

FR_GERICHTE 604 2025 11 vom 23. April 2026

FR Kantonsgericht, 2026-04-23, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/fr_gerichte_604_2025_11

FR: FR_GERICHTE 604 2025 11 du 23 avril 2026

IT: FR_GERICHTE 604 2025 11 del 23 aprile 2026

Erwägungen

E. 14

mai 2018 ne suffisait pas pour qualifier le versement de CHF 800'000.- de « legs », de sorte que celui-ci devait effectivement être qualifié de donation. La recourante était priée de contacter le SCC pour la correction de leur décision. Par correspondance du 20 août 2023, la recourante a demandé à l'administration fiscale zurichoise d'annuler le bordereau d'impôt provisoire du 20 juillet 2023. Le 18 octobre 2023, l'administration fiscale du canton de Zurich a notifié à la recourante un bordereau d'impôt « final » sur les donations d'un montant total de CHF 250'764.- pour le versement des CHF 800'000.- effectué par C._____ en 2018. Il était précisé que cette décision pouvait faire l'objet d'une réclamation auprès de l'administration fiscale zurichoise dans un délai de 30 jours. Dans un courrier d'accompagnement du même jour, l'administration fiscale zurichoise attirait notamment l'attention de la recourante sur le fait que le dispositif du bordereau contenait des indications sur la voie de droit. Elle précisait en outre que, lors d'un entretien téléphonique du 13 octobre 2023 avec le SCC, ce dernier avait été informé de la compétence zurichoise en matière de taxation de l'impôt sur les donations. La recourante était priée de bien vouloir déposer une demande de révision dans le cadre de la procédure relative à l'impôt sur les successions concernant l'affaire B._____ auprès du SCC. Il était précisé que le délai pour introduire une demande de révision courrait à compter de la date de la notification de « la présente décision relative à l'impôt sur les donations » (dossier 3c). D. Le 2 novembre 2023, la recourante a déposé auprès du SCC une demande de révision du bordereau d'impôt sur les successions du 9 juillet 2018 (dossier 3a). Par décision du 24 avril 2024, le SCC a rejeté la demande de révision précitée. Il a considéré qu'aucun fait nouveau ne justifiait de procéder à une révision, le nouveau bordereau d'impôt de l'administration zurichoise ne constituant pas un fait déjà existant au moment de la décision initiale. Par ailleurs, la recourante n'avait pas fait le nécessaire pour contester la taxation zurichoise par la voie ordinaire de la réclamation, de sorte qu'elle ne pouvait demander une révision pour rattraper une démarche qu'elle avait omise dans la procédure ordinaire. Par décision sur réclamation du 13 janvier 2025, le SCC a confirmé la décision précitée. E. Le 7 février 2025, la recourante, agissant par son mandataire, interjette recours au Tribunal cantonal contre la décision sur réclamation, concluant à son annulation, à l'annulation du bordereau de taxation du 9 juillet 2018 et au remboursement du montant de CHF 109'334.35, intérêts rémunératoires en sus. Elle soutient en substance que le bordereau de taxation du 9 juillet 2018 et la décision de taxation de l'administration zurichoise ont créé une situation de double imposition effective contraire à la loi. Une telle double imposition constitue selon elle un motif devant amener le SCC à entrer en matière sur la demande de révision. Le 18 février 2025, la recourante verse une avance de frais de CHF 5'000.-. Le 24 avril 2025, le SCC fait parvenir ses observations, concluant au rejet du recours. Il conteste notamment que la double imposition soit un motif de révision. En outre,

il indique que la recourante aurait dû contester la décision zurichoise en soulevant le motif de double imposition intercantonale. La recourante n'ayant pas déposé de réclamation, elle n'a pas fait preuve de la diligence requise par les circonstances, de sorte que la révision est exclue.

