

VD_OMNI FI.1993.0053 vom 20. Dezember 1994

VD Tribunal cantonal, 1994-12-20, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1993.0053

FR: VD_OMNI FI.1993.0053 du 20 décembre 1994

IT: VD_OMNI FI.1993.0053 del 20 dicembre 1994

Regeste

c/ACI | L'autorité de taxation qui procède à une taxation d'office, alors que le contribuable ne lui a pas fourni dans le délai accordé les éléments requis pour une répartition intercantonale, viole le principe de la maxime d'office si elle pouvait se procurer aisément les renseignements auprès de l'autorité de taxation du canton en question.

Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 20.12.1994 FI.1993.0053

c/ACI | L'autorité de taxation qui procède à une taxation d'office, alors que le contribuable ne lui a pas fourni dans le délai accordé les éléments requis pour une répartition intercantonale, viole le principe de la maxime d'office si elle pouvait se procurer aisément les renseignements auprès de l'autorité de taxation du canton en question.

CANTON DE VAUD TRIBUNAL ADMINISTRATIF Arrêt du 20 décembre 1994 sur le recours interjeté par A. _____ représenté par la Société fiduciaire suisse Coopers et Lybrand, route de la Glâne 107, Villars-sur-Glâne, contre la décision de l' Administration cantonale des impôts du 9 mars 1993 (impôt cantonal et communal 1991-1992) * * * * *
* * * * * Composition de la section: M. E. Poltier, président; M. R. Lavanchy et M. V. Pelet, assesseurs. Greffier: Mlle. A.-C. Favre, sbt. Vu les faits suivants: A. Le recourant, X. _____ est un retraité domicilié à Y. _____; il a acquis par acte du 3 juillet 1987 un appartement de trois pièces et demie à _____, remis en location. Pour les années fiscales 1987-1990 les autorités fiscales fribourgeoises et vaudoises ont procédé à une répartition intercantonale des éléments imposables; sa fortune imposable a été fixée à zéro. En ce qui concerne le revenu global, il s'est élevé pour la période de taxation 1987-1988 à Fr. 75'100.-, dont 10'800.- imposable dans le Canton de Vaud et pour la période de taxation 1989-1990 à Fr. 23'100.-, dont Fr. 5'800.- imposable dans le Canton de Vaud. Le 25 octobre 1991, le recourant a déposé une déclaration d'impôt dans le Canton de Vaud pour la période de taxation 1991-1992, concernant le revenu et la fortune liés à cet immeuble. B. Du 25 novembre 1991 au 24 mars 1992, le recourant est parti en _____. Durant son absence, la Commission d'impôt du district de Vevey lui a demandé à deux reprises, le 27 novembre 1991 et le 8 janvier 1992, de lui fournir une copie de sa déclaration fiscale déposée à Y. _____ en 1991 pour la période de taxation 1991-1992. N'ayant pas mandaté un tiers pour ouvrir son courrier, le recourant n'a pas été en mesure de répondre aux réquisitions de l'administration. Le 29 janvier 1992, la Commission d'impôt a notifié au recourant une taxation d'office fixant son revenu imposable à Fr. 12'500.-, au taux de 14 % et sa fortune à Fr. 160'000.- au taux de 3,750 %. Par ailleurs, elle a également prononcé une amende de Fr. 100.-, en application de l'art. 130 al. 1 de la loi sur les impôts directs cantonaux du 26 novembre 1956 (LI). Cette taxation, envoyée par pli recommandé, n'a pas été retirée durant le délai de garde par le recourant, qui avait demandé que son

courrier soit retenu durant un certain temps, jusqu'à son retour. Le 28 février 1992, le recourant a en outre reçu la taxation ordinaire du canton de Fribourg relative à l'impôt sur le revenu et la fortune, ainsi que l'avis de répartition intercantonale de la Commission de taxation de Y. _____ . C.

