

VD_OMNI FI.1995.0046 vom 13. Juni 1996

VD Tribunal cantonal, 1996-06-13, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1995.0046

FR: VD_OMNI FI.1995.0046 du 13 juin 1996

IT: VD_OMNI FI.1995.0046 del 13 giugno 1996

Regeste

c/ACI | L'exécuteur testamentaire a-t-il qualité pour recourir, en son propre nom, alors même que seuls les héritiers sont contribuables? Question laissée ouverte (cons. 1).

Erwägungen

E. 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), en vigueur depuis 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). On ajoutera encore que le Tribunal fédéral a admis, dans plusieurs arrêts, que le défaut de motivation d'une décision de taxation, lorsqu'il avait eu pour conséquence de dissuader le contribuable d'élever une réclamation ou un recours, devait être considéré soit comme un motif de révision, soit comme un motif de restitution du délai de réclamation ou de recours (StE 1996 B 93.6, no

E. 15

et ATF 105 Ib 245, spécialement 252, déjà cité; voir aussi Archives 49, 318, spécialement 323). Dans ces dernières espèces, le Tribunal fédéral apparaît enclin également à admettre en quelque sorte une révision facilitée, s'agissant d'un cas particulier de violation des règles essentielles de la procédure. A vues humaines, la solution retenue par le dernier arrêt cité, à savoir celle d'une restitution du délai de recours, voire celle consistant à admettre que le délai de recours n'a pas couru faute de notification régulière, mais sous réserve du respect du principe de la bonne foi, paraît préférable à celle de la révision. cc) Pas plus que l'art. 136 OJ, les art. 107 lit. a et b LI et 54 al. 1 lit. a et b LMSD ne subordonnent le droit d'invoquer les motifs de révision qu'ils recouvrent à la condition que l'intéressé ait été empêché de s'en prévaloir dans la procédure de taxation, de réclamation ou de recours. Ces textes autorisent par conséquent ou, à tout le moins, n'interdisent 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 a retenu, suivant les suggestions des derniers auteurs cités dans un arrêt postérieur (du 20 décembre 1994, FI 93/0053), 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 LHID 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

E. 16

et 29 s. ad art. 126 AIFD; TA, arrêt du 20 décembre 1994, FI 93/0053). Au demeurant, il n'est pas exclu que le Tribunal administratif doive reprendre la question de l'admissibilité de la "révision facilitée", dont la portée est d'ailleurs délicate à cerner. On observe encore, en effet, que l'ouverture de la voie de la révision se conçoit aussi en relation avec le principe de la bonne foi; or, le requérant, qui aurait pu faire valoir un moyen, mais qui a omis de le faire dans le cadre d'une réclamation ou d'un recours, se trouve en quelque sorte en porte-à-faux par rapport à ce principe (v. sur ce point Ursina Beerli-Bonorand, Die ausserordentlichen Rechtsmittel in der Verwaltungsrechtspflege des Bundes und der Kantone, Zurich 1985, p. 45). On peut ici laisser la question indécise, le recours devant être rejeté même dans le cadre d'une révision facilitée. dd) En définitive, il ressort de l'instruction que la défunte ne bénéficiait pas, de son vivant, du régime de l'impôt spécial des art. 17 et 18 LI; on ne peut

dès lors retenir que l'autorité fiscale aurait, à tort, omis de tenir compte de cette circonstance pour conclure à l'inapplicabilité de l'art. 36 LMSD (au demeurant, on relève que le champ d'application respectif des règles de la LI et de la LMSD précitées diffèrent quelque peu, de sorte que l'application des premières ne constitue qu'un indice pour celle de la seconde). On ne saurait dès lors considérer que, à la suite d'une inadvertance, elle n'a pas pris en considération un fait important ressortant du dossier (on laisse ici de côté le point de savoir si les éléments ressortant du dossier des impôts directs de la défunte font en l'occurrence également partie du dossier de l'impôt successoral). ee) Il reste ainsi à examiner le motif de révision fondé sur l'art. 54 al. 1 lit. b, soit ici la violation invoquée du principe de la maxime officielle; l'autorité fiscale, dès lors que la défunte était de nationalité étrangère, aurait dû, selon le recourant, instruire sur les divers éléments de fait susceptibles de conduire à l'application de l'art. 36 LMSD, à savoir notamment sur le point de savoir si la défunte avait ou non exercé, à un moment ou à un autre, une activité lucrative en Suisse. On a relevé plus haut que le recourant, en sa qualité de mandataire professionnel, pouvait se voir reprocher une certaine négligence, en omettant de procéder à certaines vérifications pour s'assurer de l'établissement de ce point de fait; l'autorité fiscale, elle non plus, n'a pas procédé à des investigations poussées à cet égard, partant sans doute de l'idée que le notaire X. _____ collaborait à l'établissement des faits nécessaires. Dans ces circonstances, force est de conclure que l'on ne se trouve pas dans une hypothèse où, comparée à l'omission du recourant, l'erreur de l'autorité apparaît manifeste, voire crasse; la révision ne peut dès lors qu'être refusée de ce chef (voir, pour une comparaison similaire entre une négligence d'un contribuable et l'omission de l'autorité de taxation, TA, arrêt du 2 décembre 1994, FI 93/0047, confirmé par le Tribunal fédéral à la suite d'un recours de droit public). Au demeurant, les différents motifs de révision doivent être interprétés en relation les uns avec les autres, de sorte que, dans la présente espèce en tout cas, il apparaît parfaitement cohérent d'aboutir aux mêmes conclusions en application des lettres b et c de l'art. 54 al. 1 LMSD (s'agissant de la lettre c, v. ci-dessus cons. a). 3. Il résulte des considérants qui précèdent que le recours doit être rejeté dans la mesure où il recevable. Un émolument d'arrêt sera dès lors mis à la charge du recourant débouté, lequel n'a pas droit à des dépens (art. 55 al. 1 LJPA). La quotité de l'émolument, fixée en matière fiscale principalement sur la base du montant d'impôt litigieux, doit néanmoins être modérée pour tenir compte de la nature particulière de la présente procédure, qui a trait à une requête de révision.

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