Tribunal cantonal TC Page 4 de 9 Le 20 mai 2024, la recourante transmet ses contre-observations, puis, le 16 juillet 2025, le SCC mentionne n'avoir aucune remarque particulière à formuler. F. Il sera fait état du détail des arguments formulés par les parties à l'appui de leurs conclusions dans les considérants en droit du présent arrêt, pour autant que cela soit utile à la solution du litige. en droit 1. Recevabilité Interjeté le 7 février 2025 contre la décision sur réclamation du 13 janvier 2025, le recours l'a été dans le délai et les formes prévus aux art. 30 et 79 ss du code fribourgeois du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1), applicables par renvoi de l'art. 46 de la loi fribourgeoise du 14 septembre 2007 sur l'impôt sur les successions et les donations (LISD; RSF 635.2.1). En outre, l'avance de frais requise a été versée en temps utile. Partant, le recours est recevable. 2. Principe de l'interdiction de la double imposition intercantonale 2.1. Le principe de l'interdiction de la double imposition au sens de l'art. 127 al. 3 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 de la Confédération suisse (Cst.; RS 101) s'oppose notamment à ce qu'un contribuable soit concrètement soumis, par deux ou plusieurs cantons, sur le même objet et pendant la même période à des impôts analogues (double imposition effective) ou à ce qu'un canton excède les limites de sa souveraineté fiscale et, violant des règles de conflit jurisprudentielles, prétende prélever un impôt dont la perception est de la seule compétence d'un autre canton (double imposition virtuelle; arrêt TF 2C_505/2015 du 8 décembre 2016 consid. 4 et les références). 2.2. La voie de droit fédéral qui permet d'éliminer la double imposition intercantonale est le recours en matière de droit public. Les règles de procédure y relatives se trouvent aux art. 82 ss de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF; RS 173.110). Une des particularités du recours en matière de droit public, s'agissant de la double imposition, réside dans le fait que l'exigence de l'épuisement des instances cantonales précédentes (art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF) ne doit être remplie que dans un seul canton. En même temps que la décision de dernière instance cantonale d'un canton, toutes les autres décisions (de taxation ou décision sur recours) – même entrées en force – peuvent également être entreprises et faire l'objet d'un contrôle par le Tribunal fédéral (DE VRIES/CHILLÀ, La péremption du droit de taxer d'un canton – exposé d'une institution de procédure particulière propre au recours en matière de droit public pour violation de l'art. 127 al. 3 Cst., in *Novità fiscali NF 9/2024*, p. 496 et les références; voir également ATF 133 I 300; arrêt TF 9C_674/2021 du 20 mars 2023 consid. 2.3 et les références). Quant au délai de recours, l'art. 100 al. 5 LTF prévoit qu'en matière de recours pour conflit de compétence entre deux cantons, il commence à courir au plus tard le jour où chaque canton a pris une décision pouvant faire l'objet d'un recours devant le Tribunal fédéral. La personne touchée par une double imposition intercantonale pourra ainsi déférer l'affaire au Tribunal fédéral dès qu'un canton aura rendu une décision en dernière instance, sans attendre d'épuiser les instances dans les autres cantons concernés (Message du 28 février 2001 concernant la révision totale de

Tribunal cantonal TC Page 5 de 9 l'organisation judiciaire fédérale, FF 2001 4000, p. 4124), mais au plus tard lorsque le dernier canton concerné aura rendu une décision en dernière instance, en respectant le délai prévu à cet effet. 3. Règles relatives à la révision 3.1. Selon l'art. 49 LISD, les décisions passées en force peuvent être révisées pour les

