

## **VD\_OMNI FI.1996.0080 vom 6. September 2000**

VD Tribunal cantonal, 2000-09-06, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.1996.0080](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1996.0080)

FR: VD\_OMNI FI.1996.0080 du 6 septembre 2000

IT: VD\_OMNI FI.1996.0080 del 6 settembre 2000

### **Regeste**

c/ACI | Demande de révision. L'autorité de taxation n'a pas tenu compte de faits qui ressortaient des pièces du dossier concernant la constitution du domicile du recourant aux USA, mais ces faits ne sont pas déterminants pour la taxation litigieuse.

### **Erwägungen**

#### **E. 3**

PA et 140 OJ), et respecter le délai de 90 jours à compter de la découverte du motif de révision (art 67 al. 1 PA et 141 al. 1 let. b et c OJ). La procédure de révision est une voie de droit extraordinaire, comme le recours de droit public, et à laquelle on ne recourt qu'en l'absence d'autres voies de droit ( Jean-François Poudret , Commentaire de l'OJ vol. V p. 10, voir aussi les arrêts CP 92/002 du 9 décembre 1992, 94/006 du 13 juin 1994, 94/013 du 5 mars 1997). cc) La jurisprudence de la cour plénière en la matière a insisté sur le fait que la révision d'un arrêt qui a force de chose jugée ne devait pas être confondue avec la reconsidération ou le réexamen d'une décision par l'autorité administrative de première instance. Selon les art. 137 let. b OJ et 66 al. 2 let. a PA, la révision d'un arrêt ne peut être fondée que sur des faits "nouveaux" antérieurs à la date de l'arrêt, mais que le demandeur a été empêché sans sa faute d'alléguer dans la procédure précédente ( Jean-François Poudret , op. cit. vol. V p. 26 à 30). En revanche, la demande de réexamen d'une décision administrative, qui n'a en principe pas force de chose jugée, peut être fondée sur des faits postérieurs à la décision de première instance, même lorsque la décision concernée a été confirmée sur recours ( André Grisel , op. cit., vol. II, p. 948, ch. 2c; arrêt RE 96/001 du 26 janvier 1996). La cour plénière du tribunal en a déduit que la voie de la révision devait rester une voie de droit subsidiaire à la demande de réexamen, à l'exception des motifs de révision qui affecteraient l'arrêt du tribunal, les administrés doivent en principe procéder par la voie de la demande de réexamen (voir, dans ce sens, RDAF 1995 p. 169, v. aussi les arrêts CP 97/003 du 4 juin 1997, CP 97/002 du 17 juin 1997 et CP 98/0005 du 12 octobre 1998). b) La loi sur les impôts directs cantonaux instaure cependant une procédure spéciale de révision des décisions de taxation qui s'écartent de la procédure générale de réexamen admise par la jurisprudence. aa) Selon l'art. 107 LI, la taxation définitive peut être révisée sur demande du contribuable, dans les trois mois dès la découverte d'un motif de révision, mais au plus tard dans les quatre ans dès la décision attaquée lorsque l'autorité de taxation n'a pas tenu compte de faits importants qui ressortent du dossier (let. a); lorsque la décision a été prise en violation des règles essentielles de la procédure (let. b) et lorsque le requérant découvre des faits nouveaux importants ou des preuves qu'il n'avait pu invoquer dans la procédure de taxation, de réclamation ou de recours (let. c). Les motifs de révision sont donc semblables aux motifs de révision des arrêts du Tribunal fédéral ou du Tribunal administratif en ce sens que la prise en considération de faits nouveaux postérieurs à la

