

VD_OMNI FI.2001.0031 vom 28. Februar 2006

VD Tribunal cantonal, 2006-02-28, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2001.0031

FR: VD_OMNI FI.2001.0031 du 28 février 2006

IT: VD_OMNI FI.2001.0031 del 28 febbraio 2006

Regeste

X.c/Administration cantonale des impôts | Motifs de reconsidération en matière fiscale; dans ce domaine, la voie du réexamen ou de la reconsidération est en principe exclue (confirmation de jurisprudence) (consid. 3d).

Erwägungen

E. 1

La loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (aLI) a été abrogée par la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux, entrée en vigueur le 1er janvier 2001 (LI, 642.11). En l'espèce, la décision initiale de taxation dont la révision est demandée a été prise le 18 août 1989, à savoir sous l'empire de l'ancienne loi. Il en va de même de la décision de première instance de la CI du 7 avril 2000 rejetant la demande de révision présentée par l'intéressé. Dans ces conditions, sous réserve d'exceptions, la présente cause doit être jugée à l'aune de l'ancien droit.

E. 2

Le recourant conclut principalement à la restitution de l'impôt. La dette d'impôt n'ayant pas de cause valable, celui-ci aurait été payé à tort. De son avis, la restitution d'un montant ainsi indu serait possible exceptionnellement, même en cas de décision de taxation passée en force, en application des principes de la bonne foi et de l'interdiction de l'abus de droit. La restitution serait notamment admise en présence d'une erreur manifeste de l'autorité de taxation, ce qui serait le cas en l'espèce, celle-ci n'ayant à l'époque pas eu connaissance de l'existence de la société Y._____ SA ni de son implication dans l'opération immobilière litigieuse. a) Le contribuable qui a payé par erreur peut demander la restitution de l'impôt à l'autorité fiscale compétente (Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2^{ème} éd. 1998, p. 228). L'art. 226 LI consacre du reste ce principe en prévoyant que " le contribuable qui a payé par erreur un montant d'impôt, s'il ne le devait pas ou ne le devait qu'en partie, peut en demander la restitution ". Toutefois, la répétition de l'indu concerne exclusivement des impôts qui n'étaient pas dus. Or, cette condition n'est pas remplie lorsque que la décision de taxation, en vertu de laquelle le contribuable a payé, est entrée en force. L'institution de la répétition de l'indu ne saurait en effet servir à corriger les erreurs de taxation, ni à prolonger un délai de recours manqué (arrêt TF 2P.237/2000 du 18 avril 2001, consid. 3 lettre e; v. aussi arrêt TF 2P.84/2004 du 29 juin 2004, consid. 5.2; arrêt TA FI.1999.0079 du 25 septembre 2000, consid. 1 lettre c). De même, selon Rivier (loc. cit.), le contribuable doit établir qu'il a payé une dette fiscale inexistante, ce qui exclut toute restitution de l'impôt payé sur la base d'une décision qui a force exécutoire; en présence d'une telle décision, l'action en restitution d'impôt suppose que la décision sur laquelle est fondée la créance d'impôt a fait l'objet d'une révision qui a rendu le paiement sans cause. b) En l'espèce, le recourant ne disconvient pas, à juste titre, que la décision sur la base de

laquelle il s'est acquitté du montant litigieux, soit la décision de taxation rendue le 18 août 1989 par la CI, est entrée en force. De surcroît, ce prononcé n'a pas été remis en cause par le Tribunal fédéral dans les considérants de son arrêt du 9 septembre 1999 relatifs à l'interdiction du principe de la double imposition. En effet, si le contribuable a dénoncé devant la Haute Cour une double imposition au sens de l'art. 46 al. 2 aCst., il n'a pas critiqué l'imposition effectuée par le canton de Vaud, même à titre subsidiaire, de sorte que le Tribunal fédéral s'est limité à examiner le bien-fondé de l'imposition prononcée par le canton de Fribourg. Par conséquent, l'impôt demeure dû, ce qui exclut sa restitution. Seule une révision de la décision de taxation pourrait, si elle est admise, conduire à une autre conclusion (cf. consid. 3a ci-dessous).