Par lettre du 6 mai 1992 émanant de la Société fiduciaire suisse, le recourant a présenté une réclamation dans laquelle il fait état de son absence à l'étranger; il demande la modification du taux d'imposition retenu ainsi que la fixation d'une fortune nette équivalant à zéro, conformément à l'avis de répartition intercantonale de l'autorité fiscale fribourgeoise du 28 février 1992. Le 20 mai 1992, le préposé-receveur lui a fait savoir qu'il considérait que cette réclamation était irrecevable, en raison de sa tardiveté. Le 26 mai 1992, le recourant a déclaré maintenir sa réclamation.

D. Par décision de l'Administration cantonale des impôts du 9 mars 1993 (ACI), la réclamation a été rejetée en raison de sa tardiveté. Tout en admettant que l'absence du recourant à l'étranger aurait pu constituer un motif de restitution du délai, l'autorité constate que le délai de dix jours prescrit par l'art. 83 lit. b LI pour invoquer ce moyen n'a pas été respecté. E.

Dans son recours du 8 avril 1993, X. _____ fait valoir divers arguments et notamment le fait qu'il avait confié ses affaires à la Fiduciaire Audifi S.A., à Fribourg; en raison de problèmes de santé de la dirigeante de cette fiduciaire, Mlle Hefti, Audifi S.A. a été reprise par la Société fiduciaire suisse, mais le transfert des dossiers a connu quelques heurts. En particulier, selon le recourant, Mlle Hefti aurait conservé le dossier le concernant, pensant être à même de s'en occuper; ce dossier se serait cependant avéré introuvable. Ces contretemps rencontrés lors du retour du recourant en Suisse l'auraient empêché d'intervenir dans le délai légal. L'ACI conclut au rejet du recours par déterminations du 21 juin 1993. Sur interpellation du juge instructeur, l'ACI a déposé des déterminations complémentaires le 22 septembre 1993 dans lesquelles elle expose la pratique des administrations cantonales en matière de communication d'informations en application de l'art. 70 de l'arrêté concernant l'impôt fédéral direct (AIFD). On extrait de cette correspondance ce qui suit : "Donnant suite à votre lettre du 27 août 1993, nous vous informons que les administrations cantonales s'efforcent de collaborer entre elles et de se transmettre des informations concernant les contribuables. Cet effort s'est notamment traduit par la publication de directives concernant les informations intercantionales du 1er juillet 1977 par le Comité de la Conférence des fonctionnaires fiscaux d'Etat (Archives 46 (1977-78) 326). Cependant, en pratique, cette collaboration spécialement au niveau des commissions d'impôt, n'est pas toujours évidente notamment pour des raisons de langue et de disponibilité. C'est pourquoi, les taxateurs s'adressent le plus souvent directement au contribuable lui-même. Ces directives n'ont pas force obligatoire et ne sont applicables que pour l'impôt fédéral direct. L'article 70 AIFD ne devrait donc pas avoir d'incidence sur une procédure de révision relative à l'impôt cantonal et communal." F.

Le Tribunal administratif a délibéré sans avoir fixé d'audience de débats. Considérant en droit:

1. L'art. 97 LI prévoit que dans l'hypothèse où, malgré sommation, le contribuable ne donne pas suite à une demande de renseignements ou ne produit pas les justifications demandées, la taxation est effectuée d'office. A cela s'ajoute qu'en principe, le contribuable qui n'a pas déposé sa déclaration dans le délai de dix jours qui lui est imparti par la sommation prévue à l'art. 87 al. 4 LI est déchu du droit de réclamation, selon l'art. 100 al. 2 LI. Cette disposition, d'une rigueur particulière, n'est cependant pas applicable lorsque, comme en l'espèce, le contribuable a satisfait à son obligation essentielle qui consiste à déposer une déclaration, indépendamment du fait qu'elle soit incomplète (voir CCRI Ae 90/11, du 20 mars 1991). La réclamation contre une taxation d'office est limitée au cas où