décision de taxation est exclue. L'exposé des motifs du Conseil d'Etat précisait que l'introduction d'une procédure de révision des décisions de taxation résultait d'une jurisprudence du Tribunal fédéral selon laquelle une révision de décision définitive et en force devait être admise malgré l'absence d'une disposition légale expresse lorsque la taxation avait été faite en violation des règles essentielles de la procédure ou lorsque la décision omettait de considérer des faits importants résultant des pièces du dossier ou lorsque le contribuable invoquait des faits ou des moyens de preuve qu'il n'avait pu faire valoir dans la procédure précédente (BGC août-septembre 1956, p. 727). bb) Le Tribunal fédéral avait admis tout d'abord en droit fédéral, la possibilité de réviser les décisions de taxation en force et définitives comme un droit déduit de l'art. 4 de l'ancienne Constitution fédérale de 1874 (aCst); lorsque les conditions applicables à la révision des arrêts du Tribunal fédéral posées aux art. 136 et 137 OJ étaient remplies (ATF 74 I 406 consid. 3; voir ultérieurement les ATF 111 Ib 210-211 consid. 1, 105 Ib 251-252 consid. 3a, 103 Ib 88 consid. 1; ainsi que G. Steinmann, Die Revision im Wehrsteurrecht, in Revue fiscale n° 34 p. 194 ss). Le Tribunal fédéral a ensuite appliqué cette jurisprudence au droit cantonal (ATF 76 I 7, 78 I 200). Ainsi, la révision des décisions de taxation devait être admise comme un droit constitutionnel déduit de l'art. 4 Cst. même lorsqu'elle n'est pas prévue par un texte légal dans les cas suivants : l'autorité a procédé à la taxation en violation des règles essentielles de procédure; elle n'a pas tenu compte de faits qu'elle aurait dû déduire de pièces officielles; le contribuable invoque des faits ou des moyens de preuve dont il n'aurait pas pu faire état dans la procédure antérieure, ou encore l'autorité a induit en erreur le contribuable au sujet du contenu ou de l'application des prescriptions légales ou lui a fourni des renseignements inexacts sur des faits d'une importance décisive. Selon la même jurisprudence, il n'y a pas lieu à révision si celle-ci tend à faire corriger une erreur de droit ou à faire adopter une autre théorie juridique, ni non plus si la demande est fondée sur une nouvelle appréciation des faits connus au moment où la décision a été prise. Une modification de la pratique ou de la jurisprudence suivie jusqu'alors ainsi que des arguments que le débiteur aurait pu faire valoir déjà dans la procédure de recours ne sont pas des motifs de révision (ATF 98 Ia 568 consid. 5b 572-573 = JT 1974 I 194). cc) En ce qui concerne le réexamen d'une décision, le Tribunal fédéral a aussi déduit de l'art. 4 aCst que l'autorité était tenue de se saisir d'une demande de nouvel examen si les circonstances s'étaient modifiées dans une mesure notable depuis la première décision ou si le requérant invoquait des faits et des moyens de preuve importants qu'il ne connaissait pas lors de la première décision ou qu'il ne pouvait pas se prévaloir ou n'avait pas de raison de se prévaloir à cette époque (ATF 100 Ib 371 consid. 3a). L'autorité saisie d'une demande de réexamen doit d'abord contrôler si les conditions requises pour l'obliger à statuer sont remplies et dans l'affirmative entrer en matière sur le fond, au besoin compléter l'instruction et rendre une nouvelle décision au fond contre laquelle les voies de droit habituelles sont ouvertes. Si elle estime que les conditions pour une entrée en matière ne sont pas remplies elle peut refuser d'examiner le fond, le requérant pouvant alors recourir en se plaignant du fait que l'autorité inférieure aurait nié à tort l'existence d'un motif justifiant le nouvel examen. La requête de nouvel examen est donc admissible non seulement pour les motifs de révision énoncés aux art. 66 et 67 PA et 137 à 143 OJ, mais également en cas de modification notable des circonstances depuis la première décision (ATF 109 Ib 251, consid. 4a; voir aussi ATF 113 Ia 150-151 consid. 3a). Cependant, la jurisprudence rendue en matière fiscale ne prévoit pas expressément la possibilité d'invoquer des circonstances nouvelles, c'est-à-dire des faits intervenus après l'entrée en force de la décision de taxation

