

BGer 2P.198/2003 vom 12. Dezember 2003

Bundesgericht, 2003-12-12, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2P.198_2003

FR: TF 2P.198/2003 du 12 décembre 2003

IT: TF 2P.198/2003 del 12 dicembre 2003

Regeste

Finances publiques & droit fiscal

Erwägungen

E. 1

Dirigés contre le même arrêt, les deux recours reposent sur le même état de fait et soulèvent des griefs analogues; il se justifie dès lors de joindre les causes par économie de procédure. I. Recours de droit administratif (2A.346/2003)

E. 2

Le présent recours est recevable en vertu des art. 97 ss OJ ainsi que de la règle particulière de l' art. 146 LIFD , en tant qu'il porte sur l'impôt fédéral direct.

E. 3

En l'occurrence, il n'est pas contesté que la décision de taxation notifiée le 11 juillet 1997 en matière d'impôt fédéral direct n'est pas conforme à la nouvelle jurisprudence du Tribunal fédéral rendue peu auparavant, le 24 avril 1997 (ATF 123 II 218). La seule question litigieuse est celle de savoir si ce changement de jurisprudence, antérieur à leurs décisions, impose aux autorités fiscales de réviser la taxation précitée, entrée en force.

E. 3.1

Selon l' art. 147 al. 1 LIFD , une décision ou un prononcé entré en force peut être révisé en faveur du contribuable notamment lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts (lettre a) ou lorsque l'autorité qui a statué n'a pas tenu compte de faits importants ou de preuves concluantes qu'elle connaissait ou devait connaître ou qu'elle a violé de quelque autre manière l'une des règles essentielles de la procédure (lettre b). La révision est exclue lorsque le requérant a invoqué des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui (art. 147 al. 2 LIFD).

E. 3.2

Selon la jurisprudence, l'erreur dans l'application du droit ne constitue pas un motif de révision (cf. arrêt du Tribunal fédéral 2A.511/2000 du 5 mars 2001, Archives 70 p. 597 consid. 1a p. 598, s'agissant des motifs de révision de la loi fédérale d'organisation judiciaire). En particulier, un changement de jurisprudence lié à une nouvelle interprétation légale n'ouvre pas la voie de la révision (arrêt du Tribunal fédéral du 29 mars 1968, Archives 38 p. 163 consid. 4 p. 170).

E. 3.3

En l'occurrence, le recourant se prévaut de la doctrine et de la jurisprudence cantonale selon lesquelles une décision de taxation entachée d'une erreur (de droit ou de fait) manifeste et essentielle de l'autorité fiscale peut être révisée même en l'absence d'un motif légal de révision. La révision pourrait alors avoir lieu tant en défaveur du contribuable (les règles de la bonne foi l'empêchant de s'opposer à la révision dès lors qu'il devait s'apercevoir de l'erreur) qu'en sa faveur (la révision s'imposant à l'administration pour la même raison) (Hugo Casanova, *Le rappel d'impôt*, RDAF 1999 II p. 13-14; Walter Ryser/Bernard Rolli, *Précis de droit fiscal suisse*, 4ème éd., Berne 2002, p. 483-484 et les références). Le recourant fait valoir qu'en l'espèce les conditions d'une telle révision - dite "facilitée" - sont remplies. Il n'est pas nécessaire de se prononcer sur le bien-fondé des principes énoncés ci-dessus, car le recourant ne peut de toute manière rien en tirer à son profit. En effet, la Commission d'impôt n'a eu connaissance de la jurisprudence rendue le 24 avril 1997 qu'à la fin juillet 1997, par une circulaire de l'Administration fédérale des contributions datée du 18 juillet 1997. Or, cette ignorance ne saurait lui être reprochée, notamment parce que l'arrêt en question n'a été publié dans le Recueil officiel qu'ultérieurement, dans le cahier du 5 août 1997. Dans ces conditions, on ne saurait dire qu'à la date déterminante de son prononcé la décision en cause était affectée d'une erreur manifeste, dont la Commission d'impôt devait s'apercevoir. Peu importe par ailleurs que l'autorité administrative ait eu connaissance de la circulaire - qui lie en principe les autorités fiscales (ATF 121 II 473 consid. 2b p. 478; Ernst Blumenstein/Peter Locher, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 6ème éd., Berne 2002, p. 384) - après le prononcé des décisions mais encore avant l'échéance du délai de réclamation. En effet, s'il est vrai que l'autorité a la faculté de révoquer sa décision jusqu'au terme du délai de recours ou de réclamation (ATF 121 II 273 consid. 1a p. 277-278), il n'en demeure pas moins que le prononcé d'une décision (finale) met fin à la procédure engagée devant elle. Dès lors, l'autorité n'est en principe pas tenue de revenir sur sa décision si elle s'aperçoit après coup que celle-ci est viciée. A partir du moment où la décision a été notifiée aux intéressés, il appartient en effet à ces derniers de contester la décision en usant des moyens de droit à leur disposition.