celle-ci apparaît comme manifestement inexacte à teneur de l'art. 101 al. 2 LI; elle doit en outre être interjetée dans les trente jours qui suivent la notification de la décision attaquée, conformément au délai général prévu à l'art. 101 al. 1 LI (TA FI 93/146, du 21 septembre 1994). Or, ce délai est largement dépassé dans le cas particulier, puisque la réclamation du 6 mai 1992 est intervenue plus de deux mois après la notification de la taxation d'office du 29 janvier 1992. Cela n'est pas contesté. Il reste à traiter la question de la restitution du délai, soulevée implicitement par le recourant; ce problème s'examine, on le verra, dans les mêmes termes pour le délai de production des pièces demandées que pour celui du dépôt de la réclamation. 2.

L'art. 83b al. 1 LI prévoit que la restitution d'un délai peut être accordée si le requérant a été empêché, sans sa faute, d'agir dans le délai fixé. Aux termes de l'alinéa 2, la demande de restitution doit être présentée, par acte écrit et motivé, dans les dix jours à compter de celui où l'empêchement a cessé. Le requérant doit accomplir dans le même délai l'acte omis. D'une manière générale, l'absence durable, sans faire suivre son courrier ou constituer un mandataire ne peut pas être qualifiée d'empêchement non fautif lorsque l'on doit s'attendre à une notification (Jean-François Poudret et al., Commentaire de la loi fédérale d'organisation judiciaire, 1990 (COJ), no 2.7 lit. b ch. 1 ad. art. 35; Ernst Känzig/Urs R. Behnisch, Die direkte Bundessteuer, no 10 ad. art. 85). Le contribuable qui s'absente doit veiller à désigner un représentant, dans un tel cas. En outre, une personne qui s'absente plusieurs mois doit généralement s'attendre à recevoir des communications officielles, même si elle n'est pas engagée dans une procédure. La question de savoir si la personne qui s'absente pour durée plus courte peut bénéficier de la restitution du délai dépend au surplus des circonstances (André Grisel, Traité de droit administratif, vol. II, p. 896); on observera cependant que les art. 85 al. 4 et 99 al. 4 AIFD prévoient expressément que l'absence du pays constitue un motif de nature à excuser la remise tardive de la déclaration ou la réclamation tardive, ce qui revient à admettre, si cette circonstance a effectivement entraîné un empêchement, la restitution du délai. Quoi qu'il en soit, dans le cas particulier, l'autorité intimée a admis que l'absence du recourant à l'étranger constituait un motif de restitution du délai tant pour fournir les renseignements demandés que déposer à temps une réclamation contre la taxation d'office; à juste titre, dès lors qu'on ne peut demander au contribuable de s'attendre en tout temps à recevoir des décisions de taxation et encore moins des demandes de renseignements relatifs à une déclaration d'impôt. C'est exclusivement au motif que le recourant n'a pas respecté le délai de 10 jours dès la fin de l'empêchement que l'autorité intimée a rejeté, implicitement considéré comme irrecevable la réclamation. Celle-ci a en effet été déposée le 6 mai 1992, alors que le recourant était en Suisse dès le 24 mars 1992. Il s'est ainsi écoulé environ deux mois et demi depuis son retour avant son intervention. Dans ces conditions, on ne peut que constater que le recourant était largement à tard au regard de l'art. 83b LI pour demander une restitution de délai. Dans son recours, le recourant laisse entendre que la mandataire chargée de s'occuper de ses affaires fiscales en son absence est tombée malade et que, dans le désordre qui s'en est suivi, elle n'a pas pu lui remettre son dossier à son retour, ce qui constituerait un deuxième motif d'empêchement. Cet argument est irrelevant, dans la mesure où l'administration n'a pas été informée des pouvoirs conférés au mandataire; l'impossibilité de respecter le délai de production des documents requis, puis le délai pour déposer une réclamation dès la taxation d'office ne peut par conséquent pas être mise sur le compte de la maladie de la mandataire. Il faut d'ailleurs relever que cette circonstance ne constitue pas un motif de restitution du délai lorsque le mandataire était en mesure de prendre les dispositions nécessaires qu'exige sa situation (ATF du 19 mai 1993 en la cause C., notamment en demandant une