(ATF 105 Ib 251 consid. 3a; 103 Ib 89 consid. 2 et pour le droit cantonal l'ATF 98 Ia 572-573 consid. 5b). Cette restriction particulière est propre à la nature même de la décision de taxation qui ne concerne que les faits déterminants pendant la période de calcul qui précède la période de taxation. Des faits nouveaux postérieurs à cette période et qui n'auraient aucune influence sur les éléments déterminants à prendre en considération pour le calcul de l'impôt ne peuvent de toute manière pas entrer en ligne de compte. Ainsi, il n'existe pas en droit fiscal de possibilité de demander le réexamen ou la reconsidération d'une décision en force en dehors de la procédure spécifique de révision des décisions de taxation (Walter Ryser et Bernard Rolli, Précis de droit fiscal suisse 3e éd., Berne 1994, p. 413-414; contra, André Grisel Traité de droit administratif vol. II, p. 949 qui estime que la jurisprudence applicable à la révision des décisions des autorités fiscales ne serait qu'un cas d'application des principes posés par la jurisprudence en matière de réexamen ou de reconsidération des décisions). c) Il reste à examiner si la révision d'une décision de l'autorité fiscale est encore possible lorsque celle-ci a été confirmée par un arrêt entré en force de l'autorité de recours de la dernière instance cantonale; ou si le contribuable a seulement la possibilité de demander la révision de l'arrêt en cause. La doctrine admet de manière générale que les autorités administratives de première instance peuvent réexaminer sur demande la situation qui résulte des décisions qui ont été confirmées sur recours par des arrêts qui ont force de chose jugée (André Grisel op. cit. vol. 2, p. 948). Les motifs de réexamen étant plus étendus que ceux de la révision des décisions judiciaires (modification des circonstances depuis que la décision en cause a été prise), il est conforme à l'égalité de traitement de ne pas soumettre à un régime plus restrictif le réexamen des décisions sur recours que le réexamen des décisions qui n'ont pas été contestées devant une autorité de recours (André Grisel op. cit. vol. 2, p. 948). C'est aussi la raison pour laquelle la cour plénière du tribunal donne un caractère subsidiaire à la demande de révision de l'arrêt cantonal par rapport à la demande de révision de la décision de première instance (voir consid. 2a/cc ci-dessus). Dans le domaine de l'impôt direct, la jurisprudence de la section des recours admet également le caractère subsidiaire de la demande de révision de l'arrêt du tribunal (RDAF 1995 p. 169 et arrêt AC 94/052 du 22 septembre 1994); même si les motifs de révision sont identiques voir même plus restreint pour l'autorité de première instance (art. 107 LI) que pour l'autorité de recours (art 136 et 137 OJ), et si le pouvoir d'examen des deux autorités est identique (art. 104 al. 2 et 3 LI). Le caractère subsidiaire de la demande de révision de l'arrêt cantonal ne se justifie toutefois plus lorsque la demande de révision de la décision de taxation n'est plus recevable devant l'autorité de première instance, notamment si les délais prévus à l'art. 107 al. 1 LI sont écoulés. 3. L'autorité intimée soutient que la demande de révision serait irrecevable en raison du fait que le délai de quatre ans mentionné à l'art. 107 LI serait dépassé. a) En l'espèce, la décision de taxation a été rendue le 29 janvier 1986 et la décision confirmant l'assujettissement illimité dans le canton de Vaud pour la période allant du 16 août au 31 décembre 1984 en date du 19 octobre 1988. Le délai de quatre ans pour demander la révision de ces décisions arrive ainsi à échéance respectivement le 29 janvier 1990 et le 19 octobre 1992. Cependant, les décisions des 29 janvier 1986 et 19 octobre 1988 ont été contestées par les voies de la réclamation et du recours pour être finalement maintenues par l'arrêt du Tribunal administratif du 2 décembre 1993. Il se pose donc la question de savoir si le tribunal peut appliquer par analogie l'art. 98a al. 2 LI et considérer que le délai ne court pas pendant la procédure de réclamation de recours ou de révision. Comme la révision est un moyen de droit extraordinaire, le contribuable qui conteste une taxation définitive par le dépôt d'une

