

## **VD\_OMNI FI.2003.0037 vom 21. August 2003**

VD Tribunal cantonal, 2003-08-21, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2003.0037](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2003.0037)

FR: VD\_OMNI FI.2003.0037 du 21 août 2003

IT: VD\_OMNI FI.2003.0037 del 21 agosto 2003

### **Regeste**

c/ACI | N'est pas d'emblée irrecevable la réclamation formée par un contribuable non assisté par télécopie; il incombe bien plutôt à l'autorité fiscale, dans ce cas, de lui accorder un délai de grâce afin qu'il régularise sa démarche en déposant un acte écrit, comportant sa signature originale.

### **Erwägungen**

#### **E. 46**

al. 1 de la loi du 5 décembre 1956 sur les impôts communaux, ne pouvait connaître un régime plus formaliste que celui découlant des art. 30 al. 2 OJ, respectivement 35 al. 1 LJPA; par conséquent, là aussi devait être acceptée la possibilité de régulariser un acte de recours non signé, dans un délai approprié fixé par l'autorité de recours (TA, arrêt du 3 juillet 1997, FI 1997/0076). b) Les considérations qui précèdent sont dans une très large mesure transposables au régime de la réclamation prévu par l'art. 186 al. 1 LI en matière d'impôts directs cantonaux et communaux. On relève d'ailleurs qu'il s'agit-là d'une procédure extrêmement peu formaliste, puisque la réclamation n'a pas, sauf le cas d'une taxation d'office, à être motivée. Force est ainsi d'admettre, à l'instar de ce que prévoient les art. 30 al. 2 OJ et 35 al. 1 LJPA, que la réclamation formée par le contribuable sous forme de télécopie pouvait être régularisée; il suffisait pour cela que l'autorité de taxation impartisse à l'intéressé un délai approprié pour le faire. Indépendamment même de ces régimes légaux, la prohibition du formalisme excessif (que l'on doit sans doute rattacher désormais à l'art. 29 al. 1 Cst.), devait conduire dans le cas d'espèce au même résultat. Il eût en effet été extrêmement aisé à l'autorité de taxation, par exemple dans sa lettre du 19 novembre 2002, de faire remarquer au contribuable que sa réclamation n'était pas signée et qu'il était ainsi invité à confirmer sa démarche par le biais d'une écriture comportant sa signature originale; l'irrégularité ainsi constatée aurait alors pu être réparée avant l'échéance du délai de recours (v. dans ce sens ATF 114 Ia précité). Enfin, on ne saurait assimiler la démarche du contribuable à un abus de droit; contrairement à un mandataire professionnel, il est douteux qu'on puisse lui imputer la connaissance du fait qu'une télécopie ne saurait être considérée comme un acte écrit, au sens de l'art. 186 al. 1 LI. c) Il apparaît ainsi que le prononcé d'irrecevabilité de la réclamation opposé au contribuable est erroné.

2. Cependant, la décision attaquée, par surabondance de droit, a examiné brièvement la question de fond soulevée par le recourant; l'ACI a d'ailleurs complété sa prise de position à ce sujet dans le cadre de la réponse au recours. Dans de telles circonstances et par économie de procédure, l'autorité de céans abordera elle aussi ces questions de droit matériel. a) Propriétaire d'immeubles dans le canton de Vaud, X.\_\_\_\_\_ y reste ainsi assujetti à l'impôt sur le revenu et la fortune correspondant (art. 4 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des