E. 3

Le recourant conclut subsidiairement à ce que sa requête soit traitée comme une demande de révision, voire de reconsidération, de la taxation du 18 août 1989. Il invoque à titre de fait nouveau le jugement rendu par le Tribunal fédéral le 9 septembre 1999. a) La procédure de révision est une voie de droit extraordinaire qui permet exceptionnellement de remettre en cause une décision entrée en force (v. notamment arrêts FI.2004/0017 du 18 juin 2004, FI.1995/0046 du 13 juin 1996, FI.1994/0065 du 18 août 1995, FI.1993/0053 du 20 décembre 1994, FI.1993/0016 du 10 mai 1994). Selon la jurisprudence, un droit à obtenir la révision de décisions entrées en force résulte, même en l'absence de dispositions fédérales ou cantonales expresses, du droit à l'égalité de traitement, voire de l'application analogique des art. 136 ss OJ. Ainsi, tant les autorités fédérales que cantonales sont tenues de procéder à une révision, nonobstant l'inexistence d'une disposition légale spéciale, en présence des motifs suivants: la découverte de faits ou de moyens de preuve nouveaux, la violation de règles essentielles de la procédure, la non-prise en compte de faits importants et de preuves concluantes que l'autorité connaissait ou devait connaître, le fait qu'un crime ou qu'un délit ait influencé la décision ou le jugement et, cas échéant, le fait que l'autorité ait induit le contribuable en erreur, en violation des règles de la bonne foi (ATF 111 Ib 209 consid. 1; 105 Ib 245 consid. 3a; Ryser/Rolli, Précis de droit fiscal suisse, 1994, p. 412 ch. 61; Rivier, op. cit., p. 327 ss). La révision est cependant exclue si elle est requise en raison d'un manque de connaissances juridiques du contribuable, si elle est demandée par un contribuable qui a violé ses obligations ou qui s'est trompé lors de sa déclaration d'impôt, ou dans tous les cas, lorsqu'en faisant preuve de la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui, le contribuable aurait pu faire valoir ses griefs dans la procédure ordinaire (ATF 111 Ib 209 consid. 1; Ryser/Rolli, op. cit., p. 413 ch. 61). Dans le canton de Vaud, l'ancienne loi sur les impôts directs cantonaux régissait la révision à ses art. 107 à 109. Selon l'art. 107 aLI, la taxation définitive pouvait 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 (lettre a); lorsque la décision a été prise en violation des règles essentielles de la procédure (lettre 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 (lettre c). La nouvelle loi sur les impôts directs cantonaux élargit, à son art. 203 al. 1, les motifs retenus par l'art. 107 aLI en reprenant expressément l'ensemble des motifs dits "classiques" énumérés par la jurisprudence et la doctrine précitées (hormis le dernier motif fondé sur une induction du contribuable en erreur). L'art. 203 al. 2 LI consacre également la jurisprudence et la doctrine en précisant explicitement que " 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 ." Enfin, l'art. 204 LI modifie les délais de péremption et de prescription, puisqu'il dispose que la demande de révision doit être déposée dans les nonante jours (au lieu de trois mois) qui suivent la découverte du motif de révision, mais au plus tard dans les dix ans (au lieu de quatre ans) dès la notification de la décision ou du prononcé. Il convient d'examiner plus avant si les règles de révision applicables en l'espèce ressortissent à l'ancien ou au nouveau droit, étant souligné que la nouvelle loi ne dispose pas de règles transitoires à cet égard. La révision relève du droit matériel, au même titre que le rappel d'impôt dont elle constitue le pendant en faveur du contribuable (cf. arrêts TF 2P.411/1998 - 2A.568/1998 du 31 janvier 2000 consid. 10d/aa et 2P.278/2002 du 2 octobre 2003 consid. 4.1). Or, les questions de droit matériel sont résolues en fonction du droit en vigueur lors des périodes fiscales litigieuses (cf. arrêt TF 2P.411/1998 - 2A.568/1998 précité, consid. 10b). La présente requête de révision est ainsi soumise aux art. 107 ss aLI, y compris quant aux délais de prescription (cf. ATF 126 II 1 consid. 2a et arrêt 2P.278/2002 précité, consid. 3).