réclamation ou d'un recours, ne demandera pas la révision tant que la décision n'est pas entrée en force. En outre, les délais cumulés de l'instruction de la réclamation et de celle du recours peuvent se rapprocher, atteindre ou même dépasser le délai de quatre ans de l'art. 107 LI suivant la complexité des faits à instruire et la charge des autorités. L'art. 98a al. 2 LI mentionne aussi expressément que le délai pour procéder à la taxation définitive peut être suspendue pendant la procédure de révision, tant que le délai de la prescription absolue de 12 ans n'est pas atteint. b) Le tribunal a cependant déjà jugé que le délai de quatre ans instauré par l'art. 107 LI était un délai de péremption qui ne pouvait être ni suspendu, ni prolongé (arrêt FI 93/063 du 23 juin 1994). Mais il n'est pas nécessaire de déterminer si cette jurisprudence peut être maintenue ou devrait être modifiée. En effet, le recourant s'est fié aux indications qui lui ont été données le 27 juin 1995 par le magistrat qui a rendu l'arrêt du 2 décembre 1993. Or, découlant directement de l'ancien art. 4 aCst., le principe de la bonne foi donne au citoyen le droit d'être protégé dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités (ATF 107 Ia 211 consid. 3a); il permet notamment au justiciable de se prévaloir d'une indication erronée des voies de droit par l'autorité (ATF 117 Ia 298-299 consid. 2). La protection de la bonne foi est cependant exclue si une fausse indication est clairement reconnaissable (ATF 108 Ib 385 consid. b). A cet égard, une plus grande sévérité dans l'appréciation du caractère reconnaissable de l'erreur est requise pour l'homme de loi (ATF 112 Ia 310, 106 Ia 16 consid. 3). c) En l'espèce, le délai de quatre ans fixé par l'art. 107 LI était déjà écoulé lorsque l'indication sur la possibilité de demander la révision de la taxation définitive selon la procédure de l'art. 107 LI a été donnée au recourant; en outre, le magistrat a aussi envoyé une copie de l'art. 107 LI au recourant, qui pouvait donc prendre connaissance de l'exigence de ce délai de quatre ans; mais le recourant n'était pas assisté par un mandataire professionnellement qualifié et il ne disposait lui-même d'aucune formation ni connaissance juridique. Il ne pouvait se rendre compte du problème que posait l'application du délai de quatre ans dès lors que le juge qui le renseigne affirme clairement que la seule voie pour remettre en cause la taxation est celle de la révision régie par l'arrêt. 107 LI. A cela s'ajoute le fait que l'autorité qui le renseigne n'a pas mentionné la possibilité de demander directement auprès de la cour plénière la révision de l'arrêt du 2 décembre 1993 et le recourant ne pouvait donc pas savoir que cette voie de droit existait; dans ces conditions il faut admettre que le recourant doit être protégé dans sa bonne foi lorsqu'il a engagé la demande de révision selon la procédure prévue par l'art. 107 LI, conformément aux indications qu'il a reçues. Sa demande de révision ne pourrait donc être déclarée irrecevable pour le seul motif que le délai de quatre ans serait dépassé. La commission d'impôt n'a d'ailleurs pas soulevé ce moyen dans la décision du 12 juin 1996; elle s'est limitée à constater que le recourant n'apportait pas des faits ou moyens de preuves nouveaux qui lui permettaient d'entrer en matière sur cette demande. 4. Le recourant se plaint essentiellement du fait que la commission d'impôt et l'Administration cantonale des impôts n'ont pas tenu compte des pièces du dossier démontrant la création d'un nouveau domicile aux Etats-Unis en août 1984. Le recourant invoque donc le motif de révision prévu à l'art. 107 let. a LI, reprochant à l'autorité de taxation de n'avoir pas tenu compte d'un fait important qui ressort du dossier. a) Le motif de révision de l'art. 107 let a LI se rapproche de celui mentionné à l'art. 136 let. d OJ ("Lorsque par inadvertance, le tribunal n'a pas tenu apprécié des faits importants qui ressortent du dossier") et à l'art. 66 al. 2 let. b PA ("Prouve que l'autorité de recours n'a pas tenu compte de faits importants établis par pièces"). Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral rendue en application de l'art. 136 let d OJ, ce motif de révision suppose que le juge ait omis de prendre en considération une