motifs et selon la procédure prévus par les art. 188, 189 et 190 de la loi fribourgeoise du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD; RSF 631.1), applicables par analogie. Aux termes de l'art. 188 al. 1 LICD, une décision entrée en force peut être révisée en faveur du contribuable, sur sa demande ou d'office, lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts (let. a); 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 (let. b); lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision (let. c). L'art. 188 LICD a la même teneur que l'art. 51 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), qui est également celle de l'art. 147 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11). Lorsque, comme en l'espèce, la disposition de droit fiscal fédéral est semblable à celle du droit cantonal harmonisé il y a lieu, en vue d'une harmonisation verticale, d'interpréter cette dernière de la même manière que celle relative à l'impôt fédéral direct, dont elle reprend la teneur (arrêt TF 2C_290/2015 du 24 avril 2015 consid. 5.1 et les références). 3.2. Conformément à la jurisprudence rendue en lien avec l'art. 147 al. 1 let. a LIFD, les faits nouveaux importants sont généralement des faits antérieurs (nova improprement dits) à la décision dont la révision est demandée. Les faits et moyens postérieurs à la décision sont donc en principe exclus. S'ils existaient de manière latente dès le début, ils peuvent toutefois justifier une révision en ce qu'ils rétroagissent au jour où la décision a été prise et font apparaître l'appréciation des faits effectuée à cette époque comme inexacte (arrêt TF 9C_692/2023 du 15 avril 2024 consid. 5.1 et les références; OBERSON, Les procédures en droit fiscal, 2021, p. 800). 3.3. La procédure de révision est également possible lorsque l'autorité qui a rendu la décision a violé une règle de procédure essentielle (art. 188 al. 1 let. b LICD; voir également art. 51 al. 1 let. b LHID et 147 al. 1 let. b LIFD). Une application fautive du droit ou une soumission erronée d'un état de fait à une norme juridique par l'autorité fiscale ne représente par contre pas un motif valable (OBRIST, Droit fiscal suisse, 2025, n. 1150 et les références). 3.4. Conformément à l'art. 188 al. 2 LICD, la révision est exclue lorsque le requérant invoque 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 (voir également art. 51 al. 2 LHID et 147 al. 2 LIFD). Cette règle s'explique par le caractère subsidiaire de la révision et les exigences de la sécurité du droit; une voie de droit extraordinaire ne doit pas avoir pour effet de vider de leur portée les délais de recours ordinaires (CASANOVA/DUBEY in Commentaire romand LIFD, 2e éd. 2017, art. 147 n. 15 et les références). En d'autres termes, même en présence d'un motif de révision, si le contribuable ou son représentant omet, de manière négligente, de faire valoir celui-ci dans la procédure ordinaire, la révision n'est pas

Tribunal cantonal TC Page 6 de 9 possible. La jurisprudence souligne qu'il faut se montrer strict à cet égard. Le seul facteur décisif est donc celui de savoir si le contribuable aurait déjà pu présenter les motifs de révision dans la procédure ordinaire. Le but de la procédure extraordinaire de révision n'est en effet pas de réparer les omissions évitables du contribuable commises au cours de la procédure ordinaire. Cette limitation importante à la révision s'explique par le caractère subsidiaire de cette voie de droit et par les exigences de la sécurité du droit (arrêt TF 2C_339/2022 du 24 juin 2022 consid. 4.1 et les références). 3.5. Dans une affaire récente, le Tribunal fédéral a eu l'occasion de préciser que, hormis certaines situations particulières, la double imposition intercantonale ne constituait pas un motif de révision admissible en matière d'impôts cantonaux et communaux (ATF 151 II