cantons et des communes - ci-après: LHID - et 4 al. 1 let. a LI); à teneur de l'art. 7 al. 1 LI, les personnes physiques qui ne sont que partiellement assujetties aux impôts sur le revenu et la fortune dans le canton se voient appliquer les taux auxquels leur revenu et leur fortune seraient imposés si tous les éléments étaient imposables dans le canton. En d'autres termes, les éléments imposables dans le canton de Vaud le sont au taux correspondant à celui applicable au revenu, respectivement à la fortune globale nette. Cependant, la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de double imposition intercantonale le met en évidence (v., à titre d'exemple, ATF 120 Ia 349; v. en outre les commentaires de Jean-Blaise Paschoud, De quelques arrêts récents du Tribunal fédéral relatifs à l'interdiction constitutionnelle de la double imposition intercantonale, RDAF 1997 II 237), les cantons connaissent fréquemment des règles d'estimation différentes des actifs et notamment des immeubles, voire plus simplement des pratiques divergentes en cette matière. L'art. 14 al. 1 LHID prévoit certes une harmonisation des régimes cantonaux applicables à cet égard; il reste que, selon les commentateurs de cette disposition (Zigerlig/Jud, in Zweifel/Athanas, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht I/1, 2e éd., Bâle 2002, no 4 ad art. 14 LHID), il ne faut pas s'attendre à une uniformisation réelle des méthodes d'évaluation des immeubles dans les différents cantons. La Conférence suisse des impôts (qui réunit les différentes administrations fiscales cantonales) a d'ailleurs pris acte de ces divergences, dans le cadre de l'adoption de sa circulaire no 22 du 30 août 2002 ( "Règles concernant l'estimation des immeubles en vue des répartitions intercantionales des impôts pour les périodes de taxation 1997-2006" ). Ce document prend notamment en compte le fait que les estimations arrêtées par les autorités valaisannes sont fréquemment plus basses que celles d'autres cantons et notamment le canton de Vaud. Plus généralement, ce tableau intervient dans le but d'harmoniser les différentes valeurs cantonales, aux fins de fixer la valeur des différents actifs d'un contribuable localisés dans plusieurs cantons. Cette première opération permet ensuite, dans la proportion des quotes-parts d'actifs, d'attribuer aux cantons concernés leur part des dettes, respectivement des intérêts passifs (sur ce type de questions, v. Jean-Blaise Paschoud, op. cit., p. 237 ss; Ernst Höhn/Peter Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4e éd., Berne 2000, p. 283 ss ou encore Peter Locher, Einführung in das interkantonale Steuerrecht, Berne 1999, p. 98 ss; v. également Ferdinand Zuppinger, Probleme der Steuerauscheidung für Liegenschaften des Privatvermögens im interkantonalen Verhältnis bei den direkten Steuern vom Einkommen und Vermögen, in FS Häfelin, Zürich 1989, p. 411 ss, spéc. 416 s, et Robert Senn, Die Liegenschaft des Privatvermögens im interkantonalen und internationalen Steuerrecht, thèse Zürich 1985, p. 57 ss). b) Dans le cas d'espèce, l'ACI a appliqué la circulaire no 22 précitée telle quelle. Le recourant, pour sa part, conteste cette manière de faire, dans la mesure où le coefficient de conversion de 200% aboutit selon lui à une valeur de l'appartement qu'il détient en Valais supérieure à sa valeur vénale (soit le prix d'acquisition de celui-ci auquel s'ajoutent des frais d'aménagement d'une cuisine). aa) A cet égard, l'art. 53 al. 2 LI prescrit d'évaluer les immeubles sis hors canton, qui entrent en ligne de compte pour déterminer le taux applicable, selon les règles valables pour l'estimation fiscale des immeubles vaudois (à savoir la loi du 18 décembre 1935 sur l'estimation fiscale des immeubles, mentionnée à l'alinéa précédent; citée ci-après: LEFI). Or, cette législation retient que l'estimation fiscale résulte de la moyenne entre la valeur vénale et la valeur de rendement (art. 2 al. 1 LEFI); toutefois, la valeur fiscale ne pourra pas être supérieure à la valeur vénale (al. 2). bb) Le recourant paraît ainsi se prévaloir de l'art. 2 al. 1 et 2 LEFI; l'ACI lui oppose au contraire la circulaire no 22 précitée. Cette circulaire indique toutefois ce qui suit: "La valeur prise en compte pour la répartition représente dans la règle un

pourcentage de la valeur fiscale cantonale." Le pourcentage évoqué ici correspond précisément au facteur de conversion à appliquer à l'estimation des immeubles d'un canton déterminé. Il reste que, à teneur même de cette circulaire - cela découle d'ailleurs de la nature de ce document, qui n'est autre qu'une ordonnance administrative -, les facteurs de conversion précités ne sauraient lier ni le contribuable, ni l'administration, ni surtout le juge en présence de circonstances particulières. cc) On relèvera ici, en droit vaudois, que l'acquisition d'un immeuble entraîne généralement la révision de l'estimation fiscale; la valeur vénale est alors arrêtée, dans le cadre de cette procédure, au montant du prix fixé dans l'acte, sauf circonstance exceptionnelle pouvant donner à penser que le prix en question ne reflète pas la valeur marchande du bien (art. 9 du règlement d'application de cette loi; pour des exemples, v. TA, arrêts du 14 avril 2000, EF 1999/0016 où le tribunal a conclu que cette dernière disposition ne s'appliquait pas, du 19 mai 1999, EF 1997/0032; du 7 mai 1999, EF 1999/0002). Il appartient toutefois à l'autorité d'établir l'existence de telles circonstances exceptionnelles. Lorsqu'un immeuble privé fait l'objet de transformations, on considère dans la règle que les frais liés aux travaux correspondent à une augmentation de la valeur vénale de celui-ci. Appliqué au présent cas, les principes évoqués ci-dessus conduiraient à retenir une valeur vénale, au sens de l'art. 2 LEFI, de 463'815 fr. (prix d'achat, 435'000 fr., auquel s'ajoute le montant des travaux, par 28'814 fr. 30). Quant à la valeur de rendement, elle n'est pas aisée à établir, ce d'autant que le bien litigieux est occupé par son propriétaire (v. à ce sujet art. 22 al. 3 REFI, lequel précise que le "loyer" , servant à l'appréciation de la valeur de rendement, est estimé dans ce cas par la commission). Quoiqu'il en soit, à teneur de l'art. 2 al. 2 LEFI, l'estimation fiscale ne saurait dépasser la valeur vénale; il ressort ainsi clairement de ce texte que le montant de 526'544 fr., retenu en application du coefficient de conversion, dépasse l'estimation fiscale susceptible d'être calculée en application des règles vaudoises; on peut même considérer que l'autorité vaudoise a appliqué une méthode d'estimation différente pour les immeubles vaudois et l'immeuble valaisan, ce que la jurisprudence rendue en matière de double imposition intercantonale ne permet pas (v. notamment à ce sujet Paschoud, op. cit., p. 243). dd) En définitive, le tribunal retient que la décision attaquée ne pouvait pas appliquer la circulaire no 22 précitée, alors même que celle-ci aboutissait à un résultat contraire aux art. 53 al. 2 LI et 2 al. 1 et 2 LEFI, voire à l'art. 14 LHID. La décision attaquée doit dès lors être annulée, la cause étant renvoyée à l'autorité intimée pour nouvelle décision, celle-ci étant invitée à procéder à une nouvelle taxation et à une nouvelle répartition intercantonale prenant en compte une valeur de l'immeuble valaisan ne dépassant pas sa valeur vénale. 3. Vu l'issue du recours, le présent arrêt est rendu sans frais, ni dépens (art. 55 LJPA).

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