E. 3.4

Au surplus, le recourant ne fait pas valoir d'autres motifs de révision, mais invoque la violation de différents principes, dont, en premier lieu, le principe "iura novit curia". Or, même si la Commission d'impôt avait eu connaissance de l'arrêt du 24 avril 1997 lors du prononcé de la décision en cause, elle aurait pu ne pas en tenir compte sans pour autant violer le principe "iura novit curia". En effet, d'un point de vue strictement juridique, la jurisprudence rendue par une autorité judiciaire n'a pas force de loi et ne lie les autorités inférieures que dans le cas jugé; celles-ci peuvent donc s'en écarter dans d'autres cas sans violer le droit, même si elles s'exposent à de nouveaux recours (voir par ex. Peter Forstmoser, *Einführung in das Recht*, 3ème éd., Berne 2003, § 2 n. 263 et 266). Le recourant se prévaut ensuite du principe de la bonne foi. Or, on ne saurait reprocher à la Commission d'impôt d'avoir violé le principe de la bonne foi en omettant d'informer le recourant de la nouvelle jurisprudence fédérale dont elle venait elle-même d'avoir connaissance: en principe, il n'existe pas d'obligation constitutionnelle pour les autorités d'informer les citoyens d'un éventuel changement juridique; il en va différemment seulement lorsqu'une loi spéciale prévoit un devoir d'informer ou que le comportement de l'autorité est de nature à susciter des attentes chez le citoyen, dont celui-ci pourrait se prévaloir aux conditions régissant la protection de la bonne foi (arrêt non publié 2A.167/1998 du 18 novembre 1998, consid. 4a). En l'occurrence, aucune de ces deux

situations n'est réalisée. Du reste, la Commission d'impôt avait d'autant moins de raisons d'informer le recourant qu'elle le savait représenté par un mandataire professionnel. Ainsi, les principes en cause n'ont pas été violés, de sorte que, même à supposer qu'ils constituent des "règles essentielles de la procédure" au sens de l' art. 147 al. 1 lettre b LIFD , un motif de révision n'est pas réalisé. Au vu de ce qui précède, l'autorité intimée n'a manifestement pas violé le droit fédéral en estimant que les conditions de la révision n'étaient pas remplies, si bien que le recours de droit administratif doit être rejeté. II. Recours de droit public (2P.198/2003)

E. 4.1

Le présent recours est recevable au regard des art. 84 ss OJ en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal. L'arrêt attaqué portant sur des périodes fiscales antérieures au 1er janvier 2001, l'art. 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14) ne trouve pas application.

E. 4.2

Sous réserve d'exceptions non réalisées en l'espèce, le recours de droit public ne peut tendre qu'à l'annulation de l'arrêt attaqué (ATF 129 I 129 consid. 1.2.1 p. 131; 128 III 50 consid. 1b p. 53). Dans la mesure où le recourant demande que la cause soit renvoyée à l'une des autorités précédentes pour qu'elle rende de nouvelles décisions, sa conclusion est irrecevable.

