

VD_OMNI FI.2019.0086 vom 26. Juni 2020

VD Tribunal cantonal, 2020-06-26, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2019.0086

FR: VD_OMNI FI.2019.0086 du 26 juin 2020

IT: VD_OMNI FI.2019.0086 del 26 giugno 2020

Regeste

A. _____, B. _____ /Administration cantonale des impôts, Office d'impôt des districts de Nyon et Morges, Administration fédérale des contributions | S'il est vrai que la notification de cinq taxations au début de la pause estivale, alors que les procédures duraient déjà depuis de nombreux mois, voire années, a pu surprendre les recourants, il n'en demeure pas moins que ceux-ci devaient s'organiser afin de pouvoir, cas échéant, déposer une réclamation dans le délai prévu par la loi. Les motifs dont se prévalent les recourants pour demander une modification de leurs taxations auraient donc dû être invoqués au cours d'une procédure ordinaire. Les valeurs fiscales des immeubles concernés ne constituent pas des faits nouveaux. Dans ce contexte, la voie de la révision est exclue. Au surplus, le Tribunal cantonal n'admet pas la possibilité d'une "révision facilitée" lorsqu'une décision administrative est entachée d'une erreur essentielle et manifeste de l'autorité fiscale.

Erwägungen

E. 1

a) 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. 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. 95 LPA-VD), il y a lieu d'entrer en matière.

b) En procédure juridictionnelle administrative, ne peuvent être examinés et jugés, en principe, que les rapports juridiques à propos desquels l'autorité administrative compétente s'est prononcée préalablement, d'une manière qui la lie sous la forme d'une décision. Dans cette mesure, la décision détermine l'objet de la contestation qui peut être déféré en justice par la voie d'un recours (cf. ATF 144 II 359 consid. 4.3; 134 V 418 consid. 5.2.1; 131 V 164 consid. 2.1). Le juge n'entre donc pas en matière, sauf exception, sur des conclusions qui vont au-delà de l'objet de la contestation (cf. ATF 144 II 359 consid. 4.3; 134 V 418 consid. 5.2.1; Tribunal fédéral [TF] 2C_53/2017 du 21 juillet 2017 consid. 5.1). Les recourants concluent à ce qu'aucun intérêt de retard ne soit mis à leur charge. Cette question n'ayant pas été traitée dans les décisions de taxations attaquées, elle ne fait pas partie de l'objet d'un litige et ne sera pas examinée dans la présente procédure.

E. 2

Les recourants estiment que le défaut de motivation de la décision entreprise, qui se limite à renvoyer à la proposition du 25 février 2019, rend dite décision nulle et non avenue. a) Le droit à la motivation d'une décision découle du droit d'être entendu (art. 29 al. 2 Cst.; ATF 141 V 557 consid. 3.2.1; 126 I 97 consid. 2). La jurisprudence en déduit l'obligation pour l'autorité de motiver sa décision, afin que le destinataire puisse la comprendre, l'attaquer utilement s'il y a lieu et que l'autorité de recours puisse exercer son contrôle. Pour répondre à ces exigences, il suffit que l'autorité mentionne, au moins brièvement, les motifs qui l'ont

guidée et sur lesquels elle a fondé sa décision de manière à ce que l'intéressé puisse se rendre compte de la portée de celle-ci et l'attaquer en connaissance de cause (ATF 139 IV 179 consid. 2.2; 134 I 83 consid. 4.1; 129 I 232 consid. 3.2; 126 I 97 consid. 2a et les arrêts cités; cf. également art. 42 let. c LPA-VD). En principe, le texte de l'art. 42 let. c LPA-VD est clair: la motivation doit figurer dans la décision elle-même. Néanmoins, la jurisprudence admet, de manière générale, que la motivation d'une décision peut résulter de correspondances antérieures ou de documents séparés (ATF 131 I 18 consid. 3.1; 113 II 204 consid. 2; TF 2A.132/2003 du 24 octobre 2003 consid. 2.1; 2A.516/2000 du 6 novembre 2001; CDAP AC.2019.0102 du 27 février 2020 consid. 3; voir aussi Pierre Moor/Etienne Poltier, *Droit administratif*, volume II: Les actes administratifs et leur contrôle, 3 e éd., Berne 2011, ch. 2.2.8.3 p. 350). b) Le droit d'être entendu étant un droit de nature formelle, sa violation conduit en principe à l'annulation de la décision attaquée, indépendamment du bien-fondé matériel de celle-ci. La jurisprudence admet toutefois que la violation du droit d'être entendu peut être réparée, lorsque le recourant a eu la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'un plein pouvoir d'examen en fait et en droit, revoquant toutes les questions qui auraient pu être soumises à l'autorité inférieure si celle-ci avait normalement entendu la partie. Même en présence d'une grave violation du droit d'être entendu, il est exceptionnellement possible de renoncer au renvoi de la cause à l'autorité précédente lorsqu'une telle mesure apparaît vide de sens et prolongerait inutilement la procédure, au détriment de l'intérêt des parties à recevoir une décision dans un délai raisonnable (ATF 142 II 218 consid. 2.8.1 et les références citées). c) En l'occurrence, il est vrai que la décision attaquée se limite à dire que le litige porte sur " un refus de l'OID de procéder à une correction d'erreurs de calculs et de transcription en application des arts. 206 al. 1 LI et 150 al. 1 LIFD ". Pour le reste, elle se réfère intégralement à la proposition de règlement du 25 février 2019 qui contient une motivation qui peut être considérée en l'espèce comme suffisante. Dès lors que la proposition de règlement du 25 février 2019 était annexée à la décision attaquée et au vu de la jurisprudence précitée, il apparaît que cette manière de faire n'a pas violé le droit d'être entendus des recourants. Cela vaut d'autant plus que les recourants n'avaient plus formulé d'observations suite à la proposition de règlement du 25 février 2019 de l'ACI, alors que cette dernière les avait invités à se déterminer. Pour le surplus, les recourants ont eu la possibilité de s'exprimer devant une autorité de recours jouissant d'un plein pouvoir d'examen en fait et en droit; dans ce cadre, ils ont pu formuler leurs griefs sur le fond grâce à la proposition de règlement précitée et ils ont encore pu se déterminer sur la réponse détaillée de l'autorité intimée. Le grief lié à l'absence de motivation doit par conséquent être rejeté.

