

VD_OMNI FI.2008.0106 vom 27. Mai 2009

VD Tribunal cantonal, 2009-05-27, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2008.0106

FR: VD_OMNI FI.2008.0106 du 27 mai 2009

IT: VD_OMNI FI.2008.0106 del 27 maggio 2009

Regeste

X. _____, Y. _____ c/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Rejet d'une demande de révision déposée aux fins d'obtenir la déduction de frais d'acquisition du revenu (frais de transport à compter du domicile fixé au Tessin et non dans le canton de Vaud comme l'a retenu le fisc). Dès lors que le motif pouvait être invoqué dans la procédure ordinaire (art. 203 al. 2 LI, 147 al. 2 LIFD), rejet du recours. Pas d'erreur essentielle qui justifierait une révision facilitée, envisagée par la doctrine, mais sur laquelle le TF ne s'est pas prononcé (ATF 2P.198/2003 du 12.12.2003).

Erwägungen

E. 1

Le recourant a requis la révision de la décision de taxation du 26 décembre 2007 au motif qu'elle contiendrait une erreur essentielle sur la détermination du domicile entre le 1^{er} janvier 2005 et le 31 juillet 2005. Il n'a toutefois pas contesté dans son recours la tardiveté de sa réclamation, déclarée pour ce motif irrecevable par l'ACI.

E. 2

a) 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 loisible 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 (arrêt FI.1994.0074 du 6 octobre 1994). 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, in RFJ 1995, 131), contrairement à ce qui prévaut généralement pour les autres décisions administratives, tout au moins celles qui sortissent des effets durables (cf. Fritz Gygi, Zur Rechtsbeständigkeit von Verfügungen, in ZBl 1982, 149 ss, sp. 159). 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). aa) Selon l'art. 147 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD ; RS 642.11), une décision ou un prononcé entré en force peut être révisé en faveur du contribuable notamment lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts (let. a) ou lorsque l'autorité qui a statué n'a pas tenu compte de faits importants ou de preuves concluantes qu'elle

connaissait ou devait connaître ou qu'elle a violé de quelque autre manière l'une des règles essentielles de la procédure (let. b). 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 (art. 147 al. 2 LIFD). En principe, les faits en question sont des événements antérieurs au prononcé dont la révision est demandée, mais qui ont été découverts par la suite (ATF 2A.67/1997, RF 54/1999 p. 196, RDAF 1999 II p. 233, consid. 4a). Lorsqu'elle ne peut plus être contestée par un moyen de droit ordinaire, une décision de taxation acquiert la force formelle et la force matérielle ou autorité de chose décidée (*Rechtsbeständigkeit*). Cette dernière signifie que la décision lie les parties à la procédure ainsi que les autorités, notamment celle qui a statué, de telle sorte que la créance fiscale ne peut plus faire l'objet d'une nouvelle procédure ordinaire. Lorsque les conditions de la révision - qui est une voie de droit extraordinaire - sont réunies, il est en revanche possible de revenir sur la décision de taxation, nonobstant l'autorité de chose décidée dont celle-ci est revêtue (Ernst Blumenstein/Peter Locher, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 6ème éd., Zurich 2002, p. 394; Hugo Casanova, *Le rappel d'impôt*, in RDAF 1999 II p. 3 ss, not. 8; Walter Ryser/Bernard Rolli, *Précis de droit fiscal suisse*, 4ème éd., Berne 2002, p. 480). bb) Dans le canton de Vaud, la loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (aLI), en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000, 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 (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). La loi homonyme du 4 juillet 2000 (LI ; RSV 9.4), en vigueur depuis le 1er janvier 2001, 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 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. b) On entend par fait nouveau celui qui s'est produit avant la décision attaquée, mais que l'auteur de la demande de révision a été sans sa faute empêché d'alléguer dans la procédure antérieure (v. notamment André Grisel, *Traité de droit administratif*, vol. II, Neuchâtel 1984, p. 944). Plus exactement, sont "nouveaux", les faits qui se sont produits jusqu'au moment où, dans la procédure principale, des allégations de faits étaient encore recevables, mais qui n'étaient pas connus du requérant malgré toute sa diligence. En outre, les faits nouveaux doivent être importants, c'est-à-dire qu'ils doivent être de nature à modifier l'état de fait qui est à la base de l'arrêt entrepris et à conduire à un jugement différent en fonction d'une appréciation juridique correcte. Par faits importants ressortant du dossier, il faut entendre l'ensemble des actes de procédure et des pièces que l'autorité devait prendre en considération selon la décision dont elle est saisie (v. Jean-François