E. 5.1

Le recourant fait valoir qu'en interprétant de manière restrictive les dispositions cantonales sur la révision des décisions fiscales, l'autorité intimée a violé le principe de l'interdiction de l'arbitraire (art. 9 Cst.). Selon lui, l'autorité intimée aurait dû réviser la décision en cause aux conditions de la révision "facilitée", lesquelles seraient manifestement réunies en l'espèce. Or, cette argumentation tombe à faux dès lors que les conditions de la révision "facilitée" ne sont de toute manière pas remplies (cf. ci-dessus consid. 3.3). Le recourant soutient également qu'en refusant de procéder à la révision de la taxation, l'autorité intimée a violé le principe de l'application uniforme du droit en vigueur et par là même le droit à l'égalité (art. 8 Cst.). Ce grief doit être repoussé: pas plus qu'à l' art. 147 LIFD , l'erreur dans l'application du droit ne figure parmi les motifs de révision énumérés aux art. 107 de la loi vaudoise du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000) et 203 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (en vigueur depuis le 1er janvier 2001). De plus, lorsqu'elle repose sur des motifs sérieux et objectifs, une modification de la jurisprudence qui mène à des solutions successives différentes ne constitue pas une inégalité de traitement entre contribuables (ATF 125 I 458 consid. 4a p. 471). Enfin, c'est à tort que le recourant invoque le droit à la protection de la bonne foi (art. 5 al. 3 et 9 Cst.) (voir ci-dessus consid. 3.3).

E. 5.2

Le recourant soulève également des griefs de nature formelle. Il fait valoir une violation du droit à une procédure équitable (art. 29 al. 1 Cst. et art. 6 § 1 CEDH). Il soutient en effet que l'Administration cantonale des impôts a utilisé une terminologie "confuse" dans ses courriers et décisions, "serpente entre réclamation et révision, se réclamant de l'une dans l'espoir de mieux rejeter l'autre et inversement". Il dénonce ainsi un manque de transparence dans le traitement de son cas. Le recourant ne précise toutefois pas en quoi consiste cette prétendue confusion et, surtout, il ne démontre pas en quoi il aurait subi un désavantage

juridique de ce fait. Le grief doit donc être écarté. Le recourant se plaint ensuite de ce que le traitement de sa cause a duré cinq ans et demi, "délai manifestement déraisonnable". Or, si le recourant estimait que l'autorité tardait à statuer, il ne pouvait demeurer inactif, mais devait l'interpeller (cf. ATF 125 V consid. 2b), ce d'autant qu'il devait se rendre compte que l'entrevue du 16 novembre 1997 avec l'Administration cantonale des impôts n'avait guère contribué à clarifier la situation quant au maintien de sa réclamation. Au besoin, il pouvait engager une procédure pour retard injustifié, ce qu'il n'a pas fait. De plus, même à supposer que ce grief soit fondé, cela n'aurait pas pour conséquence que la décision entreprise doive être annulée. Dans ces conditions, le recourant ne peut rien tirer à son profit du droit à voir sa cause traitée dans un délai raisonnable. Enfin, le recourant se plaint d'un déni de justice formel: le Tribunal administratif ne se serait pas prononcé sur son argumentation selon laquelle il ne serait "pas logique que l'autorité fiscale se retranche derrière le prétendu caractère définitif de la taxation" pour la période fiscale litigieuse, alors que pour les périodes fiscales antérieures il a fait l'objet de taxations provisoires. Le Tribunal administratif n'a en effet pas évoqué l'argumentation précitée, estimant qu'elle n'avait guère de portée pour apprécier le bien-fondé de la demande de révision (réponse du 17 septembre 2003 en la procédure devant le Tribunal fédéral). Or, ce point de vue est exact et l'arrêt attaqué qui compte neuf pages est par ailleurs suffisamment motivé au regard de la jurisprudence relative au droit des parties d'obtenir une décision motivée (cf. ATF 126 I 15 consid. 2a/aa p. 17, 97 consid. 2b p. 102; 124 II 146 consid. 2a p. 149 et les arrêts cités). Le grief doit donc être rejeté. Ainsi, dans la mesure où il est recevable, le recours de droit public doit être rejeté comme étant manifestement mal fondé. III. Frais et dépens

E. 6

Vu ce qui précède, il y a lieu, en suivant la procédure simplifiée de l'art. 36a OJ, de rejeter le recours de droit administratif ainsi que, dans la mesure où il est recevable, le recours de droit public, tous deux étant manifestement mal fondés. Succombant, le recourant doit supporter les frais judiciaires et n'a pas droit à des dépens (art. 156 al. 1 OJ, 159 al. 1 OJ a contrario). Par ces motifs, vu l'art. 36a OJ, le Tribunal fédéral prononce:

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.