

VD_OMNI FI.2003.0131 vom 21. April 2004

VD Tribunal cantonal, 2004-04-21, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2003.0131

FR: VD_OMNI FI.2003.0131 du 21 avril 2004

IT: VD_OMNI FI.2003.0131 del 21 aprile 2004

Regeste

c/ACI | La découverte d'une erreur relative à une méthode de calcul (ici la répartition de l'estimation fiscale à prendre en considération comme prix d'acquisition dans le cadre de l'art. 44 al. 2 aLI, à la suite d'un morcellement de la parcelle d'origine) ne porte sans doute ni sur un fait nouveau, ni sur une preuve nouvelle. En l'espèce, elle aurait de toute façon pu être invoquée auparavant.

Erwägungen

E. 2

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 (TA, arrêt du 6 octobre 1994, FI 94/0074). La caractéristique qui vient d'être rappelée est propre aux décisions de nature fiscale; elle exclut en principe la voie du réexamen ou de la reconsidération (même arrêt; la solution contraire a été évoquée en droit fiscal fribourgeois: v. à ce sujet Jean-Baptiste Zufferey Les rapports entre la révision, la reconsidération et le recours ordinaire, RFJ 1995, 131 et l'arrêt du TA FR in RFJ 1995, 227), contrairement à ce qui prévaut généralement pour les autres décisions administratives, tout au moins celles qui sortissent des effets durables (Fritz Gygi, Zur Rechtsbeständigkeit von Verwaltungsverfügungen, ZBL 1982, 149 ss, sp. 159). Seule la procédure de révision, qui est une voie de droit extraordinaire, permet exceptionnellement de remettre en cause une décision entrée en force, ce qui est le cas des taxations fiscales pour lesquelles la réclamation a été déclarée irrecevable ou rejetée par une décision elle-même non contestée (v. arrêts FI 95/0046 du 13 juin 1996, 94/0065 du 18 août 1995, 93/0053 du 20 décembre 1994, 93/0016, du 10 mai 1994). a) L'art. 107 aLI dispose qu'une 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, dans les cas suivants : a) lorsque l'autorité de taxation ou de réclamation 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, de réclamation ou de recours. b) Par faits nouveaux (lit. c), on entend ici des faits antérieurs à la décision de taxation, mais découverts après seulement (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 de lui malgré toute sa diligence (v. Rivier, op. cit., p. 204, références citées; v. en outre Ernst Känzig/Urs Behnisch, Die direkte Bundessteuer, n° 35 ad art. 126 AIFD). Le Tribunal administratif a eu l'occasion de rappeler ce principe pour confirmer la forclusion d'un contribuable qui agissait par la voie de la révision pour obtenir la déduction de frais d'entretien non revendiqués dans la procédure de taxation (arrêt FI 95/012 du 5 décembre 1995; FI 95/046 du 13 juin 1996; v. en outre, à propos de l'art. 126 AIFD, deux arrêts du Tribunal fédéral publiés in StE 1984 97.11 n° 2 et in Archives 49, 206; v. enfin et surtout, Tribunal administratif, arrêt du 2 décembre 1994, FI 93/0047, confirmé par ATF du 4 juin 1996, 2P.27/1995: le contribuable n'avait pas revendiqué la totalité des intérêts hypothécaires qu'il avait payés, ce qui ressortait d'ailleurs des pièces qu'il avait jointes à sa déclaration; sa demande de révision, examinée cependant au regard de l'art. 107 lit. a LI, n'en a pas moins été écartée). L'invocation de preuves nouvelles peut également constituer un motif de révision (au sens de l'art. 107 let. c LI); ce motif-là s'apparente à celui des faits nouveaux, mais il s'en distingue néanmoins sous plusieurs aspects, sur lesquels il convient de s'arrêter ici brièvement. aa) S'agissant des "faits nouveaux" on se souvient que la nouveauté ne concerne pas à proprement parler les faits eux-mêmes, mais exclusivement leur découverte, qui seule peut être postérieure à la décision à réviser (on parle de nova reperta). Par ailleurs, le requérant à la révision ne doit pas avoir été en mesure d'invoquer le fait en question durant la procédure antérieure; on se réfère ici à une impossibilité non fautive d'avoir eu connaissance de ce fait à temps pour pouvoir l'alléguer valablement devant l'autorité qui a statué. Il doit en outre s'agir de faits nouveaux importants, soit de faits propres à entraîner une modification de la décision en faveur du requérant; en matière fiscale, ces faits doivent donc être susceptibles de conduire à une correction de la taxation à réviser. On citera encore ici un cas particulier, soit celui d'un fait, qui n'est certes pas inconnu du requérant, mais que celui-ci ne pouvait utilement invoquer plus tôt, faute de preuve (sur ce type de cas, v. ATF 98 II 250 consid. 2, résumé au JT 1973 I 92); en réalité, cette hypothèse implique la découverte de preuves nouvelles. bb) Précisément, il convient d'examiner si les principes dégagés ci-dessus sont transposables et, dans l'affirmative, dans quelle mesure à l'hypothèse de preuves nouvelles. En premier lieu, on considère que, là aussi, il doit s'agir de preuves existant antérieurement, mais dont la découverte - et elle seule - est subséquente (ainsi, une expertise réalisée postérieurement à la décision à réviser ne constitue pas un tel moyen). Par ailleurs, le requérant doit avoir été empêché, sans sa faute, de faire valoir précédemment la preuve en question. A cet égard, on soulignera qu'il convient d'apprécier la diligence requise avec moins de sévérité en ce qui concerne l'ignorance des faits, dont la découverte est souvent due au hasard, que l'insuffisance des preuves au sujet de faits connus, la partie ayant le devoir de tout mettre en oeuvre pour prouver ceux-ci. Enfin, les preuves en question doivent être concluantes ou décisives, c'est-à-dire de nature à entraîner une modification de l'arrêt dans un sens favorable au requérant. Tel est le cas à la double condition de porter sur des faits décisifs (au sens évoqué plus haut) et d'être propre à les établir, donc à emporter la conviction du juge (sur l'ensemble des points examinés ci-dessus, tant s'agissant des faits nouveaux que des preuves nouvelles, v. Poudret, op. cit., chiffre 2.2 et