prolongation du délai de production des pièces requises ou en chargeant un tiers d'agir à sa place (en l'occurrence la Société fiduciaire suisse par exemple). Or, précisément, la perte du dossier, qui aurait mis le recourant dans l'impossibilité de produire les renseignements demandés, une fois de retour en Suisse, constitue une faute du mandataire, imputable au recourant (Poudret, op. cit., vol. I, ch. 2.2.1 ad art. 29); quel que soit le degré de gravité de la maladie, on peut en effet attendre d'un mandataire consciencieux qu'il prenne ses précautions pour que, en son absence, l'accès à ses dossiers par les personnes autorisées ne soit pas entravé. C'est en conséquence à juste titre que l'autorité intimée a écarté le moyen tiré de la restitution du délai. 3.

Le recourant, qui demande que la taxation d'office du 29 janvier 1992 soit reconsidérée, sollicite en outre implicitement la révision de cette décision. La procédure de révision est une voie de droit extraordinaire qui permet exceptionnellement de remettre en cause une décision entrée en force, ce qui est le cas des taxations fiscales n'ayant pas fait l'objet d'un recours (TA FI 93/016, du 10 mai 1994). En droit vaudois, elle est réglée aux art. 107 à 109 LI. L'art. 107 LI prévoit que la taxation définitive peut être révisée sur demande du contribuable, dans les trois mois dès la découverte du motif de révision, mais au plus tard dans les quatre ans dès la communication de la décision attaquée : "[...] a) lorsque l'autorité de taxation ou de recours n'a pas tenu compte de faits importants qui ressortent du dossier; b) lorsque la décision a été prise en violation des règles essentielles de la procédure; c) lorsque le requérant découvre des faits nouveaux importants ou des preuves qu'il n'avait pu invoquer dans la procédure de taxation ou de recours." a) Dans sa réclamation, le recourant soutient que l'autorité de taxation aurait dû s'informer directement auprès des autorités fribourgeoises pour obtenir les informations nécessaires. Ce moyen ne constitue pas un fait nouveau; en revanche, il convient d'examiner dans quelle mesure ce grief se recoupe avec celui de la non prise en considération par l'autorité d'un fait important ressortant du dossier ou celui d'une violation des règles essentielles de la procédure. aa) Selon André Grisel (op. cit., p. 944), le motif de révision prévu par l'art. 107 lit. a LI recouvre l'hypothèse d'une inadvertance de l'autorité, celle-ci ayant omis, par mégarde, de tenir compte d'une pièce déterminante pour l'issue du litige ou s'étant écartée de son sens manifeste (TA FI 91/011, du 27 janvier 1992). Par faits importants ressortant du dossier, il faut entendre l'ensemble des actes de procédure et des pièces que l'autorité devait prendre en considération selon la décision dont elle est saisie (Jean-François Poudret, COJ, no. 5.2 ad. art. 136). Quant à la violation de la maxime officielle, elle peut constituer un motif de révision pour autant que ce vice de forme ait eu une incidence décisive sur l'inexactitude de la taxation (Hugo Casanova, Heilt mangelnde Sorgfalt des Steuerpflichtigen offensichtliche Veranlagungsfehler ?, in "L'image de l'homme en droit", Fribourg 1990, p. 93 ss, sp. 100 et 101). bb) L'un des éléments importants s'agissant de l'application de l'art. 107 lit. a ou b LI est celui de savoir quelle est la diligence que l'on peut attendre du contribuable avant de l'autoriser à se prévaloir des motifs de révision que recouvre cette disposition. D'une manière générale, la doctrine et la jurisprudence ont déduit du caractère extraordinaire et subsidiaire de la révision que cette voie n'est pas ouverte à celui qui aurait pu invoquer l'erreur dont il se prévaut dans la procédure de réclamation ou de recours, cela y compris pour les moyens tirés d'une violation des règles de la procédure par l'autorité ou de la non prise en compte par celle-ci de faits importants ressortant du dossier (Casanova, op. cit., sp. 101 et 102 et la doctrine citée; ATF 98 Ia 572; 103 Ib 87 ss; 105 Ib 252; 111 Ib 210). La jurisprudence précitée a essentiellement été rendue en application des art. 4 Cst., 136 et 137 OJ; l'art. 137 lit. b le dit d'ailleurs expressément s'agissant des nova reperta, mais ce point n'est pas précisé s'agissant

