

Réf. : jls

le 20 mars 2026

NOTE

de : Jean-Luc Schwaar, Directeur général

Objet : Révision de taxations entrées en force

1. Rappel d'impôt

a) motifs

Les motifs de révision d'une taxation entrée en force sont énumérés de manière exhaustive par la loi. En vertu du principe de légalité ancré à l'article 127 de la Constitution fédérale (Cst.), ni l'autorité fiscale, ni le contribuable ne peuvent invoquer d'autres motifs pour revenir sur des taxations entrées en force (ATF 151 II 345, consid. 2.2.1 et références citées).

Les conditions d'application du rappel d'impôt, soit la révision d'une taxation entrée en force au détriment du contribuable, sont décrites de la même manière par les articles 151 de la loi sur l'impôt fédéral direct (LIFD), 53 de la loi sur l'harmonisation des impôts directs cantonaux (LHID) et 207 de la loi sur les impôts directs cantonaux (LI) :

« Lorsque des moyens de preuve ou des faits jusque là inconnus de l'autorité fiscale permettent d'établir qu'une taxation n'a pas été effectuée alors qu'elle aurait dû l'être, qu'une taxation entrée en force est incomplète ou qu'une taxation non effectuée ou incomplète est due à un crime ou à un délit commis contre l'autorité fiscale, cette dernière procède au rappel de l'impôt qui n'a pas été perçu, y compris les intérêts ».

Ces motifs sont donc au nombre de deux :

- la connaissance de moyens de preuve ou de faits préexistants à la taxation, mais inconnus au moment de cette dernière et qui ne pouvaient pas l'être ;
- la commission d'un crime ou d'un délit commis contre l'autorité fiscale, et qui influe sur la taxation considérée.

La réalisation des conditions ne présuppose pas nécessaire de faute du contribuable (Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 5^e éd., Bâle 2021, p. 677). En l'occurrence, les

« faits », soit les éléments de revenus et de fortune servant à la taxation, étaient connus de l'autorité fiscale au moment de la taxation. A tout le moins, rien n'indique que tel n'a pas été le cas. En outre, on ne voit pas quel crime ou délit contre l'autorité fiscale aurait été commis ici. Le législateur envisageait surtout les menaces à l'égard d'un fonctionnaire (art. 285 CP), soit des infractions commises par le contribuable lui-même à l'encontre de l'autorité fiscale. Pourraient notamment également entrer en ligne de compte le faux témoignage ou faux rapport (art. 307 CP), la fausse déclaration d'une partie en justice (art. 306 CP), l'extorsion et le chantage (art. 156 CP; Hugo Casanova/Claude-Emmanuel Dubey, Commentaire romand de la LIFD, n° 13 ad art. 151). Il n'est cependant pas nécessaire que le contribuable soit l'auteur de l'infraction (Martin E. Looser, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Basler Komm. 3^e éd., Bâle 2017, n° 14 ad art. 53). Ces auteurs citent également l'abus d'autorité, mais on peut se demander si une telle infraction pourrait être invoquée lorsqu'elle est commise par un collaborateur de l'autorité fiscale, car on ne pourrait alors dire qu'elle a été commise « contre » cette dernière. En l'occurrence, le fait que l'ACI ait appliqué le bouclier fiscal de manière non conforme au texte légal ne constitue pas encore une infraction pénale. Les éléments constitutifs des infractions susmentionnées ne nous semblent pas réalisés en l'espèce. En outre, comme déjà relevé, il est très douteux qu'une infraction commise par un membre de l'autorité fiscale puisse être opposable aux contribuables concernés en tant que motif de rappel d'impôt.

b) péremption

Selon les articles 152 LIFD, 53, al. 2 LHID et 208 LI, « *le droit d'introduire une procédure de rappel d'impôt s'éteint dix ans après la fin de la période fiscale pour laquelle la taxation n'a pas été effectuée alors qu'elle aurait dû l'être ou pour laquelle la taxation entrée en force était incomplète. Le droit de procéder au rappel de l'impôt s'éteint quinze ans après la fin de la période fiscale à laquelle il se rapporte* ».

En l'occurrence, la DGF pourrait, à supposer qu'il existe des motifs de rappel d'impôt, ouvrir de telles procédures pour les taxations concernées depuis 2016, si l'on considère que ces procédures ne seront pas ouvertes avant la fin de l'année.

2. Erreur de calcul

a) Principe

L'article du Temps mentionne l'erreur de calcul susceptible d'être rectifiée conformément aux articles 150 LIFD, 52 LHID et 206 LI. Selon ces dispositions, « *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* ». Selon la jurisprudence et la doctrine, l'erreur de calcul ne peut être admise que lorsque des inadvertances se sont produites lors d'une opération mathématique, par exemple une addition erronée. La jurisprudence a en revanche exclu une telle erreur en cas d'application

d'un ancien taux d'imposition (Casanova/Dubey, op. cit., n° 5 ad art. 150). Cette disposition ne vise pas les erreurs concernant la formation de la volonté de l'autorité qui a rendu la décision, mais celles intervenues dans l'expression de cette volonté. La notion doit ainsi être interprétée de manière restrictive (ibid. n° 1 ad art. 150 et références citées).

En l'occurrence, l'expertise menée par Me Paychère a démontré que l'application du système dit alternatif de calcul du revenu déterminant pour le bouclier fiscal ne relevait pas d'une erreur de l'ACI, mais d'une inadéquation entre l'intention de départ de cette dernière et sa transcription dans le texte de loi finalement voté par le Grand Conseil. On ne pourrait dès lors certainement pas invoquer une erreur en l'occurrence, et si cela était le cas, elle aurait visé la « formation de la volonté » de l'administration fiscale, soit le système mis en place, et non une inadvertance commise lors de l'élaboration de la décision de taxation. Il n'y a donc ici à notre sens pas place pour l'application de ces dispositions.

b) *Péremption*

Les erreurs de calcul peuvent être corrigées dans les cinq ans suivant la notification de la décision de taxation visée. Ainsi, à supposer qu'une telle erreur puisse être retenue, il faudrait examiner pour chaque taxation si le délai est échu.

- enfin, l'action en responsabilité se prescrit par un an dès connaissance du dommage et en tous les cas par dix ans dès l'acte dommageable. En l'occurrence, on pourrait considérer que le délai d'une année a déjà commencé à courir à réception par la commune de la décision de taxation elle-même, voire à tout le moins dès publication des avis de droit qui relevaient la non-conformité de la pratique fiscale en question, soit au plus tard au mois de mars 2025, lorsque le contenu de ces avis a été évoqué en lien avec le rapport Studer. En outre, quoi qu'il en soit, une partie des actions seraient atteintes par la prescription absolue de dix ans, ce qui dépend de la date de chaque décision de taxation.

3. Conclusion

Au vu de ce qui précède, je suis d'avis qu'il n'existe a priori pas de motifs de rappel d'impôt permettant de réclamer un versement supplémentaire aux contribuables ayant bénéficié du bouclier fiscal durant la période considérée. Il appartiendra au Ministère public, respectivement aux tribunaux pénaux, d'établir si un crime ou un délit a été commis dans ce contexte, mais cela me semble peu vraisemblable. En outre, même si une telle infraction devait être retenue, encore faudrait-il qu'elle ait été commise « à l'encontre de l'autorité fiscale » pour pouvoir être retenue. Le droit de procéder au rappel d'impôt est par ailleurs périmé pour les périodes fiscales antérieures à 2016. Quant à l'erreur de calcul, elle ne peut à mon sens être invoquée ici et le droit de l'invoquer serait également atteint de péremption pour une bonne part des décisions rendues.