

VD_OMNI FI.1993.0047 vom 2. Dezember 1994

VD Tribunal cantonal, 1994-12-02, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1993.0047

FR: VD_OMNI FI.1993.0047 du 2 décembre 1994

IT: VD_OMNI FI.1993.0047 del 2 dicembre 1994

Regeste

c/ACI | La voie de la révision n'est pas ouverte pour corriger une erreur dans la déclaration que l'administration pouvait difficilement voir.

Erwägungen

E. 3

PA). On notera enfin que cette solution est consacrée par l'art. 51 al.2 de la loi fédérale d'harmonisation sur les impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LIHD), entrée en vigueur le 1er janvier 1993, et l'art. 147 al.2 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD), qui entrera en vigueur le 1er janvier 1995; ces dispositions prévoient en effet toutes deux que la révision est exclue lorsque le requérant invoque des motifs de révision qu'il aurait pu faire valoir dans le cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui. Au sens de la doctrine et de la jurisprudence précitées, toujours en application des art. 4 Cst et 136 ss OJ, la révision n'est en particulier par recevable lorsque par négligence le contribuable ou son représentant ont omis de signaler des éléments essentiels (des intérêts hypothécaires, etc) dans la déclaration ou la procédure de réclamation ou de recours ordinaire (Casanova, op. cit., p. 102 et la jurisprudence citée). Dans le même sens, la violation par l'autorité de l'obligation d'instruire d'office ne constitue pas un motif de révision si le contribuable n'a pas rempli correctement sa déclaration (Ernst Känzig/Urs R. Behnisch no 16 ad. art. 126 AIFD et la jurisprudence citée). L'erreur de taxation qui en résulte doit être corrigée par les voies de droit ordinaires. Dans ce conflit entre le devoir de diligence du contribuable et celui de l'autorité de procéder à une rectification d'office, certains auteurs se sont cependant prononcés en faveur d'une révision facilitée lorsque l'erreur de l'autorité est manifeste et essentielle; ils suggèrent que dans certaines circonstances, le fait que le recourant n'ait pas fait corriger l'erreur dans le cadre de la procédure de recours ordinaire ne constitue pas un obstacle à une révision (Casanova, op. cit., p. 115 ss; Känzig/ Behnisch, no 29 ad. art. 126 AIFD). La doctrine précitée maintient cependant la condition selon laquelle le contribuable doit avoir correctement rempli sa déclaration pour avoir accès à une telle révision. La Commission de recours en matière d'impôt fribourgeoise a appliqué cette solution dans un arrêt publié in RDAF 1990, 403. Dans cette affaire, le recourant avait dûment rempli sa déclaration, mais l'autorité avait omis de tenir compte de certaines déductions; la Commission de recours précitée a considéré qu'il aurait alors été choquant de faire supporter au recourant l'erreur manifeste de l'autorité. Deux arrêts du Tribunal administratif genevois, dont les faits sont moins clairs, admettent également la révision en cas d'erreur manifeste de l'autorité nonobstant le fait que le recourant n'ait pas fait corriger l'erreur par la voie de recours ordinaire (RDAF 1982, 135 ss; 1989, 41 ss). Le Tribunal fédéral ne s'est pour sa part pas prononcé sur cette question. Dans deux arrêts anciens et isolés il a toutefois