pièce déterminée du dossier, versée au dossier, ou l'ait mal lue, s'écartant par mégarde de sa teneur exacte, en particulier de son vrai sens littéral. La méconnaissance d'un fait qui ressort du dossier suppose, pour être pris en considération comme motif de révision, que le juge n'ait pas sciemment refusé de tenir compte d'un certain fait, parce qu'il le tenait pour non décisif. Il faut encore que ce fait soit important, c'est-à-dire qu'il ait été de nature à influencer le jugement dans un sens favorable à la partie qui demande la révision (ATF 96 I 279 = JT 1971 I 497, voir aussi l'ATF 87 II 232 consid. 4 concernant l'art 63 al. 2 OJ qui comporte la même notion). b) En l'espèce, la décision du 4 octobre 1988 fixe l'assujettissement illimité du recourant pour la période du 16 août au 31 décembre 1984. Cette décision se fonde sur les éléments de faits suivants : "- M. A. \_\_\_\_\_ n'a pas quitté définitivement la Suisse le 16 août 1984, - qu'il a continué d'être domicilié à Moudon et a encaissé, en Suisse, la prestation de libre passage de la Caisse de pension Swissair - qu'il a constitué avec son épouse le 19 décembre 1984 la société "B. \_\_\_\_\_ & Cie SA avec siège à Moudon, - que dans ce but les époux A. \_\_\_\_\_ - actionnaires et administrateurs de la SA - ont déclaré devant les autorités suisses être domicilié à Moudon (..) - qu'ils n'ont pas prouvé avoir constitué un domicile aux Etats-Unis avant le 31 décembre 1984, les attestations concernant leur séjour dans des hôtels et motels n'étant pas équivalentes à une constitution de domicile. Par ailleurs, les déterminations de l'Administration cantonale des impôts du 29 novembre 1988 mentionnent que Fidam avait produit avec sa lettre du 13 septembre 1985 diverses factures d'Hôtel de Paris, Anvers, Houston et Woodlands, le contrat de bail d'un appartement sis au Village of Panther Creek du 11 septembre 1984 au 11 mars 1985 et le certificat d'inscription d'une fille de Mme A. \_\_\_\_\_ à une école américaine. Il est en outre précisé que la lettre du 24 janvier 1986 maintenant la décision préjudicielle d'assujettissement avait été notifiée à l'adresse indiquée dans le contrat de location (11 Old Stream, Village of Panther Creek, The Woodlands Texas), mais qu'elle avait été retournée avec la mention "inconnu". L'autorité intimée a déduit de ces éléments que les divers séjours effectués dans des hôtels jusqu'au 12 septembre 1984 ne permettaient pas d'établir que le recourant s'était constitué un domicile aux Etats-Unis pendant cette période et qu'il n'avait pas prouvé avoir effectivement habité l'appartement sis au 11 Old Stream Village of Panther Creek, car la correspondance notifiée à cette adresse avait été retournée avec la mention "inconnu" et le recourant avait indiqué une autre adresse en 1985 au contrôle des habitants (3 West Southfork Pines). De plus, le recourant n'avait pas produit d'autres pièces prouvant la constitution d'un domicile aux Etats-Unis qu'un visa touristique à plusieurs entrées. c) Ces constatations ne prennent cependant pas en considération plusieurs pièces du dossier qui ont été produites dès 1985 par Fidam. Il s'agit tout d'abord de l'attestation du paiement du premier loyer de l'appartement sis au 11 Old Stream et du versement de la garantie de loyer effectués le 31 août 1984. Il s'agit ensuite des attestations concernant le paiement des factures d'électricité pour le même appartement dès le 11 septembre 1984 et enfin du contrat de vente pour l'achat au prix de 119'000 \$ d'une maison à la nouvelle adresse mentionnée au contrôle des habitants de Moudon, soit au 3 West Southfork Pines, Village of Panther Creek The Woodlands. L'existence de ces pièces n'a jamais été mentionnée par l'autorité intimée dans la procédure de taxation et de révision; ces pièces sont en outre de nature à établir que le recourant a effectivement résidé au Village of Panther Creek, The Woodlands, tout d'abord dans un appartement loué au 11 Old Stream, dès le 11 septembre 1984, puis dans une maison qu'il a achetée au 3 West Southfork Pines. La section du tribunal arrive ainsi à la conclusion que l'autorité de taxation n'a pas tenu compte des pièces qui permettent d'expliquer le changement d'adresse du recourant du 11

Old Stream au 3 West Southfork et de confirmer ainsi son intention de demeurer aux Etats-Unis par l'achat d'un immeuble à cette dernière adresse; s'il est vrai que l'autorité de taxation a bien fait état des deux adresses du recourant au Texas, elle en a déduit une conclusion opposée au sens que donne ces pièces à ce changement d'adresse en estimant que l'existence des deux adresses était un indice qui permettait de mettre en doute à la fois le séjour effectif du recourant aux Etats-Unis et son intention de résider dans ce pays.

