



**Impôt fédéral direct
Impôt anticipé**

Berne, le 24 mars 2003
DB-145 CAE/Gra/BUG

Aux administrations
fiscales cantonales

Lettre-circulaire

Parallélisme des voies de recours cantonales en matière d'impôt cantonal et d'impôt fédéral direct pour les matières relevantes de la LHID; ATF du 19 décembre 2003 (2A.355/2003)

Dans un arrêt du 10 juin 2002 (collection interne n° 882; ATF 128 II 311), le Tribunal fédéral avait relevé que la double instance judiciaire cantonale, permise par l'article 145 comme par l'article 50 LHID, supposait un parallélisme des voies de recours, la voie de recours à deux instances devant également s'appliquer en ce qui concerne l'IFD dans les cantons qui connaissait déjà ce système au plan cantonal (cf. notre lettre-circulaire du 14 février 2003).

Le 19 décembre 2003, notre Haute Cour est revenue sur cette question dans une cause jurassienne en considérant comme irrecevable le recours de l'autorité fiscale contre une décision de la CCR portée directement auprès du Tribunal fédéral. Elle a retenu que lorsque la décision attaquée porte sur l'une des matières mentionnées à l'article 73, 1^{er} alinéa LHID et concerne une période fiscale suivant l'échéance du délai de huit ans accordé aux cantons, à compter de l'entrée en vigueur de la loi fédérale d'harmonisation le 1^{er} janvier 1993, pour adapter leur législation aux diverses dispositions de la loi (art. 72, 1^{er} al. LHID), les mêmes voies de droit doivent être ouvertes contre la décision querellée, qu'elle porte sur l'impôt fédéral direct ou sur les impôts cantonaux.

Extraits des considérants :

Pour le Tribunal fédéral, il convient d'interpréter l'article 145 LIFD (en relation avec l'art. 50 LHID) en ce sens que lorsqu'un canton a instauré une double instance de recours en matière d'impôts directs cantonaux, il doit également prévoir ce système pour l'impôt

fédéral direct afin que les objectifs poursuivis par la loi fédérale d'harmonisation puissent être réalisés au mieux. Une telle interprétation – qui résulte de la volonté du législateur fédéral – ne viole pas l'autonomie cantonale en matière de procédure. Le canton reste libre d'adopter une seule instance dans les deux cas pour tout le droit harmonisé, soit une commission de recours, soit un Tribunal administratif (ou cantonal).

La Haute Cour précise qu'il ne lui appartient pas de désigner elle-même l'autorité compétente, cette question relevant de l'autonomie cantonale, du moment que les règles fixées par les lois fédérales sur l'impôt fédéral direct et d'harmonisation (cf. art. 145 LIFD et 50 LHID) se bornent à prévoir le parallélisme des procédures et laissent aux cantons le choix entre une instance unique ou une double instance.

Le Tribunal fédéral relève également que le maintien de procédures de recours différentes sur le plan cantonal comporte le risque que les autorités cantonales jugent différemment en matière d'impôt cantonal et d'impôt fédéral direct et que, sous réserve de la suspension de l'une des procédures et de l'adoption ultérieure par l'autorité cantonale de seconde instance d'une solution semblable du Tribunal fédéral, celui-ci doive trancher deux fois la même question litigieuse, soit d'abord dans le cadre du recours de droit administratif interjeté directement contre la décision de la Commission cantonale des recours en ce qui concerne l'impôt fédéral direct, puis à l'occasion d'un éventuel recours de droit administratif déposé contre l'arrêt du Tribunal cantonal en matière d'impôts cantonaux. Il existe également un risque de décisions contradictoires entre l'une ou l'autre des instances de recours cantonales et le Tribunal fédéral. Ce risque peut en particulier résulter de ce que ces autorités disposent de pouvoirs d'appréciation différents, qui peuvent être plus ou moins larges quant aux constatations de fait, et d'une cognition plus ou moins libre sur le plan juridique. Il est donc possible que le Tribunal cantonal et le Tribunal fédéral tranchent une même question juridique de manière différente sur la base d'autres états de fait.

L'art. 98a al. 3 OJ prescrit que les motifs de recours (devant la juridiction cantonale de dernière instance) doivent être admis au moins aussi largement que pour le recours de droit administratif devant le Tribunal fédéral. Cette disposition légale n'interdit cependant au législateur cantonal ni d'introduire des règles de procédure qui vont au-delà de ces exigences minimales ni de prévoir un pouvoir d'appréciation différent selon les autorités dans les limites de l'art. 98a OJ.

D'autres incohérences peuvent également apparaître. Tel est le cas notamment de la question de la *reformatio in peius vel melius* qui n'est pas nécessairement prévue pour les impôts cantonaux, alors qu'elle l'est expressément par l'art. 143 LIFD pour la Commission de recours et la seconde instance (par renvoi de l'art. 145 al. 2 LIFD) et par l'art. 114 OJ pour le Tribunal fédéral.

Enfin, notre Haute Cour relève encore que lorsque le canton a choisi d'instaurer une double instance de recours il est pour le moins douteux que les autorités cantonales de recours de première instance puissent être différentes pour l'impôt fédéral direct et les impôts cantonaux, surtout s'il n'existe aucune coordination entre elles. Quoiqu'il en soit, la seconde instance doit nécessairement être commune. Si une seule instance de recours cantonale est prévue, la même autorité devra connaître des litiges en matière d'impôt cantonal et d'impôt fédéral direct.

Cette décision peut donc avoir une influence directe sur certaines causes pendantes auprès du Tribunal fédéral qui concernent principalement neuf cantons et demi-cantons (Berne, Valais, Thurgovie, Saint-Gall, Obwald, Bâle-Ville, Bâle-Campagne, Jura et Zurich) et sur les nouveaux recours qui y seront déposés.

Du point de vue de l'impôt fédéral direct, les conséquences suivantes doivent être tirées de l'arrêt :

- a) Dans les cantons connaissant une seule instance de recours, la même autorité de recours doit connaître les litiges en matière d'impôt fédéral direct et d'impôt direct cantonal;
- b) Dans les cantons connaissant une double instance de recours, celle-ci doit également connaître les litiges en matière d'impôt fédéral direct si elle est compétente pour traiter les litiges en matière d'impôts cantonaux. De plus, cette deuxième instance doit être la même pour les impôts fédéraux et cantonaux;
- c) Dans les cantons connaissant une double instance de recours pour les impôts fédéraux et cantonaux, il est vivement recommandé que la première instance de recours soit la même pour les impôts fédéraux et cantonaux.

Aussi est-il important que les cantons concernés prennent au plus vite les mesures nécessaires en modifiant, le cas échéant, l'ordonnance cantonale d'exécution de la LIFD. Les modifications de procédure doivent entrer en vigueur immédiatement et devraient sortir leurs effets pour tous les litiges en matière d'impôt fédéral direct encore pendants après cet arrêt, quelle que soit la période fiscale concernée.

Du point de vue de l'impôt anticipé, les règles applicables jusqu'à ce jour restent valables et les décisions de la commission cantonale de recours pourront toujours être contestées directement auprès du Tribunal fédéral (art. 54 et 56 de la loi fédérale du 13 octobre 1965 sur l'impôt anticipé).

DIVISION JURIDIQUE

Le chef



Marc Bugnon

Annexe :

copie de l'arrêt du 19 décembre 2003