E. 3

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). 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). 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). b) En l'espèce, les recourants ne contestent pas avoir dépassé le délai pour déposer une réclamation à l'encontre des décisions de taxation

relatives aux périodes fiscales 2013 à 2016, de sorte que celles-ci sont désormais entrées en force. Contrairement à ce que pourraient laisser entendre les recourants, lorsqu'ils expliquent qu'il fallait corriger ou déclarer "nulles" les décisions de taxation 2013 à 2016 (p. 6 de la réplique du 28 août 2019), ces décisions ne sont pas nulles (cf. ATF 138 II 501 consid. 3.1; 137 I 273 consid. 3.1; 136 II 489 consid. 3.3; TF 2C_596/2012 du 19 mars 2013 consid. 2.1, in : Revue fiscale 2013 p. 474; CDAP FI.2017.0105 du 3 juin 2020 consid. 4b et 6b). L'annulabilité est la règle, la nullité l'exception. Hormis les cas expressément prévus par la loi, il n'y a lieu d'admettre la nullité qu'à titre exceptionnel, lorsque les circonstances sont telles que le système de l'annulation n'offre manifestement pas la protection nécessaire (TF 2C_549/2009 du 1^{er} décembre 2009 consid. 4.1). Notamment dans l'intérêt de la sécurité du droit, la nullité d'une décision n'est par ailleurs admise que si le vice dont elle est entachée est particulièrement grave, est manifeste ou du moins facilement décelable. Il faut donc que la constatation de la nullité ne mette pas sérieusement en danger la sécurité du droit. Des vices de fond n'entraînent qu'à de très rares exceptions la nullité d'une décision. En matière fiscale, il est ainsi en particulier encore exigé que l'autorité ait arrêté les éléments imposables de façon délibérément arbitraire au détriment du contribuable pour pouvoir admettre la nullité d'une décision de taxation (TF 2C_720/2018 du 11 septembre 2018 consid. 3.2 et 3.3). Cela n'est pas le cas en l'espèce; on peut reprocher à l'autorité de taxation tout au plus une négligence, mais pas d'avoir agi de manière délibérément arbitraire au détriment des recourants (cf. aussi ci-après consid. 4 et 5).