b) En l'espèce, le seul motif "classique" de révision pouvant entrer en considération consiste en d'éventuels faits nouveaux. Dans le domaine de la révision fiscale, on entend par "faits nouveaux" des faits antérieurs à la décision de taxation, mais découverts seulement subséquentement (*nova reperta*); sont nouveaux les faits qui, survenus à un moment où ils pouvaient être invoqués dans la procédure de taxation initiale, n'étaient pas connus du contribuable malgré toute sa diligence (v. Rivier, op. cit., p. 204 et les références citées). Le fait nouveau invoqué par le recourant est le jugement précité rendu le 9 septembre 1999 par le Tribunal fédéral, qui reconnaît l'existence d'une double imposition effective du même gain puis confirme la légitimité de l'impôt perçu par le canton de Fribourg. Deux raisons s'opposent toutefois à ce que ce prononcé puisse constituer un motif de révision. D'une part, le délai pour déposer une demande de révision était, au moment où la présente requête a été formulée, soit sous l'ancien droit, de quatre ans dès la communication de la décision attaquée; il était donc largement dépassé lors du dépôt de la demande de révision, le 22 décembre 1999 pour une décision prise le 18 août 1989. D'autre part, l'arrêt invoqué ne constitue pas à proprement parler un fait nouveau tel qu'il a été défini par la jurisprudence, c'est-à-dire un "*nova reperta*", puisqu'il n'existait pas au moment où la décision querellée a été rendue. Certes, selon la jurisprudence, des éléments survenus postérieurement à la décision attaquée peuvent néanmoins justifier une telle révision s'ils rétroagissent au jour où la décision a été prise et font apparaître l'appréciation des faits effectuée à cette époque comme inexacte (RDAF 1999 II 233, 239; cf. aussi *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht*, vol. I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 2^{ème} éd., n° 12 ad art. 51). Cependant, à supposer même que le contenu de l'arrêt en question puisse entrer dans ce cadre, le recourant ne saurait s'en prévaloir, dès lors qu'il a lui-même caché à l'autorité fiscale, en violation de ses obligations, l'existence de la société Y. _____ SA et la nature réelle du gain litigieux, soit une distribution de bénéfice de la société à ses actionnaires. c) Le Tribunal fédéral a encore jugé que le refus de réviser une taxation contrevient exceptionnellement à l'art. 4 aCst., en matière fiscale, lorsque cela conduit à une situation choquante, qui heurte le sentiment de la justice (arrêt TF 2P.147/2003 du 17 juin 2004, consid. 2.3 et les arrêts cités, soit ATF 98 Ia 568 consid. 5b; arrêt du 30 avril 1975 in *Archives* 45 p. 58 consid. 4; arrêt 2A.294/1998 du 2 novembre 1998 in *Archives* 70 p. 755, RDAF 1999 II p. 138, StE 1999 B 97.11 n° 18, Pra 1999 n° 52 p. 299 consid. 7b). En l'espèce toutefois, ce sont les déclarations inexactes du recourant lui-même qui ont amené la CI à prendre la décision de taxation dont il se plaint

maintenant. En effet, le recourant, qui s'est acquitté sans réagir du montant litigieux, a caché aux autorités de taxation, en violation de ses obligations, l'identité du véritable bénéficiaire du gain immobilier, soit la société dont il était actionnaire. Dans ces conditions, on ne saurait tenir le refus des autorités fiscales vaudoises de réviser cette décision pour choquant ou heurtant le sentiment de justice. d) Il sied d'examiner si une reconsidération serait justifiée. En droit vaudois, la taxation fiscale qui n'a pas fait l'objet d'un recours ou qui, sur recours, a été confirmée ou modifiée, entre en force non seulement formellement, mais en principe aussi matériellement. La décision fixant les éléments imposables devient de ce fait définitive et lie aussi bien le contribuable que l'administration, qu'elle soit ou non conforme au droit matériel. C'est là un impératif de la sécurité du droit et cela découle aussi du fait qu'il est possible au contribuable de se faire entendre lors de la taxation ou, du moins, lors du contrôle qui s'exerce par la voie de la réclamation ou du recours. Cette caractéristique est propre aux décisions de nature fiscale; elle exclut en principe la voie du réexamen ou de la reconsidération, contrairement à ce qui prévaut généralement pour les autres décisions administratives, tout au moins celles qui sortissent des effets durables (v. arrêts TA FI.2003.0131 du 21 avril 2004 consid. 2 et FI 1994.0074 consid. 1a; v. aussi arrêt TA FI 1996.0080 consid. 2b). Dans ce sens, la doctrine considère du reste que les dispositions de droit fiscal en matière de révision constituent une *lex specialis* vis-à-vis des dispositions de la procédure administrative ordinaire, lorsque celles-ci reconnaissent la voie de la reconsidération (Kommentar StHG, op. cit., n° 6 ad art. 51 et les références citées). Dans ces conditions, il n'y a pas lieu d'entrer en matière sur la demande de reconsidération présentée par le recourant. Du reste, les motifs invoqués à l'appui de cette requête subsidiaire ont déjà été examinés sous l'angle de la révision.

E. 4

Il résulte des considérants qui précèdent que le recours doit être rejeté, les demandes de restitution de l'impôt, de révision et de reconsidération devant être écartées. Au vu de la valeur litigieuse fixée à 53'391 francs 60, l'émolument judiciaire en principe dû par le recourant s'élèverait à 3'000 fr. (cf. règlement sur les émoluments et les frais perçus par le Tribunal administratif, 173.36.1.1). Compte tenu de la situation financière du recourant, l'émolument sera réduit à 1'500 fr. Succombant, le recourant n'a pas droit à l'allocation de dépens.

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