

VD_OMNI FI.2019.0066 vom 22. Oktober 2019

VD Tribunal cantonal, 2019-10-22, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2019.0066

FR: VD_OMNI FI.2019.0066 du 22 octobre 2019

IT: VD_OMNI FI.2019.0066 del 22 ottobre 2019

Regeste

A. _____ /Administration cantonale des impôts, Office d'impôt des districts de La Riviera-Pays-d'Enhaut, Lavaux-Oron, Administration fédérale des contributions | Le recourant ne peut pas utiliser la voie de la révision, respectivement de la rectification, pour obtenir la correction d'une erreur dans ses déclarations d'impôt, ayant donné lieu à des décisions de taxation désormais entrées en force. L'erreur qu'il a commise dans la déduction de ses frais professionnels (comptabilisation d'un trajet aller en lieu et place d'un aller-retour) aurait pu être évitée par l'utilisation du logiciel VaudTax. Cela ne permet toutefois pas au recourant d'en tirer un quelconque argument, dans la mesure où il était libre d'établir sa déclaration à l'aide de cet outil. Les instructions générales accompagnant la déclaration d'impôt n'ont pas pu l'induire en erreur. Il n'appartenait en outre pas à l'autorité intimée de déceler spontanément l'erreur du recourant. Recours rejeté. Recours au TF rejeté (arrêt 2C_962/2019 du 19 février 2020).

Erwägungen

E. 1

A teneur de l'art. 140 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), le contribuable peut s'opposer à la décision sur réclamation de l'autorité de taxation en s'adressant, dans les 30 jours à compter de la notification de la décision attaquée, à une commission de recours indépendante des autorités fiscales. Aux termes de l'art. 199 LI, le recours au Tribunal cantonal s'exerce conformément à la loi sur la procédure administrative. Le recours ayant été interjeté dans la forme prescrite (cf. art. 140 al. 2 LIFD et 79 de la loi cantonale du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36]) et le délai de trente jours (cf. art. 140 al. 1 LIFD et 95 LPA-VD), il y a lieu d'entrer en matière.

E. 2

L'autorité intimée a déclaré irrecevable la réclamation formée par le recourant le 28 juin 2018 contre les décisions de taxation des 9 novembre 2011 (période fiscale 2010), 29 octobre 2012 (période fiscale 2011), 10 octobre 2013 (période fiscale 2012), 24 juillet 2014 (période fiscale 2013), 3 septembre 2015 (période fiscale 2014), 30 août 2016 (période fiscale 2015) et 19 octobre 2017 (période fiscale 2016). Le litige porte dès lors uniquement sur la question de la recevabilité.

E. 3

a) Les tribunaux cantonaux, lorsqu'ils se prononcent sur une question relevant tant de l'impôt fédéral direct que de l'impôt cantonal et communal, comme en l'occurrence, doivent en principe rendre deux décisions - qui peuvent toutefois figurer dans le même arrêt -, l'une pour l'impôt fédéral direct et l'autre pour l'impôt cantonal et communal, avec des

motivations séparées et des dispositifs distincts, ou du moins un dispositif distinguant expressément les deux impôts. Cette exigence se justifie par le fait qu'il s'agit d'impôts distincts, qui reviennent à des collectivités différentes et font l'objet de procédures et de taxations séparées (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1, et les références citées). Il y a lieu cependant de relativiser cette jurisprudence lorsque la question juridique à trancher par l'autorité cantonale de dernière instance est réglée de la même façon en droit fédéral et en droit cantonal harmonisé et peut, partant, être soumise à un raisonnement identique. Dans un tel cas, il est admissible de statuer sur le litige par un seul arrêt, sans que le dispositif ne distingue entre les deux catégories d'impôt; encore faut-il que la motivation de l'arrêt permette de saisir clairement que l'arrêt vaut aussi bien pour un impôt que pour l'autre (ATF 135 II 260 consid. 1.3.1). b) En l'espèce, les questions à trancher sont les mêmes pour les deux catégories d'impôt. La problématique est réglée de manière identique en droit fédéral, en droit harmonisé et en droit cantonal. La cour statuera dès lors en un seul arrêt, sans distinguer entre l'impôt fédéral direct, d'une part, et l'impôt cantonal et communal, d'autre part, comme la jurisprudence qui vient d'être rappelée lui permet de le faire (cf. arrêts FI.2016.0013 du 14 novembre 2017 consid. 3; FI.2015.0069 du 11 juillet 2016 consid. 2; FI.2013.0033 du 8 janvier 2014 consid. 2 et les arrêts cités).