5. Pour que ces faits justifient une révision des décisions en cause, il faut encore qu'ils soient qualifiés d'importants, c'est-à-dire, de nature influencer la décision de taxation dans un sens favorable au recourant. La question déterminante à cet égard est celle de savoir si, au moment où la prestation en capital est imposable, le recourant avait constitué un nouveau domicile aux Etats-Unis, ou s'il restait imposable dans le canton de Vaud à son ancien domicile de Moudon. a) Les faits à la base de la demande de révision sont en rapport avec la question du domicile du recourant. A cet égard, l'arrêt du Tribunal administratif du 2 décembre 1993 rappelle les principes applicables à la détermination du domicile fiscal, qui correspond au lieu où se trouve le centre des intérêts vitaux du contribuable. Dans leur teneur en vigueur au moment des faits, les art. 3 et 4 LI précisaient que les personnes physiques qui ont leur domicile dans le canton doivent l'impôt (art. 3 al. 1 let a LI 1956) et que le domicile est déterminé par les art. 23 à 26 du Code civil (art. 4 LI 1956). Selon l'art. 23 CC, le domicile de toute personne est au lieu où elle réside avec l'intention de s'y établir; cette disposition pose donc deux conditions pour reconnaître le domicile d'une personne physique; d'une part une condition objective qui est la résidence effective, et d'autre part, une condition subjective relative à l'intention de s'établir durablement au lieu de résidence effectif. La jurisprudence a précisé en rapport avec cette dernière condition que ce n'est pas la volonté propre de la personne qui suffit à déterminer son intention, mais plutôt les circonstances reconnaissables par des tiers qui permettent de déduire cette intention (ATF 113 Ia 466 consid. 3). Les annonces faites aux autorités de contrôle des habitants et le dépôt de papiers de légitimation ne sont toutefois pas déterminantes pour décider du domicile d'une personne car ils ne constituent que de simples indices (ATF 108 Ia 255-256 consid. 5a = JT 1984 I 258 confirmé par l'ATF 115 Ia 217 consid. 3). Lorsqu'une personne a des relations de faits avec plusieurs endroits différents, le lieu de travail fixe en principe le domicile fiscal (ATF 121 I 16 consid. 4a). b) L'art. 24 al. 1 CC précise que toute personne conserve son domicile aussi longtemps qu'elle ne s'en est pas créé un nouveau. Cette disposition tend à situer provisoirement les rapports de droit civil déterminés par la notion de domicile, lorsqu'un nouveau domicile n'a pas été créé immédiatement après l'abandon de l'ancien. Toutefois le domicile purement formel de l'art. 24 al. 1er CC n'est pas déterminant dans le domaine de la double imposition intercantonale. Selon la jurisprudence, lorsque le contribuable, qui continue à séjourner en Suisse, a cessé définitivement d'être domicilié en un certain lieu, ce lieu ne peut être considéré comme le centre effectif de ses relations personnelles. Même si après l'abandon du précédent domicile, le centre des intérêts vitaux du contribuable ne peut encore être déterminé, la règle du domicile fictif posée à l'art. 24 al. 1 CC ne peut être retenue. Il s'agit d'examiner les relations effectives du contribuable avec les différents lieux en question et de considérer comme domicile fiscal le lieu avec lequel ces relations sont les plus fortes (ATF 94 I 322 consid. 5a = JT 1969 I 111). Ces principes sont également applicables lorsqu'il existe des traités préventifs de la double imposition dans les rapports internationaux (Walter Ryser, Dix leçons introductives au droit fiscal, 2ème édition 1980 p. 42). Cependant, en l'absence de dispositions contraires d'une convention internationale, les dispositions de l'art. 24 al. 1