E. 4

Il convient dès lors d'examiner si les recourants peuvent 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 CDAP FI.2019.0066 du 22 octobre 2019 [confirmé par arrêt TF 2C_962/2019 du 19 février 2020], et les nombreuses références citées). 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 de la loi sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD; RS 642.11). 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 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. 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/Claude-Emmanuel Dubey, in : Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, 2 e éd., Bâle 2017, n. 15 ad art. 147 LIFD). Il faut se montrer strict dans l'obligation de diligence imposée au requérant (cf. TF 2C_245/2019 du 27 septembre 2019 consid. 5.3; 2C_941/2015 du 9 août 2016 consid. 6.3; 2F_12/2014 du 12 février 2015 consid. 3.1). 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. Casanova/Dubey, op. cit., n. 15 a d art. 147 LIFD; CDAP FI.2019.0066 du 22 octobre 2019 [confirmé par arrêt TF 2C_962/2019 du 19 février 2020] consid. 5c; FI.2017.0099 du 25 septembre 2018 consid. 4a). c) En l'occurrence, les recourants ne contestent pas qu'ils n'ont pas accordé toute l'attention requise aux taxations 2013 à 2016 lorsque celles-ci leur ont été notifiées. Ils exposent eux-mêmes avoir consacré beaucoup de temps à l'examen de la taxation 2012, reçue quasiment en même temps que les autres taxations. S'il est vrai que la notification de cinq taxations au début de la pause estivale, alors que les procédures duraient déjà depuis de nombreux mois, voire années, a pu surprendre les recourants, il n'en demeure pas moins que cette manière de faire est conforme à la loi. Les recourants devaient par conséquent s'organiser afin de pouvoir, cas échéant, déposer une réclamation dans le délai prévu par la loi. Vu qu'il ne s'agissait pas de décisions de taxation d'office, il n'était même pas nécessaire de joindre une motivation à une réclamation (cf. art. 186 LI, 48 LIHD et 132 LIFD; Martin Zweifel/Silvia Hunziker, in : Zweifel/Beusch [éds], Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, 3 e éd. 2017, n. 18 ad art. 48 LHID). Par ailleurs, les recourants n'ont jamais invoqué d'éléments permettant de conclure qu'ils auraient été empêchés de déposer une réclamation dans le délai légal de trente jours (cf. art. 22 LPA-VD, 133 al. 3 LIFD). Dans le courrier rédigé le 10 septembre 2018 à l'attention de l'ACI, donc presque deux mois après la notification des décisions de taxation litigieuses, le recourant admet implicitement agir hors délai, puisque, aussi selon ses propres explications, les fêtes judiciaires ne s'appliquaient pas à la procédure de réclamation. En tant qu'homme de loi, il ne fait alors pas valoir de circonstances qui ne leur auraient pas permis d'agir dans le délai légal. Les motifs dont se prévalent les recourants pour demander une modification de leurs taxations auraient donc pu et dû être invoqués au cours d'une procédure ordinaire. Les valeurs fiscales des immeubles concernés ne constituent pas des faits nouveaux. Dans ce contexte, la voie de la révision est exclue (cf. art. 203 al. 2 LI). d) Une partie de la doctrine a postulé 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 importerait 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 commettrait 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 (Casanova/Dubey, op. cit., n. 13 et 16 ad art. 147 LIFD, et les

références citées). Cet avis a été suivi par certains tribunaux cantonaux (cf. entre autres arrêt du Tribunal cantonal fribourgeois du 12 janvier 2015 dans les causes 607 2013-33 et 34 consid. 5 et les références citées, qui considère qu'une erreur qui majore la charge fiscale des recourants de près de 24.76% peut être qualifiée d'essentielle). Le Tribunal fédéral, dans l'intérêt de la sécurité du droit, a toutefois clairement exclu ce type de révision. Cette jurisprudence vaut tant en matière d'impôt fédéral direct que d'impôt cantonal et communal (cf. TF 2C_245/2019 du 27 septembre 2019 consid. 5 et 6.1; 2C_1066/2013 du 27 mai 2014 consid. 3.2; 2A.710/2006 du 23 mai 2007 consid. 3.3, in : StE 2007 B 97.11 no 23, ainsi que les références citées; cf. aussi ATF 142 II 433 consid. 3.1 utilisant le terme de *numerus clausus* de motifs prévus par les lois fiscales permettant de revenir sur des décisions entrées en force). Suivant la jurisprudence du Tribunal fédéral, le Tribunal de céans n'entre pas en matière sur ce type de révision (cf. CDAP FI.2018.0216 du 9 mai 2019 consid. 4a; FI.2016.0100 du 11 avril 2017 consid. 5a; FI.2016.0087 du 23 août 2016 consid. 3a). Au vu des développements qui précèdent, il n'y a pas lieu d'examiner le cas d'espèce sous l'angle d'une révision facilitée.