E. 4

a) Le contribuable peut former une réclamation contre la décision de l'autorité de taxation (art. 185 al. 1 1^{ère} phrase in initio LI et art. 132 al. 1 LIFD). La réclamation s'exerce par acte écrit, adressé à l'autorité de taxation dans les trente jours dès la notification de la décision attaquée (art. 186 al. 1 LI; art. 132 al. 1 LIFD). La notification d'une décision est réputée effectuée le jour où l'envoi entre dans la sphère d'influence de son destinataire (ATF 137 III 208 consid. 3.1.2; 118 II 4 2 consid. 3b). Les décisions sont en principe notifiées à leurs destinataires sous pli recommandé ou par acte judiciaire (art. 44 al. 1 LPA-VD). Les délais fixés en jours commencent à courir le lendemain du jour de leur communication ou de l'évènement qui les déclenche; lorsqu'un délai échoit un samedi, un dimanche ou un jour férié, son échéance est reportée au jour ouvrable suivant (art. 19 al. 1 et 2 LPA-VD). Le délai est réputé observé lorsque l'écrit est remis à l'autorité, à un bureau de poste suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse, au plus tard le dernier jour du délai (art. 20 al. 1 LPA-VD; cf. ég. art. 133 al. 1 LIFD). b) En l'espèce, le recourant ne conteste pas avoir dépassé le délai pour déposer une réclamation à l'encontre des décisions de taxation relatives aux périodes fiscales 2010 à 2016, de sorte que celles-ci sont désormais entrées en force.

E. 5

Il convient dès lors d'examiner si le recourant peut se prévaloir d'un motif de révision. a) La procédure de révision est une voie de droit extraordinaire qui permet exceptionnellement de remettre en cause une décision entrée en force (cf. notamment arrêts FI.2008.0106 du 27 mai 2009; FI.2004.0017 du 18 juin 2004; FI.1995.0046 du 13 juin 1996). Les conditions de la révision sont définies aux art. 203 LI (cf. également l'art. 51 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]), dont la teneur est la suivante: " 1 Une décision ou un prononcé entré en force peut être révisé en faveur du contribuable, sur sa demande ou d'office : a. lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts; b. 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; c. lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision ou le prononcé. 2 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." Il s'agit des mêmes motifs que ceux prévus par l'art. 147 LIFD en matière d'impôt fédéral direct. Ces dispositions ouvrent la voie de la révision notamment lorsque le requérant découvre des faits nouveaux importants ou des preuves qu'il n'avait pas pu invoquer dans la procédure de taxation ou de recours. Par fait nouveau, on entend des faits antérieurs à la décision de taxation, mais découverts seulement par la suite (pseudo-nova). Selon l'art. 204 LI (cf. également l'art. 148 LIFD pour ce qui concerne l'impôt fédéral direct), la demande de révision doit être déposée dans les nonante jours qui suivent la découverte du motif de révision, mais au plus tard dans les dix ans dès la notification de la décision ou du prononcé. b) A teneur des art. 51 al. 2 LHID et 203 al. 2 LI, la révision est exclue lorsque le requérant a invoqué 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. En application de l'art. 147 al. 2 LIFD, disposition qui a un contenu similaire à l'art. 203 al. 2 LI, le Tribunal fédéral a relevé qu'il s'agissait là d'une limitation importante à la révision, qui s'explique par le caractère subsidiaire de cette voie de droit et par les exigences de la sécurité du droit (Hugo Casanova, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, n° 15 ad art. 147 LIFD). Il faut se montrer strict dans l'obligation de diligence imposée au requérant (cf. arrêts TF 2C_941/2015 du 9 août 2016 consid. 6.3; 2F_12/2014 du 12 février 2015 consid. 3.1; ég. Hugo Casanova/Claude-Emmanuel Dubey, in Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, 2 ème éd., Bâle 2017, ad art. 147 LIFD, n. 15). Une révision est ainsi exclue, si elle est requise en raison d'un manque de connaissances juridiques du contribuable, si elle tend à faire corriger une erreur de droit ou à faire adopter une autre théorie juridique, si elle est demandée par un contribuable qui a violé ses obligations ou qui s'est trompé lors de sa déclaration d'impôt (ATF 111 Ib 209 consid. 1; 98 Ia 568 consid. 5b; TF 2C_941/2015 du 9 août 2016 consid. 6.3; ég. Hugo Casanova/Claude-Emmanuel Dubey, op. cit., ad art. 147 LIFD, n. 15; arrêt FI.2017.0099 du 25 septembre 2018 consid. 4a). c) En l'occurrence, le recourant ne conteste pas s'être trompé en établissant sa déclaration d'impôt. Il a en effet omis de comptabiliser le trajet retour pour calculer la déduction pour frais de transport, ce qui l'a conduit à reporter dans sa déclaration d'impôt une valeur inférieure à la déduction maximale autorisée dans sa situation. Le risque de commettre cette erreur est certes considérablement réduit en utilisant le logiciel informatique mis à disposition par l'autorité fiscale pour remplir la déclaration d'impôts, le montant de la déduction étant automatiquement calculé sur la base des indications chiffrées fournies par le contribuable. Le recourant ne saurait toutefois en tirer un quelconque argument, dès lors qu'il était libre d'établir sa déclaration d'impôt à l'aide dudit outil. Dans sa version imprimée, l'annexe 04 de la déclaration d'impôt contient une rubrique "Km", dans le cadre de laquelle doit être chiffré le seul trajet aller. Pour le calcul de la déduction, doit en revanche être pris en considération le nombre de kilomètre total. On ne saurait considérer, contrairement à ce que soutient le recourant, que les instructions générales accompagnant la déclaration d'impôt induiraient le contribuable en erreur, en précisant qu' est déterminante la distance la plus courte entre le domicile et le lieu de travail . Il va en effet de soi que l'application d'un coût forfaitaire au kilomètre - différencié selon le nombre de kilomètres accomplis, suppose de déterminer la distance totale parcourue annuellement. Le recourant ayant en outre conservé le même moyen de transport et la même activité lucrative durant l'ensemble des périodes litigieuses,