CC restent applicables pour définir le domicile; il en résulte que les attaches avec la Suisse et par conséquent l'assujettissement illimité du contribuable en Suisse à son dernier domicile subsistent aussi longtemps que le contribuable n'a pas démontré qu'il remplissait les conditions applicables à la création d'un nouveau domicile à l'étranger ( Walter Ryser , Introduction au droit fiscal international de la Suisse, 1980 p. 31-32). c) L'ancienne convention entre la Confédération suisse et les Etats-Unis d'Amérique en vue d'éviter les doubles impositions dans le domaine des impôts sur le revenu, conclue à Washington le 24 mai 1951 et entrée en vigueur le 1er janvier 1951, ne définissait pas la notion de domicile. Cette convention a été remplacée par la nouvelle convention du 2 octobre 1996, entrée en vigueur le 19 décembre 1997, qui définit la notion de résident à son art. 4; mais elle n'était pas en vigueur au moment des faits qui font l'objet de la demande de révision. Il convient donc d'examiner si les motifs invoqués dans la procédure de révision sont de nature à démontrer que le recourant s'était constitué un nouveau domicile aux Etats-Unis selon les critères définis aux art. 23 et 24 CC. d) En l'espèce, le recourant a indiqué devant les autorités de première instance qu'il avait quitté son domicile de Moudon en Suisse le 16 août 1984 déjà avec sa famille pour effectuer un voyage en Europe; il s'est ainsi rendu en Allemagne, chez la famille de son épouse, en France et en Hollande. Il est retourné à Zürich le 21 août 1984 pour toucher le montant de sa caisse de retraite. Enfin, il s'est envolé pour les Etats-Unis avec toute sa famille le 24 août 1984 et a résidé dans un motel à Woodlands du 26 août au 12 septembre 1984 pour louer et acheter ensuite un logement dans cette même localité. Le recourant remplissait donc la condition relative à la résidence effective dès le 26 août 1984 et il avait déjà clairement montré l'intention de s'établir à Woodlands depuis de nombreux mois, comme l'atteste les démarches faites auprès de l'agence de location "Houston Relocation Council" en octobre 1983 déjà. e) Ainsi les motifs invoqués par le recourant à l'appui de la demande de révision permettent de constater que l'autorité de taxation a probablement retenu à tort le maintien d'un domicile du recourant en Suisse jusqu'au 31 décembre 1984 dans la décision sur la taxation intermédiaire du 4 octobre 1988. Il est vrai que les démarches faites par le recourant auprès du contrôle des habitants n'étaient pas claires et qu'il a déclaré être domicilié en Suisse pour pouvoir exercer la fonction d'administrateur de la société B. \_\_\_\_\_ & Cie SA créée en décembre 1984; il n'avait en outre pas produit une autorisation de séjour autre que le visa inscrit sur son passeport. Mais s'agit seulement d'indices qui ne peuvent faire obstacle au constat fondé sur d'autres pièces plus probantes de la création d'un nouveau domicile à l'étranger. L'autorité de taxation n'a pas tenu comptes des pièces du dossier qui permettent d'établir la création d'un domicile aux Etats-Unis dès la fin du mois d'août 1984 à Woodlands, tout d'abord dans un motel jusqu'au 12 septembre 1984, puis dans un appartement loué au 11 Old Stream, Village of Panther Creek et enfin dans la maison achetée au 3 West Southforks Pines. A cela s'ajoute le fait que la commission d'impôt avait bien noté sur le double de l'avis de 26 septembre 1984 que le recourant avait bien quitté son domicile de Moudon et ne serait de retour en Suisse seulement à mi-novembre, vraisemblablement pour régler les formalités relatives à la constitution de la nouvelle société B. \_\_\_\_\_ & Cie SA. Cependant la constitution de ce nouveau domicile n'a pu intervenir au plus tôt avant le 26 août 1984. 6. a) Il faut encore que les faits en rapport avec la constitution d'un nouveau domicile aux Etats-Unis aient une influence sur l'imposition la prestation en capital pour être qualifiés d'importants au sens de l'art. 107 let. a LI. A cet égard, lorsque le contribuable part à l'étranger avant l'échéance de son contrat de travail, en prenant le solde de vacances auquel il a droit, et qu'il touche la prestation en capital provenant de l'institution de prévoyance de

