

VD_OMNI FI.2019.0182 vom 23. Juli 2020

VD Tribunal cantonal, 2020-07-23, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2019.0182

FR: VD_OMNI FI.2019.0182 du 23 juillet 2020

IT: VD_OMNI FI.2019.0182 del 23 luglio 2020

Regeste

A. _____, B. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Contribuables qui sollicitent la révision de leur décision de taxation, au motif que l'autorité de taxation a calculé la valeur locative de leur logement sur la base d'une occupation de 360 jours, et non de 180 jours comme ils l'avaient déclaré. L'autorité de taxation a motivé sa décision sur ce point, en faisant apparaître en gras la durée d'occupation de 360 jours. En faisant preuve de la diligence qui pouvait être attendue d'eux à réception de la décision de taxation, les recourants auraient pu et dû former une réclamation. Ils ne peuvent dès lors remettre la décision de taxation en cause par le biais de la voie de droit extraordinaire qu'est la révision. Recours rejeté.

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 de la loi cantonale du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; BLV 642.11), 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

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 citées).

E. 3

Les recourants soutiennent que l'autorité intimée a refusé, à tort, d'entrer en matière sur leur demande de révision de la décision de taxation relative à la période fiscale 2017. 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/Claude-Emmanuel Dubey, Commentaire romand de la LIFD, 2. éd., 2017, 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, op. cit. 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) Les exemples d'application des art. 203 al. 1 let. b LI et 147 al. 1 let. b LIFD, début de phrase, sont rares. Dans un arrêt rendu le 25 septembre 2000 (cause FI.1999.0079), sous l'empire de l'art. 107 de l'ancienne loi sur les impôts cantonaux, du 26 novembre 1956 (aLI, abrogée par la LI, dès l'entrée en vigueur de celle-ci, le 1^{er} janvier 2001), disposition dont la teneur, bien que formulée autrement, était semblable à celle des art. 203 al. 1 let. b LI et 147 al. 1 let. b LIFD, le Tribunal administratif a retenu que la révision au sens de cette disposition était exclue lorsque le contribuable se prévalait de motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir s'il avait prêté à l'affaire la diligence que l'on pouvait attendre de lui (arrêt précité, consid. 3a/bb et cc). En cela, cette pratique correspondait à la réserve apportée par le législateur aux art. 203 al. 2 LI et 147 al. 2 LIFD (cf. également ATF 111 Ib 209). Dans cette affaire, l'autorité avait arrêté la décision de taxation en retenant erronément l'existence de faits générateurs de l'impôt, relativement à l'état des biens immobiliers de la contribuable. Celle-ci avait non seulement omis de contester le bordereau, mais encore payé l'impôt. Le Tribunal a constaté que le taxateur s'était trompé et que son erreur était imputable à un défaut d'attention dans l'examen des pièces se trouvant dans son dossier (arrêt précité, consid. 3b/aa et bb). Toutefois, la contribuable était en partie responsable de cette situation, parce qu'elle avait fourni des pièces insuffisamment précises, négligence qui lui était opposable (arrêt précité, consid. 3b/cc). Dans un autre arrêt du 13 décembre 2007 (FI.2007.0076), qui concernait un cas où une déclaration fiscale, qui avait été correctement remplie par une contribuable, avait fait l'objet de corrections erronées par l'autorité fiscale, le Tribunal administratif a jugé que, dès lors que la recourante avait observé les devoirs qui lui incombaient comme contribuable et fourni des données exactes dans sa déclaration fiscale - que l'autorité de taxation avait corrigée à tort -, ne lui était pas opposable la négligence découlant de ce qu'elle avait omis de former à temps la réclamation qui aurait permis de rétablir une situation conforme au droit (arrêt précité, consid. 3b). Dans un arrêt du 4 juillet 2013 (FI.2012.0100), la CDAP a retenu que les recourants, s'ils avaient prêté un minimum d'attention au contenu de la décision lorsqu'ils l'ont reçue, auraient pu aisément se rendre compte que l'Office d'impôt n'avait pas pris en compte la déduction qu'ils avaient demandée et déposer une réclamation. En ne le faisant pas alors qu'ils n'avaient pas fourni des pièces précises à l'appui de leur déclaration d'impôt et que la décision de taxation comportait clairement les motifs de la non prise en compte de la déduction demandée, ils n'avaient pas fait preuve de toute la diligence qui pouvait être requise de leur part selon les art. 203 al. 2 LI et 147 al. 2 LIFD, et la révision en application des art. 203 al. 1 let. b LI et 147 al. 1 let. b LIFD était exclue. d) En l'occurrence, les recourants font valoir que la décision de taxation rendue à leur encontre le 24 juillet 2018 est entachée d'une "erreur manifeste (crasse) de l'Autorité de taxation"; dès lors qu'ils ont déménagé à ***** le 1^{er} juillet 2017, c'était de manière arbitraire que la taxatrice avait modifié la durée d'occupation de leur logement de 180 à 360 jours. Pour eux, les conditions de la révision au sens de l'art. 231 al. 1 let. b LI sont dès lors réalisées. Ils affirment pour le surplus avoir respecté le délai de 90 jours dès la découverte du moyen de révision. Ils plaident enfin avoir déduit les intérêts hypothécaires qu'ils ont supportés en 2017 de leur déclaration d'impôt 2017, en précisant que leur échéance était survenue dans la période fiscale 2017. Ils contestent ainsi la position de l'autorité intimée, qui a selon eux fait à tort un lien entre la déduction de l'entier des intérêts passifs relatifs à une période de 360 jours, et une durée d'occupation de 180 jours. Les recourants ne peuvent toutefois être suivis dans leurs explications. En effet, l'autorité de taxation n'a pas statué en omettant de tenir compte