il aurait pu se référer à la valeur de la déduction pour frais de transport arrêtée dans sa déclaration fiscale relative à la période fiscale 2010. L'autorité de taxation avait en effet à cette occasion vérifié le calcul du recourant et limité le montant de la déduction revendiquée aux frais inhérents à une distance parcourue de 63 km, admettant une déduction pour frais de transport de 15'834 fr. sur la base d'un trajet aller-retour entre ***** et Fribourg. Un simple report de cette valeur, dont la reprise avait été dûment motivée, aurait permis au recourant d'éviter l'erreur dont il requiert désormais la correction. Il importe pour le surplus peu que l'autorité de taxation n'ait pas décelé spontanément, au cours des périodes fiscales ultérieures, l'erreur dont les déclarations d'impôt du recourant étaient entachées. Le recourant avait toute l'aptitude de reconnaître le caractère erroné de la déduction des frais de transport dans les décisions attaquées, la valeur retenue faisant l'objet d'une rubrique spécifique. Les motifs dont se prévaut le recourant, qui ne sont au demeurant constitutifs ni de faits ni de moyens de preuve nouveaux, auraient ainsi pu être invoqué au cours d'une procédure ordinaire, le recourant n'ayant manifestement pas fait preuve de toute la diligence requise. Dans ce contexte, la voie de la révision est exclue (cf. art. 147 al. 2 LIFD et art. 203 al. 2 LI).

E. 6

Reste à examiner si le recourant peut se prévaloir de l'art. 206 LI, respectivement de l'art. 150 LIFD pour ce qui concerne l'impôt fédéral direct, pour obtenir la modification des décisions de taxation entrées en force. L'art. 206 al. 1 LI et l'art. 150 al. 1 LIFD prévoient tous deux que " les erreurs de calcul ou de transcription figurant dans une décision ou un prononcé entré en force peuvent, sur demande ou d'office, être corrigées dans les cinq ans qui suivent la notification par l'autorité qui les a commises ". La procédure de rectification visée par ces dispositions doit permettre la correction d'erreurs de rédaction ou de pures fautes de calcul résultant à l'évidence du texte de la décision attaquée. On parle d'erreur de calcul lorsque l'autorité fiscale a commis une erreur dans une opération arithmétique, voire si elle a omis une décimale ou une virgule dans la présentation d'un résultat; de même, on se trouve en présence d'une erreur d'écriture lorsque l'autorité reporte de manière erronée le contenu d'une autre pièce (v., notamment, arrêts FI.2007.0006 du 9 octobre 2007). Ces erreurs dites de "chancellerie" doivent être distinguées des erreurs portant sur une appréciation factuelle ou juridique inexacte résultant d'un travail intellectuel, qui doivent être contestées par le biais des voies ordinaires de recours (arrêts TF 2C_596/2012 du 19 mars 2013 consid. 2.4 et 2.5; 2C_519/2011 du 24 février 2012 consid. 3). L'erreur litigieuse n'émane en l'occurrence pas de l'autorité de taxation, mais bien du recourant, qui admet avoir rempli ses déclarations d'impôt de manière inexacte (cf. pour cas d'application similaire, voir arrêt FI.2018.0209 du 5 février 2019). Par ailleurs, on ne se trouve manifestement pas en présence d'une simple erreur de calcul ou d'une faute de plume. La correction de l'erreur en question aurait en effet nécessité d'établir, préalablement, la distance qui sépare le domicile du recourant de son lieu de travail, laquelle ne coïncide pas avec celle annoncée par le recourant dans ses déclarations d'impôt, de 70 km. Les art. 206 al. 1 LI et 150 al. 1 LIFD ne sauraient dès lors s'appliquer dans le cas présent. L'autorité intimée a dès lors à juste titre refusé d'entrer en matière sur la demande du recourant tendant à la modification de ses décisions de taxation des périodes fiscales 2010 à 2016, la déclarant irrecevable.

E. 7

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. Les frais doivent être mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 49 al. 1, 91 et 99 LPA-VD et 4 al. 1 du tarif des frais judiciaires et des dépens en matière administrative du 28 avril 2015 [TFJDA; BLV 173.36.5.1]). Il n'est pas alloué de dépens (art. 55 al. 1, 91 et 99 LPA-VD).

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