E. 5

Reste à déterminer si les recourants peuvent se prévaloir de l'art. 206 LI pour obtenir la modification des décisions de taxation entrées en force. a) L'art. 206 al. 1 LI (dont la formulation est la même que celle de l'art. 150 al. 1 LIFD) prévoit 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; on se trouve en présence d'une erreur de transcription lorsque l'autorité reporte de manière erronée le contenu d'une autre pièce (voir, notamment, CDAP FI.2019.066 du 22 octobre 2019 [confirmé par TF 2C_962/2019 du 19 février 2020], consid. 6; FI.2007.0006 du 9 octobre 2007). La nécessité de pouvoir corriger les erreurs de transcription s'explique par l'usage largement répandu des moyens informatiques. Si, par l'usage de ces moyens, les fautes de calcul se produisent rarement, en revanche, les erreurs de transcription sont plus fréquentes, comme les dates erronées, les chiffres faux, manquants ou en trop, ainsi que les virgules mal placées. De telles erreurs sont faciles à mettre en évidence; c'est pourquoi elles doivent pouvoir être corrigées de la manière la plus simple possible et sans limitation trop stricte dans le temps (cf. arrêt du Tribunal cantonal fribourgeois du 11 août 2011 dans les causes 607 2010-58 et 59 consid. 2). 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 (TF 2C_596/2012 du 19 mars 2013 consid. 2.4 et 2.5; 2C_519/2011 du 24 février 2012 consid. 3). b) En l'espèce, l'erreur reprochée à l'autorité fiscale est la suivante: avoir retranscrit la valeur fiscale adaptée selon le barème CSI en lieu et place de la valeur fiscale cantonale pour ce qui concerne la valeur des immeubles situés dans le canton de Bâle-Campagne. Dans un contexte de répartition intercantonale, sachant que les immeubles sont estimés selon des règles différentes dans chaque canton, il s'agit de déterminer une valeur de référence uniforme afin d'assurer une répartition correcte et une imposition adéquate. La Conférence suisse des impôts (CSI) a ainsi émis une directive précisant les valeurs de répartition intercantionales, établie sur la base des résultats d'une

enquête nationale comparant les gains de la vente de biens immobiliers aux valeurs fiscales cantonales respectives. Cette directive, intitulée Règles concernant l'estimation des immeubles en vue des répartitions intercantionales des impôts dès la période de taxation 2002, du 22 mars 2018, prévoit notamment que, pour les années 2013 à 2016, les immeubles de Bâle-Campagne sont à prendre en compte à raison de 260% de leur estimation fiscale et les immeubles vaudois à 80%. Les immeubles des recourants situés à Bâle-Campagne ont ainsi été pris en compte à raison de 2 x 260%. Il s'agit d'une erreur importante car elle a pour conséquence qu'un impôt sur la fortune est perçu dans une situation qui ne justifierait peut-être pas la perception d'un tel impôt (cf. la taxation fiscale 2012 des recourants). Cette circonstance n'est toutefois pas suffisante pour que s'applique l'art. 206 LI. Il s'agit en effet plutôt d'examiner si cette erreur constitue une erreur de transcription. Selon les recourants, tel est le cas car les valeurs fiscales adaptées selon le barème CSI auraient été reportées de manière erronée par l'autorité fiscale dans la rubrique "Immeubles (EF)" au lieu d'être inscrites dans la rubrique "Immeubles valeur CSI". Les recourants ne peuvent pas être suivis sur ce point. Le taxateur ne s'est en effet pas limité à se tromper de ligne. Si l'erreur s'est produite, c'est parce que ce dernier s'est basé sur un seul document (le récapitulatif 2014), au surplus sans vérifier les chiffres de ce document, plutôt que d'analyser l'ensemble des pièces constituant les dossiers de taxation 2013 à 2016. Pour éviter de commettre cette erreur, il aurait été nécessaire que le taxateur vérifie les autres documents au dossier pour déterminer, d'une part, si les chiffres figurant sur le récapitulatif 2014 représentaient les valeurs fiscales cantonales ou les valeurs fiscales adaptées selon le barème CSI et, d'autre part, si ces chiffres pouvaient être repris également pour les années 2013, 2015 et 2016. L'erreur provient ainsi d'une négligence de l'autorité fiscale dans l'établissement des faits déterminants pour l'impôt, qui a entraîné une erreur matérielle et non une erreur de transcription. Or en vertu de la loi et de la jurisprudence du Tribunal fédéral, l'art. 206 al. 1 LI ne saurait s'appliquer à une erreur matérielle. Au vu de ce qui précède, il n'est pas nécessaire de déterminer si l'erreur est entièrement imputable à l'autorité. Le Tribunal se contente de relever à cet égard que cela semble à première vue être le cas pour l'année 2016, dès lors que les recourants avaient produit avec leur déclaration un tableau contenant les valeurs correctes d'estimation fiscale cantonales, mais pas pour l'année 2014, dès lors que les recourants avaient produit avec leur déclaration un tableau confus mélangeant les valeurs d'estimation fiscale cantonales et les valeurs corrigées en fonction des barèmes CSI. Pour être confirmée, cette appréciation sommaire devrait être complétée par un examen des déclarations fiscales des recourants, qui ne figurent toutefois pas au dossier. Il n'est pas nécessaire de requérir leur production, vu que le caractère matériel de l'erreur, comme exposé ci-dessus, exclut de toute manière l'application de l'art. 206 LI. L'autorité intimée a dès lors à juste titre refusé d'entrer en matière sur la demande des recourants tendant à la modification des décisions de taxation des périodes fiscales 2013 à 2016.

E. 6

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 des recourants, qui succombent, solidairement entre eux (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.