Poudret/Suzette Sandoz-Monod, Commentaire de la loi fédérale d'organisation judiciaire, vol. V, Berne 1992, n° 5.2 ad art. 136; Ursina Beerli-Bonorand, Die ausserordentlichen Rechtsmittel in der Verwaltungsrechtspflege des Bundes und der Kantone, Zürich 1985, pp. 130-131; références citées). Les preuves, quant à elles, doivent servir à prouver soit les faits nouveaux importants qui motivent la révision, soit des faits qui étaient certes connus lors de la procédure précédente, mais qui n'avaient pas pu être prouvés, au détriment du requérant. Si les nouveaux moyens sont destinés à prouver des faits allégués antérieurement, le requérant doit aussi démontrer qu'il ne pouvait pas les invoquer dans la précédente procédure. Une preuve est considérée comme concluante lorsqu'il faut admettre qu'elle aurait conduit le juge à statuer autrement s'il en avait eu connaissance dans la procédure principale. Ce qui est décisif, c'est que le moyen de preuve ne serve pas à l'appréciation des faits seulement, mais à l'établissement de ces derniers (ATF 127 V 358 consid. 5b; 121 IV 317 consid. 2; 110 V 141 consid. 2, 293 consid. 2a; 108 V 171 consid. 1; cf. aussi ATF 118 II 205 ; voir encore, Poudret/Sandoz, op. cit., n° 2.2 ad art. 137 OJ, p. 26 ss; Elisabeth Escher, Revision und Erläuterung, in: Geiser/Münch, Prozessieren vor Bundesgericht, 1996, p. 249 ss, spéc. n. 8.21 ss). c) S'inspirant de la jurisprudence du Tribunal fédéral concernant le rappel d'impôt, une partie de la doctrine, mais aussi quelques commissions de recours ou tribunaux cantonaux, se sont prononcés en faveur d'une révision facilitée lorsqu'une décision administrative est entachée d'une erreur essentielle et manifeste de l'autorité fiscale. Dans un tel cas, la correction serait admise même en l'absence d'un motif classique de révision et il importe peu que le contribuable ait été ou non en mesure de faire corriger cette erreur dans la procédure ordinaire en faisant preuve de l'attention commandée par les circonstances. En effet, l'autorité de taxation peut commettre un abus de droit en invoquant le manque de diligence du contribuable pour s'opposer à la révision d'une taxation entachée d'un vice dont elle est à l'origine et, partant, la première responsable (Noël/Yersin, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle, 2008, n. 16 ad art. 147).

E. 3

a) En l'espèce, la demande des recourants est recevable en la forme pour avoir été interjetée dans les trois mois suivant la connaissance du fait et du moyen de preuve dont ils se prévalent. Au fond, les conditions de la révision ne sont toutefois pas réalisées. b) En effet, le requérant soutient que l'autorité fiscale se serait trompée dans la détermination du domicile, et que "l'autorité qui a statué n'a pas tenu compte de faits importants ou de preuves concluantes, qu'elle connaissait ou devait connaître ou qu'elle a violé de quelque autre manière l'une des règles essentielle de la procédure". Le recourant aurait clairement pu faire valoir ses motifs au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui. En effet, la décision de taxation du 26 décembre 2007 mentionnait clairement dans la motivation "Frais de transport : d'après nos renseignements, M. et Mme ABX. _____ sont domiciliés depuis le 01.01.2005 à 6.*****. Les frais de transports sont calculés en fonction du domicile". Le contribuable ou son mandataire aurait donc pu découvrir immédiatement l'erreur éventuelle commise par l'autorité fiscale dans la décision notifiée (Casanova, Änderungen rechtskräftigen Verfügungen und Entscheide, in Archives 61 p.447, 450 ss). Il pouvait clairement comprendre à la lecture de la décision que l'autorité fiscale avait fixé le domicile du contribuable à 6.***** pour une partie de l'année 2005. Il pouvait alors faire valoir ses droits et contester cette décision dans les délais de recours mentionnés au bas de la décision comme il l'a fait dans sa demande de révision. Cette omission du recourant ne peut en

principe pas être réparée par la voie de la révision. c) L'argument selon lequel le contribuable était en voyage au moment de la notification de la taxation et que le mandataire n'aurait pris connaissance qu'ultérieurement de l'erreur, lorsque le contribuable l'en aurait informé, doit être réfuté. A tous les stades de la procédure, la partie ayant chargé un mandataire de la défense de ses intérêts peut se voir opposer toute faute de celui-ci; le mandataire professionnel doit en effet veiller à l'exécution de son mandat et sa négligence ne constitue notamment pas pour son client un cas d'empêchement non fautif ouvrant la voie de la restitution du délai de recours (Noël/Yersin, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Bâle, 2008, n. 16-17 ad art. 117). d) Le recourant invoque la présence d'une erreur essentielle qui justifierait une révision facilitée admise par la doctrine. A ce jour, le Tribunal fédéral n'a pas eu à examiner les questions soulevées dans un tel contexte (ATF 2P.198/2003 du 12 décembre 2003). De toute manière, la décision de l'autorité fiscale n'est pas entachée d'une erreur essentielle, dans la mesure où dès le 1^{er} mars 2005, le contribuable a quitté son employeur au Tessin pour travailler dans le canton de Vaud. Quant aux conclusions qui portent sur les frais d'acquisition du revenu au cours des mois de janvier et de février 2005, elles sont dépourvues de toute motivation; à supposer qu'il y ait une erreur, celle-ci serait au bénéfice des contribuables (la taxation en cause porte en déduction, pour les deux premiers mois de 2005, des frais de logement sur le lieu de travail et des frais de repas pour résidence hors du domicile, ainsi que huit retours hebdomadaires). e) Dans ces conditions, en application des art 203 al. 2 LI et 147 al. 2 LIFD, la révision ne peut être accordée.

E. 4

Il découle des considérations qui précèdent que la décision de l'autorité intimée refusant la révision est bien fondée et doit être confirmée. Le recours doit ainsi être rejeté aux frais du recourant qui n'a pas droit à l'allocation de dépens (art. 49 et 55 de la loi du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative; RSV 173.36).

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