673 consid. 4.1 ss). Plus précisément, le Tribunal fédéral a jugé qu'aucun motif de révision extralégal ne pouvait être déduit de l'art. 127 al. 3 Cst., le législateur ayant, dans le cadre de l'harmonisation des impôts cantonaux, subordonné l'annulation ou la modification a posteriori de décisions de taxation exécutoires aux conditions strictes prévues aux art. 51 ss LHID, accordant ainsi un poids plus important à l'intérêt à la sécurité du droit qu'à celui de l'application correcte du droit. Il serait ainsi contraire à la volonté du législateur que les autorités et les tribunaux annulent ou modifient des décisions de taxation exécutoires pour d'autres motifs extralégaux. Le droit individuel garanti par l'art. 127 al. 3 Cst. peut être exercé dans le respect de la Constitution, en épuisant les voies de recours dans un canton, puis en saisissant le Tribunal fédéral d'un recours contre la décision de taxation non définitive, conjointement avec la décision définitive rendue par un autre canton (ATF 151 II 674; voir également arrêt TF 9C_258/2024 du 21 mai 2025 consid. 3.2). 3.6. L'art. 189 LICD précise encore que la demande de révision doit être déposée dans les 90 jours qui suivent la découverte du motif de révision, mais au plus tard dans les dix ans dès la notification de la décision. 4. Discussion 4.1. En l'espèce, est litigieux le bien-fondé de la demande de révision déposée par la recourante contre le bordereau d'impôt sur les successions du 9 juillet 2018. Il ressort du dossier que le versement de CHF 800'000.- à la recourante en 2018 a fait l'objet d'une appréciation différente par le SCC et par l'autorité fiscale zurichoise, de sorte que ce versement a été imposé par les deux cantons (impôt sur les successions à Fribourg et impôt sur les donations à Zurich). Conformément aux dispositions légales exposées ci-avant, si la recourante entendait contester cette double imposition, il lui appartenait d'invoquer une violation de l'art. 123 al. 3 Cst. dans le cadre de la procédure ordinaire, soit en déposant une réclamation à l'encontre du bordereau d'impôt zurichois à l'origine de la situation de double imposition. A ce titre, il est rappelé que la révision est une voie de droit extraordinaire, laquelle ne doit pas avoir pour effet de vider de leur portée les délais de recours ordinaires. En l'espèce, quand bien même l'administration fiscale zurichoise avait invité la recourante à déposer une demande de révision auprès du SCC, tant le courrier du 18 octobre 2023 que le bordereau d'impôt du même jour mentionnaient que ce dernier pouvait faire l'objet d'une réclamation. Pour sauvegarder ses droits, la recourante ne pouvait se contenter de déposer une demande de révision à Fribourg, sans déposer également une réclamation dans le canton de Zurich.

Tribunal cantonal TC Page 7 de 9 Ceci vaut même dans l'hypothèse où la recourante entendait accepter la compétence zurichoise pour le prélèvement de l'impôt. En effet, la LTF permet précisément au Tribunal fédéral de se prononcer sur la question de la double imposition intercantonale dans le cadre d'un recours contre une décision cantonale finale, en procédant également au contrôle de la décision d'un autre canton, même entrée en force. Au vu de tout ce qui précède, le SCC était en droit de considérer que la recourante ne pouvait demander la révision du bordereau d'impôt fribourgeois, celle-ci n'ayant pas fait le nécessaire pour invoquer une double imposition dans le cadre de la procédure ordinaire à Zurich. 4.2. Dans tous les cas, quand bien même il devrait être admis que la recourante était en droit de demander la révision, celle-ci ne pourrait être admise, aucun motif de révision ne pouvant être retenu en l'espèce. Dans son recours, la recourante soutient notamment que la décision de taxation zurichoise du

E. 18

octobre 2023 est un fait nouveau ouvrant la voie de la révision au sens de l'art. 188 al. 1 let. a LICD, dans la mesure où elle a fait rétroactivement apparaître comme inexacte