son employeur à l'étranger, une fois qu'il a établi un nouveau domicile, il n'est plus soumis à assujettissement illimité en Suisse et il n'est donc plus imposable sur cette prestation, sauf dispositions spéciales contraires du droit cantonal (voir les cas d'application n° 27 et 28 de l'ouvrage publié par la Conférence des fonctionnaires fiscaux d'Etat, Commission LPP, Prévoyance professionnelle et impôts, Cas d'application p. 96 à 102) b) L'arrêt du 2 décembre 1993 retient que la prestation en capital est imposable à son échéance et en tous les cas au moment où elle a été acquise et effectivement versée au contribuable. Or, le recourant ne remet pas en cause dans sa demande de révision les faits en rapport avec la détermination du moment où la prestation a été imposée. S'il soutient dans la procédure qu'il aurait effectivement quitté la Suisse le 16 août 1984, il faut relever qu'il a précisé lors de l'audience du 17 janvier 2000 qu'il s'est déplacé à Zürich le 21 août 1984 pour toucher la prestation en capital et qu'il est parti avec sa famille aux Etats-Unis le 24 août 1984, ce que confirment les premières lettres adressées par Fidam à la commission d'impôt (voir les lettres de Fidam des 23 août, 30 novembre 1984 et 15 avril 1985). Ainsi, même si l'autorité de taxation avait dû admettre la création d'un nouveau domicile aux Etats-Unis dès le 26 août 1984, la prestation en capital restait imposable en Suisse selon le critère retenu par l'arrêt du 2 décembre 1993 car elle avait été versée au recourant le 21 août 1984, avant la constitution du nouveau domicile aux Etats Unis. c) Le tribunal ne peut non plus retenir les motifs invoqués à l'appui de la demande de révision que le recourant n'était plus assujetti aux impôts en Suisse dès le départ de son domicile de Moudon le 16 août 1984. En effet, tant que le recourant ne résidait pas effectivement aux Etats-Unis, il ne remplissait pas la condition objective du lieu effectif de séjour pour admettre la constitution d'un domicile. Les règles de l'art. 24 al. 1 CC ont alors pour effet de maintenir son assujettissement illimité en Suisse, au moins jusqu'à son arrivée dans l'Etat du Texas. Il est vrai que la loi fédérale sur le droit international privé suisse du 18 décembre 1987 (LDIP) prévoit une solution différente de celle du domicile fictif de l'art. 24 al. 1 CC lorsqu'une personne n'a pas encore de domicile en retenant ce critère de la résidence habituelle (art. 20 LDIP). Cette disposition exclut ainsi le domicile fictif ou subsidiaire de l'art. 24 al. 1 CC ( Bernard Dutoit Commentaire de la loi fédérale du 18 décembre 1987 ad. art. 20 n° 11 p. 65). Cependant, cette norme, qui n'était pas en vigueur au moment des faits litigieux, n'est pas applicable à la détermination du domicile fiscal et le recourant ne remplissait pas non plus le critère de la résidence habituelle avant de séjourner et de s'installer avec sa famille à Woodlands le 26 août 1984. d) Bien que cette question échappe au cadre restreint de la demande de révision, le tribunal relève encore que la solution retenue dans l'arrêt du 2 décembre 1993 est conforme au texte de l'art. 29 al. 3 LI. Cette disposition précise en effet que "L'impôt est dû au moment de l'acquisition de la prestation ou du bénéfice". Or, la prestation est acquise en principe au moment de son échéance, qui correspond à la survenance de l'événement assuré ou à la fin du rapport de prévoyance. Dans ce dernier cas, la prestation est échue à la fin du rapport de travail, c'est-à-dire au moment qui donne droit au remboursement par exemple lors d'un départ à l'étranger où de la prise d'une activité indépendante ( Danielle Yersin L'échéance des prestations provenant du 2ème pilier et du troisième pilier A et le moment de leur imposition, Revue fiscale 1990 p. 233 ss, 236). Cette solution correspond à celle de la Conférence des fonctionnaires fiscaux d'Etat, publiée dans l'ouvrage intitulé "Harmonisation fiscale - Réglementation cantonale harmonisée en matière d'impôt à la source", en page 162-163. Il est précisé que dans les cas où le paiement de la prestation en capital intervient avant le départ à l'étranger, l'acquisition du point de vue fiscal est déterminée au moment du versement de la prestation. Si le paiement intervient après le

transfert du domicile, c'est le moment de l'échéance de la prestation qui est déterminant. Il est vrai que le décompte établi par la caisse de pension le 22 août 1984 comporte la date du 31 août 1984 dans le détail du calcul de la prestation. Mais il n'est pas certain que cette date corresponde à l'échéance de la prestation qui est en principe fixée au moment de la fin des rapports de travail ( Danielle Yersin , op. cit. p. 236). A cet égard, la lettre de résiliation du contrat de travail du 27 juin 1984, le certificat de travail du 15 août 1984 et le formulaire de l'Administration fédérale des contributions pour l'annonce de la prestation en capital, mentionnent que les rapports de travail ont pris fin le 15 août 1984 et que cette date correspond à celle de la survenance de l'événement assuré, donc à l'échéance de la prestation. A cette date, le recourant était d'ailleurs toujours domicilié à Moudon et il quittait son emploi non seulement pour partir à l'étranger, mais aussi pour exercer une activité indépendante. Enfin, même si la réglementation interne de la caisse de pension prévoyait de prendre en considération le mois complet pendant lequel le rapport de travail a pris fin pour le calcul du montant de la prestation, cette échéance à la fin du mois d'août ne pouvait être retenue. La prestation devait être considérée comme acquise au sens de l'art. 29 al. 3 LI dès qu'elle est mise à disposition et effectivement versée au contribuable le 21 août 1984. 7.

Il résulte des considérants qui précèdent que le recours doit être rejeté dans la mesure où il est recevable et la décision attaquée maintenue. Il est vrai que le recourant a fait état de sa situation financière difficile à la suite de la maladie qui l'a amené à cesser son activité indépendante aux Etats-Unis et à retourner en Suisse. Mais cette circonstance n'est pas déterminante pour apprécier si les conditions applicables à la révision des décisions de l'autorité de taxation sont remplies. Elle peut en revanche être invoquée dans le cadre d'une demande de remise de l'impôt que le contribuable peut présenter auprès de l'Administration cantonale des impôts en application de l'art. 119 LI. En raison de ces mêmes circonstances, il convient de laisser les frais de justice à la charge de l'Etat en application de l'art. 55 al. 3 LJPA.

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