E. 2.3

ad art. 137 OJ et les réf. citées par cet auteur). 3. Dans le cas d'espèce, le recourant invoque essentiellement la note établie par la CEFI, soit un document communément désigné comme étant le procès-verbal d'estimation. L'intéressé affirme avoir pris connaissance de cette pièce pour la première fois, par l'intermédiaire de son conseil,

lors d'un entretien qui s'est déroulé le 2 février 1998 dans les locaux de l'ACI. Il s'agirait là, selon lui, d'un fait nouveau. a) Force est cependant de vérifier si tel est bien le cas. Il faut souligner tout d'abord que l'élément de fait décisif a trait à l'estimation fiscale déterminante (admise à titre de prix d'acquisition en application de l'art. 44 al. 2 aLI, pour le calcul de l'assiette de l'impôt sur les gains immobiliers). L'estimation fiscale de la parcelle 1***** de Y. _____ constituait un fait connu (elle s'élevait à 1'446'000 fr.), mais la question était de déterminer comment répartir cette valeur sur les différentes surfaces issues de la division de ce bien-fonds. Cette question était au demeurant au cœur de la réclamation, tranchée le 19 septembre 1996. b) On peut tout d'abord se demander si la répartition de l'estimation fiscale de la parcelle initiale entre les différentes composantes de celle-ci ne résulte pas d'une opération de nature juridique. Dans l'affirmative, une erreur dans la méthode choisie pour ce faire devrait faire l'objet d'un recours; la procédure de révision n'est au contraire pas ouverte pour l'examen de moyens de droit (par opposition aux moyens de fait relevant par exemple de l'art. 107 let. c aLI; v. dans ce sens TA, arrêt FI 1996/0032, du 31 janvier 2000, consid. 4). bb) A supposer par ailleurs que l'estimation fiscale de la partie de la parcelle 1***** aliénée puisse être considérée comme un fait - ce qui, on vient de le voir, est douteux -, force serait alors de souligner qu'il s'agit d'un fait difficile à établir de manière sûre; le plus souvent, en effet, la valeur d'un immeuble résulte d'une estimation, étant précisé que plusieurs spécialistes peuvent aisément aboutir à des résultats différents (v. à cet égard, à titre d'exemple, ATF 120 III 79; cela conduit d'ailleurs fréquemment, dans l'arrêt cité ici dans le cadre de l'art. 9 ORI, à procéder à deux estimations et non une à seule). Il apparaît ainsi que le présent débat concernerait alors l'existence ou non, non pas d'un fait nouveau, mais d'une preuve nouvelle; il convient néanmoins de vérifier que les conditions pour l'admission d'un tel motif de révision sont remplies. cc) Le recourant ou plus précisément son nouveau conseil affirme avoir découvert la note de la commission d'estimation fiscale le 2 février 1998, soit postérieurement aux taxations ici en cause. Cela paraît plausible; peu importe toutefois, car la décision sur réclamation du 19 septembre 1996 évoque expressément cette pièce (chiffre 18 de la partie droit), de sorte que cette dernière ne saurait être qualifiée de nouvelle. Le contribuable devait en effet tout mettre en œuvre dans le cadre de la procédure antérieure pour établir l'estimation fiscale déterminante. Il a d'ailleurs soulevé de nombreux moyens à cet égard; il aurait aussi pu accéder au procès-verbal d'estimation précité en consultant le dossier de l'autorité intimée, soit avant la décision rendue sur réclamation en 1996, soit dans le cadre d'une procédure de recours à l'encontre de cette dernière. Force est dès lors de retenir en définitive que ce n'est pas sans sa faute qu'il n'avait pas examiné cette pièce pour étayer son argumentation dans la procédure de taxation, de réclamation ou de recours antérieure (v. la formulation de l'art. 107 let. c aLI). 4. Le recourant invoque encore l'art. 107 let. a aLI, car, selon lui, l'autorité de réclamation aurait omis de tenir compte de faits importants ressortant du dossier. Or, comme on l'a vu plus haut, l'autorité de réclamation a expressément pris en considération le procès-verbal d'estimation invoqué aujourd'hui (décision sur réclamation du 19 septembre 1996, chiffre 18 de la partie droit). On relèvera ici que la disposition invoquée par le recourant vise à permettre la correction d'une inadvertance manifeste (v. par exemple ATF cité plus haut 2P.27/1995 du 4 juin 1996, qui confirmait un arrêt du TA VD en la cause FI 1993/0047) et non pas à rectifier la prise en compte erronée ou discutable d'un document; une telle correction de l'appréciation des preuves ne peut en effet être obtenue que par le biais d'un recours, cela dans le délai utile. Ainsi, le fait que l'ACI ait pu mal apprécier le document précité dans le cadre de la décision sur réclamation du 19

septembre 1996 reste ici sans incidence, dans la mesure où les faits retenus par cette dernière n'apparaissent pas à l'évidence contraires aux pièces du dossier. Il découle des considérations qui précèdent que l'ACI a écarté à bon droit la révision demandée par le contribuable; cela conduit au rejet du recours. 5. Vu l'issue du pourvoi, le recourant doit supporter les frais de la cause et il n'a pas droit à des dépens (art. 55 LJPA).

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