des vices de procédure ou de l'inadvertance manifeste (v. au contraire l'art. 66 al. 3 PA). On notera enfin que 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), entré 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, consacrent expressément la solution décrite ci-dessus; 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. Certains auteurs se sont cependant prononcés, dans le cadre du droit positif, 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 ait omis de requérir la correction de 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 (v. aussi ACCR FR 1989 IX no 2). Dans cette affaire, le recourant avait dûment rempli sa déclaration, mais l'autorité avait omis de tenir compte de certaines déductions sociales; 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 la condition que l'intéressé ait été empêché de s'en prévaloir dans la procédure de taxation, de réclamation ou de recours. Ce texte autorise par conséquent ou, à tout le moins, n'interdit pas l'interprétation suggérée par Casanova et les auteurs qui le suivent dans le sens d'une révision facilitée, lorsque les conditions en sont réunies. Après avoir laissé la question ouverte dans une affaire récente (arrêt TA, FI 93/0047 du 2 décembre 1994), le tribunal retient en définitive, suivant les suggestions des derniers auteurs cités, que la voie de la révision doit être ouverte de manière facilitée en matière d'imposition cantonale et communale. Cette solution permet d'obtenir des résultats plus conformes à l'équité fiscale, notamment dans les hypothèses où l'autorité fiscale a commis des erreurs manifestes, aboutissant à des taxations ne correspondant pas à la situation de fait du ou des contribuables concernés, mais entrant néanmoins en force à la suite d'une inattention de ceux-ci (dans ce sens, Casanova, p. 115 ss); au demeurant, le fait que tant la LIFD que la LIHD n'ait pas retenu ces propositions doctrinales n'empêche nullement le droit cantonal d'adopter un régime de révision assouplie avant que la loi d'harmonisation ne sortisse pleinement ses effets (il n'est d'ailleurs pas exclu que la "révision facilitée" se rapproche dans une certaine mesure de la "reconsidération" du droit des assurances sociales, laquelle ouvre également une brèche dans le système ordinaire de la révision et une divergence entre

le Tribunal fédéral et le Tribunal fédéral des assurances : v. sur ce point, ATF 119 V 475, cons. 1; Ulrich Meyer-Blaser, *Die Abänderung formell rechtskräftiger Verfügungen in der Sozialversicherung*, in ZBI 1994, 338). Quoi qu'il en soit, la voie de la révision facilitée, telle que la préconisent les auteurs précités, suppose une pesée comparative des manquements procéduraux respectifs de l'autorité fiscale et du contribuable. Ainsi, la voie de la révision - même facilitée - n'est-elle pas ouverte lorsque le contribuable n'a pas rempli sa déclaration ou lorsqu'il a omis, fût-ce par négligence, de déclarer certains éléments imposables ou d'indiquer des montants déductibles (Känzig/Behnisch no 16 et 29 s. ad art. 126 AIFD). Dans le cas d'espèce, on relèvera que le contribuable n'a pas, à proprement parler, violé une obligation de procédure lui incombant, sous réserve de l'absence de dépôt d'une réclamation ou d'une requête de restitution de délai en temps utile. Pour sa part, l'autorité fiscale s'est contentée de demander au contribuable les renseignements qui lui faisaient défaut pour la détermination du taux d'imposition du revenu de la fortune immobilière et de la fortune avant de procéder à une taxation d'office; elle aurait cependant pu obtenir sans grande difficulté ces informations auprès de l'autorité fiscale fribourgeoise. Il convient donc d'examiner si cette omission constitue une violation du principe de l'instruction d'office (ci-après aaa), puis de vérifier en outre si ce manquement éventuel est suffisamment important pour justifier l'ouverture de la voie de la révision (bbb).