l'appréciation des faits effectuée par le SCC au moment où il a émis le bordereau de taxation du 9 juillet 2018. Cette appréciation ne peut être suivie. En effet, en tant que telle, la décision de taxation du canton de Zurich ne constitue pas un fait nouveau au sens de l'art. 188 al. 1 let. a LICD, l'autorité fiscale zurichoise ayant uniquement rendu une décision dans le cadre de sa compétence en procédant à une appréciation différente des faits existant déjà au moment où, se fondant sur ces mêmes faits, le SCC a rendu son bordereau d'impôt. Par ailleurs, on ne peut pas non plus retenir que par sa décision de taxation du 9 juillet 2018, le SCC n'aurait pas tenu compte de faits importants ou qu'il aurait violé une des règles essentielles de la procédure. A ce titre, il est rappelé que la seule application fautive du droit ou une soumission erronée d'un état de fait à une norme juridique ne constitue pas un motif valable justifiant la révision d'une décision entrée en force. Or, dans sa décision du 24 avril 2024 par laquelle il a refusé la demande de révision de sa décision de taxation, le SCC a expliqué que, au moment du décès de feu B. _____ en 2018, il avait rendu celle-ci en se fondant sur les déclarations de fait de C. _____ et sur la convention signée le 14 mai 2018 pour admettre l'existence d'un « testament oral », soit la forme exceptionnelle d'une disposition de dernière volonté reconnue. Il a donc considéré le versement de CHF 800'000.- comme la délivrance d'un legs en exécution d'une volonté orale exprimée par le défunt avant sa mort. Sous l'angle de la révision, il n'est pas déterminant de savoir si cette solution est conforme au droit ou si une autre règle juridique aurait dû être appliquée à l'état de fait retenu par le SCC. Ce qui est décisif, c'est qu'il n'apparaît pas qu'en procédant de la sorte, le SCC ait enfreint une règle de procédure ou ait omis un fait important. 4.3. La recourante soutient ensuite que le bordereau de taxation du 9 juillet 2018 et la décision de taxation du 18 octobre 2023 de l'administration zurichoise ont créé une situation de double imposition effective contraire à la loi. Une telle double imposition constituerait selon elle un motif qui aurait dû amener le SCC à entrer en matière sur la demande de révision.

Tribunal cantonal TC Page 8 de 9 Comme il l'a été vu ci-avant (consid. 3.1), le droit fribourgeois harmonisé ne mentionne pas la double imposition intercantonale comme motif de révision. Selon la jurisprudence, il n'est par ailleurs pas possible de déduire de l'art. 123 al. 3 Cst. un motif de révision extralégal, de sorte que la double imposition intercantonale ne constitue pas un motif de révision admissible (ci-dessus consid. 3.5). 4.4. Par conséquent, au vu de tout ce qui précède, le recours doit être rejeté et la décision sur réclamation du 13 janvier 2025 confirmée. 5. Frais de procédure et indemnité de partie 5.1. Conformément à l'art. 131 CPJA, en cas de recours, la partie qui succombe supporte les frais de la procédure. Le montant de l'émolument est fixé compte tenu du temps et du travail requis, de l'importance de l'affaire ainsi que, dans les affaires de nature pécuniaire, de la valeur litigieuse en cause (art. 2 du Tarif du 17 décembre 1991 des frais de procédure et des indemnités en matière de juridiction administrative; RSF 150.12; Tarif JA). Il peut être compris entre CHF 100.- et 50'000.- (art. 1 al. 1 Tarif JA). En l'espèce, vu le sort du recours, les frais de procédure seront mis à la charge de la recourante. Compte tenu de la valeur litigieuse et du travail requis, il se justifie de les fixer à CHF 5'000.-. Ce montant sera compensé avec l'avance de frais du même montant. 5.2. Le recours étant rejeté, il n'est pas alloué d'indemnité de partie. (dispositif en page suivante)

Tribunal cantonal TC Page 9 de 9 la Cour arrête : I. Le recours est rejeté. II. Les frais de procédure, fixés à CHF 5'000.-, sont mis à la charge de la recourante. Ils sont compensés avec l'avance de frais versée du même montant. III. Il n'est pas alloué d'indemnité de partie. IV. Notification. Conformément aux art. 82 ss de la loi sur le Tribunal fédéral du 17

juin 2005 (LTF; RS 173.110), le présent arrêt peut être porté devant le Tribunal fédéral, à Lucerne, dans les 30 jours qui suivent sa notification par la voie du recours en matière de droit public. La fixation du montant des frais de procédure peut, dans un délai de 30 jours, faire l'objet d'une réclamation auprès de l'autorité qui a statué, lorsque seule cette partie de la décision est contestée (art. 148 CPJA). Fribourg, le 24 avril 2026/anm Le Président La Greffière

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