal, intitulé «taxation ordinaire» et sujet en conséquence à réclamation ou recours. En l'absence de toute contestation ou demande d'éclaircissement dans le délai de réclamation, cette décision de taxation pour la période fiscale 1999/2000, parfaitement claire en ce qui concerne l'ampleur de la perte commerciale reconnue (35'810 fr. en moyenne annuelle), est entrée en force à l'échéance du délai de réclamation. Le contribuable n'est de ce fait plus recevable à contester après coup, à l'occasion de la procédure de taxation afférente à la période subséquente 2001/2002 présentement litigieuse, le montant de la perte commerciale ainsi définitivement arrêté.

4. a) Le recours, qui se limite à cette question, doit par conséquent être rejeté, tant en ce qui concerne l'imposition cantonale et communale que l'impôt fédéral direct. Cette issue du recours entraîne, pour X., la charge de l'émolument de justice (art. 89 al. 1 LPJA) et le refus des dépens (art. 91 al. 1 a contrario LPJA).