aaa) A l'instar des procédures administratives ordinaires, la procédure de taxation est régie par la maxime officielle (Ernst Höhn, *Steuerrecht*, 7e éd., Berne 1993, p. 567 ss et les références citées, ainsi que Martin Zweifel, *Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren*, Zürich 1989, p. 133 ss, p. 10 ss et 20 ss). L'autorité de taxation doit prendre d'office les mesures d'instruction qui peuvent être exigées d'elle compte tenu des circonstances pour vérifier l'exactitude de la déclaration et ce n'est qu'en cas d'échec de celles-ci qu'elle peut procéder à une taxation d'office (CCRC Ae 90/11, du 20 mars 1991; la jurisprudence zurichoise retient que, compte tenu de la masse des décisions à prendre, ces exigences envers l'autorité fiscale ne sauraient être trop élevées : StE 1994 B 97.41 no 7). Cela ne signifie cependant pas que l'administration puisse se livrer à une évaluation approximative, comportant nécessairement une grande marge d'erreur. La taxation d'office doit correspondre dans toute la mesure du possible à la situation réelle du contribuable (Jean-Marc Rivier, *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, Neuchâtel 1980, p. 318, sp. 319; StE, 1993 GE, B 92.3, no 3). L'autorité doit retenir tous les faits dont elle dispose et seulement en combler les lacunes (Ernst Käzig, *Complément*, rem. 6 ad art. 92, p. 212; ATF 87 I 459; Archives 31, 198; RDAF 1963, 262). Dans le cas particulier, il ressortait clairement de la déclaration vaudoise que le recourant est domicilié à Y..... L'autorité de taxation savait par conséquent qu'elle pouvait obtenir les renseignements nécessaires auprès des autorités fiscales fribourgeoises. En droit fédéral, l'art. 70 AIFD prévoit une obligation générale d'information entre les autorités fiscales des cantons. Les directives concernant les informations intercantionales du 1er juillet 1977, arrêtées en application des art. 70 ss AIFD (Archives vol 46, p. 326), prévoient l'adoption de formules uniformes sur certains objets, notamment les éléments de toute nature relatifs à la fortune ou au revenu, dont l'usage est recommandé aux administrations cantonales; en outre, elles obligent les administrations cantonales à fournir sur demande aux autres administrations cantonales, voire à l'administration fédérale des contributions, les renseignements sollicités, voire spontanément, s'agissant de certains objets. Ces directives, qui n'ont d'ailleurs aucun caractère obligatoire, ne sont toutefois applicables que lorsqu'il est question d'assujettissement à l'impôt fédéral direct. Le droit fédéral ne pose en revanche