de faits importants ou de preuves concluantes qu'elle connaissait ou devait connaître. Elle a au contraire estimé qu'il y avait lieu de tenir compte d'une valeur locative calculée sur 360 jours, et non sur 180 jours comme l'avaient indiqué les recourants. L'autorité de taxation a motivé son point de vue, et précisé en page 3 de la décision de taxation du 24 juillet 2018, en mentionnant le code 500, que "la valeur locative de votre logement a été fixée conformément à la détermination qui vous est remise en annexe". Or, en page 4 de ladite décision de taxation, on lit, en gras, que la durée d'occupation est de 360 jours. Ainsi, même si la décision de taxation ne mentionne pas expressément que le nombre de jours retenus ne correspond pas à celui de la déclaration d'impôt, les recourants auraient pu, en faisant preuve de toute la diligence qui pouvait être attendue d'eux à réception de la décision de taxation, comparer les éléments qu'ils avaient fait figurer dans leur déclaration d'impôt pour la période fiscale 2017, avec la décision de taxation du 24 juillet 2018. Ils auraient ainsi pu contester la décision du 24 juillet 2018 dans le délai de réclamation, ordinaire, des art. 186 al. 1 LI et 132 al. 1 LIFD. En renonçant à faire valoir leurs moyens dans ce cadre, les recourants ne peuvent remettre la décision de taxation précitée en cause par le biais de la voie de droit extraordinaire de la révision. Les recourants ont fait valoir, à l'appui de leur réplique, n'avoir pas pu et dû comprendre le renvoi à l'annexe relative à la détermination de la valeur locative. Ils sont en effet partis du principe que les données contenues dans l'annexe se rapportaient à la détermination annuelle attribuée définitivement à la valeur locative de leur logement. Ces explications ne convainquent pas. La valeur contenue au code 500 de la décision de taxation, de 8'519 fr., correspond en effet à celle qui ressort de l'annexe relative à la détermination de la valeur locative. En cas de doute ou de difficulté de compréhension à réception de la décision de taxation du 24 juillet 2018, il était loisible aux recourants d'adresser une réclamation à l'autorité de taxation selon la procédure ordinaire, ce qu'ils n'ont cependant pas fait. Les recourants se prévalent encore de l'arrêt FI.2007.0076 (cf. let. c ci-dessus), estimant que leur cas est très similaire à l'état de fait qui y est décrit. Or, il ne ressort pas de l'état de fait de cet arrêt que l'autorité de taxation, en procédant à la modification contestée, aurait attiré l'attention de la contribuable sur la modification en cause. Ainsi, la situation décrite diverge de la présente espèce, puisque l'autorité de taxation a en l'occurrence motivé sa position, ce qui aurait dû conduire les recourants à se pencher attentivement sur ce point en cas de doute. Leur cas est au vrai plutôt comparable à celui ayant donné lieu à l'arrêt FI.2012.0100 (cf. ég. let. c ci-dessus), dans lequel, comme pour l'affaire des recourants, la décision de taxation comportait une motivation spécifique (in casu sur les raisons de la non prise en compte de la déduction demandée). Les recourants contestent enfin les motifs pour lesquels l'autorité de taxation a considéré qu'il fallait retenir une période d'occupation de leur logement de 360 jours. Ayant traité au fond, ce motif n'a pas à être examiné dans le cadre du présent arrêt, lequel ne porte que sur le point de savoir si l'autorité intimée aurait dû entrer en matière sur la requête des recourants tendant à la révision de la décision de taxation du 24 juillet 2018. De tels arguments devaient être soulevés par les recourants dans le cadre de la procédure ordinaire. Les recourants n'ayant en définitive pas fait preuve de toute la diligence requise, la voie de la révision est ainsi exclue (cf. art. 147 al. 2 LIFD et art. 203 al. 2 LI). Il n'est pas nécessaire d'examiner, dans ces circonstances, si la demande des recourants doit de surcroît être tenue pour tardive.

E. 4

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 (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.