admis que l'on peut déroger exceptionnellement aux principes classiques de la révision si le résultat de leur application est choquant et heurte le sentiment de l'équité (ATF 98 Ia 573; Archives 45, p. 62; il s'agit cependant d'obiter dicta, cette formulation n'ayant pas conduit le Tribunal fédéral, dans ces deux espèces, à retenir l'existence d'un motif de révision). cc) Pas plus que l'art. 136 OJ, l'art. 107 lit. a et b LI ne subordonne le droit d'invoquer les motifs de révision qu'il recouvre à l'obligation de s'en prévaloir dans la procédure de taxation, de réclamation ou de recours. Ce texte autoriserait par conséquent d'autant plus l'interprétation suggérée par Casanova et les auteurs qui le suivent dans le sens d'une révision facilitée, lorsque les conditions en sont réunies. Dans le cas particulier, cette question peut cependant demeurer indéterminée dès lors que les circonstances ne permettent pas d'entrer en matière sur une telle solution. Comme le soutient le recourant, dans l'optique de la doctrine précitée, le problème qui se pose en cas d'erreur dans la taxation est celui de savoir pour qui, de l'administration ou du contribuable, l'inexactitude des éléments imposables était la plus clairement reconnaissable. Cependant, ce n'est que dans l'hypothèse où le recourant ne pourrait se reprocher aucune faute dans sa déclaration et que l'inattention de l'autorité apparaîtrait comme manifeste que les conditions d'une révision facilitée, telle que proposée par Casanova, seraient remplies. Or, tel n'est pas le cas en l'espèce. L'incohérence de la taxation provient avant tout d'une omission de report de la totalité des intérêts hypothécaires dans la déclaration, faute que le recourant a également commise sur l'une des deux années de la période de calcul précédente (en 1986), sans que la taxation soit contestée; cette faute relève clairement de l'inattention. Sans doute, cette erreur n'était pas aisée à déceler par la suite par le recourant, notamment au moment de la taxation; c'est en remplissant la déclaration pour la période de taxation suivante qu'il a réalisé les lacunes de la taxation en cause et on ne peut guère lui reprocher à ce moment-là une inattention ou un manque de diligence à cet égard. Mais il est tout aussi difficile de voir un manquement manifeste dans le comportement de l'administration. Dans le cadre de son pouvoir d'instruction d'office, on peut certes attendre de l'autorité fiscale qu'elle attire l'attention du contribuable sur les lacunes qui affectent sa déclaration lorsqu'elles conduisent à une taxation matériellement inexacte. Dans le cas particulier, il n'était cependant pas évident pour l'autorité de réaliser que les intérêts hypothécaires mentionnés dans la déclaration d'impôt 1989-1990 ne concernaient que des demi-annuités. Les montants reportés correspondent en effet à ceux désignés dans les deux attestations de "La Suisse" jointes au dossier, du 14 février 1987 et du 15 février 1988. Le seul élément qui montrait que ces documents ne portaient que sur des demi-annuités était l'indication que ces décomptes couraient sur 180 jours; cette mention était cependant d'autant moins aisée à voir que chacune des deux attestations chevauche deux années civiles, de sorte que seule une lecture très attentive permet de se rendre compte qu'elles ne portent que sur une période de six mois. Enfin, contrairement à ce que soutient le recourant, on ne saurait tirer de l'attention que l'autorité de taxation a portée à la question des frais d'entretien de l'immeuble des conclusions significatives sur le comportement qu'elle aurait dû avoir en l'espèce; d'une part, c'est le recourant lui-même qui a interpellé l'autorité sur ce point dans sa lettre d'envoi du 22 mai 1989 et, d'autre part, le problème de la déduction des intérêts hypothécaires ne soulève pas les mêmes questions juridiques que celles de la déduction des frais d'entretien d'un immeuble où l'autorité doit veiller à ce que ces frais répondent à certains critères, au-delà de la déduction forfaitaire admise. Dans ces conditions, on ne saurait considérer que l'autorité se trouvait en présence d'un fait patent ou important ressortant du dossier au sens où l'entend l'art. 107 lit. a LI, ou qu'elle ait transgressé une règle essentielle de la procédure, au sens où l'entend l'art. 107 lit. b LI, en

violant gravement son devoir d'instruction d'office. L'administration fiscale a certes manqué d'attention en examinant le dossier, mais cette erreur n'est pas manifeste et essentielle au point qu'elle efface celle que le recourant a commise au moment où il a rempli sa déclaration. La voie de la révision n'est ainsi d'aucun secours pour corriger une erreur de taxation telle celle en cause. 3. Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours. Conformément à l'art. 55 LJPA, il se justifie de mettre à la charge du recourant qui succombe un émolument que le tribunal arrête à Fr. 500.-.

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