aucune obligation pour les cantons de se transmettre des informations dans les domaines qui ne relèvent pas du droit fiscal fédéral. Le concordat intercantonal sur l'interdiction des arrangements fiscaux prévoit à son art. 3 un échange de renseignements limité essentiellement à la circonstance du changement de domicile des personnes physiques et morales. Il existe cependant depuis de nombreuses années une pratique tendant à l'échange de renseignements volontaires (Rivier, op. cit., p. 305). L'ACI, interpellée sur ce point, conteste la réalité d'une telle pratique en affirmant que l'échange de renseignements entre différentes autorités est souvent difficile et qu'il est la plupart du temps plus simple de s'adresser au particulier. Cela est logique et compréhensible. Il n'en résulte cependant pas encore pour autant que, lorsque le contribuable ne produit pas les éléments demandés, l'autorité de taxation puisse sans autre faire application de l'art. 97 LI et procéder à une taxation d'office. A la différence en effet des justificatifs relatifs à des déductions ou des pièces de comptabilité que seul le contribuable est en mesure de produire, les éléments déterminants pour la taxation effectuée dans un autre canton peuvent être obtenus directement auprès de l'autorité compétente. L'autorité de taxation a ainsi la possibilité matérielle d'établir les faits pertinents pour fonder sa décision. Elle a le devoir de procéder à cette investigation dans un tel cas pour établir une taxation correspondant à la situation réelle du contribuable (dans ce sens StE 1993 GE B 92.3 no 3 précité et les références citées). Il en va autrement lorsque les éléments déclarés ne permettent pas à l'autorité fiscale de réaliser qu'elle doit prendre en considération la taxation effectuée dans un autre canton; dans une telle hypothèse on ne peut exiger de l'autorité qu'elle procède à des enquêtes sur chaque point lacunaire de la déclaration (voir StE 1986 ZH B 97.41, no 3, s'agissant de reprises effectuées par l'autorité auprès du président du conseil d'administration d'une société anonyme pour un revenu déguisé sous la forme d'un loyer réduit, alors qu'il n'apparaissait pas qu'il était l'actionnaire unique de cette société; dans ce cas l'autorité n'est pas tenue de prendre d'office en considération la taxation séparée effectuée dans un autre canton pour la société et se demander si l'on est en présence d'un bénéficiaire sous-évalué ou d'un salaire complémentaire déguisé). On doit dès lors retenir en l'espèce un manquement à l'obligation de l'autorité fiscale d'instruire d'office. bbb) L'autorité intimée, sa demande de renseignements au contribuable étant restée vaine, a procédé par la voie d'une taxation d'office et retenu dans ce cadre le taux maximum d'imposition pour le revenu et la fortune; l'erreur de taxation est manifeste et essentielle sur ce point puisque la taxation d'office, en retenant pour le revenu un taux d'imposition de 14 %, revient à présumer que le recourant a réalisé un revenu net, imposable dans le Canton de Fribourg, de Fr. 114'000.- au moins, alors même que son revenu net total n'a atteint durant la période antérieure (1989-1990) que Fr. 23'100.-, dont Fr. 5'800.- dans le Canton de Vaud. On peut faire la même remarque s'agissant de la fortune imposable, arrêtée précédemment à 0; en effet, le taux de 3,75 % retenu présuppose que le recourant disposait désormais - par un enrichissement subit - d'une fortune nette imposable dans le Canton de Fribourg de Fr. 500'000.- au moins. Dans le cas d'espèce, l'autorité de taxation ne pouvait assurément pas, sans s'entourer à tout le moins de quelques informations qu'elle était aisément en mesure d'obtenir de son homologue fribourgeoise, présumer une évolution aussi favorable et rapide de la situation financière du recourant, pourtant retraité, alors même qu'elle devait pressentir l'inexactitude de ce présupposé. En retenant malgré cela une telle hypothèse de fait sans la vérifier, elle a violé clairement en l'espèce le principe de la maxime officielle. 4. Le recours est ainsi admis. Vu l'issue du recours, les frais doivent être laissés à la charge de l'Etat (art. 55 LPJA). Le recourant n'étant pas représenté par un mandataire, il n'y a pas lieu à l'allocation

de dépens. Par ces motifs le Tribunal administratif arrête: I. Le recours est
admis II. La décision sur réclamation rendue 9 mars 1993 par l'Administration
cantonale de impôts, refusant de réviser la taxation d'office du 29 janvier 1992 relative à la
période 1991-1992, est annulée. Le dossier est renvoyé à l'autorité intimée à charge pour
elle de le transmettre à l'autorité de taxation aux fins de rendre une nouvelle décision.
III. Il n'est pas prélevé d'émolument. fo/Lausanne, le 20 décembre 1994 Le
président: Le greffier: Le présent
arrêt est communiqué aux destinataires de l'avis d'envoi ci-joint

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