Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

2C 962/2019

Arrêt du 19 février 2020

Ile Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges fédéraux, Seiler, Président,
Donzallaz et Hänni.
Greffier : M. de Chambrier.

Participants à la procédure

A. _____,
recourant,

contre

Administration cantonale des impôts du canton de Vaud.

Objet

Impôt cantonal et communal et impôt fédéral direct, périodes fiscales 2010 à 2016,

recours contre l'arrêt du Tribunal cantonal du canton de Vaud, Cour de droit administratif et public, du 22 octobre 2019 (Fl.2019.0066).

Considérant en fait et en droit :

1.

1.1. A. _____ (ci-après : le contribuable) est domicilié à B. _____ et exerçait, entre 2010 et 2016, la profession d'ingénieur civil EPF à C. _____ à temps complet. Il a régulièrement adressé, en les remplissant de manière manuscrite, ses déclarations d'impôt relatives aux périodes fiscales 2010 à 2016. Le contribuable a revendiqué notamment, à titre de déduction, les frais de transport en voiture entre son domicile et son lieu de travail. Selon ses propres déclarations, et compte tenu d'un trajet de 70 km, ceux-ci se sont élevés à 10'542 fr. en 2011, 10'600 fr. en 2012, 11'424 fr. en 2013, 11'375 fr. en 2014, 11'375 fr. en 2015 et 11'375 fr. en 2016.

1.2. Par décisions 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), l'Office d'impôt des districts de la Riviera - Pays-d'Enhaut et Lavaux - Oron (ci-après: l'Office d'impôt) a taxé le contribuable, confirmant la déduction revendiquée pour les frais de transport. Ces décisions, non contestées, sont toutes entrées en force.

1.3. Le 28 juin 2018, le contribuable, dans un acte intitulé "réclamation", a sollicité de l'Office d'impôt la correction de ses décisions de taxation relatives aux périodes fiscales 2010 à 2016. Il a indiqué avoir revendiqué de manière erronée une déduction pour frais de transport calculée sur la base d'un trajet simple course, au lieu d'un trajet aller-retour. Le 12 juillet 2018, le contribuable, sur demande de l'Office d'impôt, a indiqué qu'il maintenait sa réclamation.

Le 26 février 2019, après divers actes de procédure, l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud (ci-après: l'Administration cantonale) a déclaré irrecevable la réclamation formée par le contribuable et a confirmé les décisions de taxation relatives aux périodes fiscales 2010 à 2016.

Par arrêt du 22 octobre 2019, la Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal du canton de Vaud (ci-après: le Tribunal cantonal) a rejeté le recours formé par le contribuable contre la décision sur réclamation précitée, en retenant que l'Administration cantonale avait refusé à juste titre d'entrer en matière sur la demande du recourant tendant à la modification des décisions de taxation des périodes fiscales 2010 à 2016.

2.

Par acte du 18 novembre 2019, A. _____ a interjeté un "recours" auprès du Tribunal fédéral contre l'arrêt précité du Tribunal cantonal en demandant, sous suite des frais et dépens, son "rejet" et la correction des "erreurs de calcul et de transcription du point 140 dans les décisions de taxation du 9 novembre 2011, du 29 octobre 2012, du 10 octobre 2013, du 24 juillet 2014, du 3 septembre 2015, du 30 août 2016 et du 19 octobre 2017".

Il n'a pas été ordonné d'échange d'écritures.

3.

3.1. Le recourant a simplement déclaré former un "recours" auprès du Tribunal fédéral. Cette désignation imprécise ne saurait lui nuire à condition que le recours remplisse les exigences légales de la voie de droit qui lui est ouverte (cf. ATF 138 I 367 consid. 1.1 p. 370).

3.2. L'arrêt attaqué concerne aussi bien l'impôt fédéral direct (IFD) que les impôts cantonal et communal (ICC) des périodes fiscales 2010 à 2016. Comme ces domaines relèvent du droit public et qu'aucune des exceptions prévues à l'art. 83 LTF n'est réalisée, la voie du recours en matière droit public est ouverte sur la base de l'art. 82 let. a LTF. L'art. 146 LIFD (RS 642.11) confirme du reste l'existence de cette voie de droit pour l'IFD. Il en va de même pour l'ICC litigieux: l'imposition des personnes physiques étant une matière harmonisée aux art. 7 ss LHID (RS 642.14), la contestation peut faire l'objet d'un recours en matière de droit public en vertu de l'art. 73 al. 1 LHID. Les autres conditions de recevabilité sont au demeurant également réunies (cf. art. 42, 86 al. 1 let. d et al. 2, 89 al. 1, 90, 100 al. 1 LTF), si bien qu'il convient d'entrer en matière, sous réserve de ce qui suit.

3.3. L'objet de la contestation portée devant le Tribunal fédéral est déterminé par l'arrêt attaqué. L'objet du litige, délimité par les conclusions des parties (art. 107 al. 1 LTF), ne saurait s'étendre au-delà de l'objet de la contestation. Il s'ensuit que, devant le Tribunal fédéral, le litige peut être réduit, mais ne saurait être ni élargi, ni transformé par rapport à ce qu'il était devant l'autorité précédente, qui l'a fixé dans le dispositif de l'arrêt entrepris et qui est devenu l'objet de la contestation devant le Tribunal fédéral (ATF 142 I 155 consid. 4.4.2 p. 156 et les références citées; arrêt 2C 930/2018 du 25 octobre 2018 consid. 3). La partie recourante ne peut par conséquent pas prendre des conclusions ni formuler des griefs allant au-delà de l'objet de la contestation.

En l'espèce, l'arrêt attaqué se prononce uniquement sur le bien-fondé de la décision d'irrecevabilité prononcée par l'Administration cantonale. Dans la mesure où le recours comporte des conclusions liées au fond du litige, il est irrecevable. Contre un tel arrêt, seules les conclusions du recours tendant à l'annulation et au renvoi sont admissibles, à l'exclusion des conclusions sur le fond, lesquelles supposent que l'autorité précédente soit entrée en matière (ATF 138 III 46 consid. 1.2 p. 48 et la référence citée).

Cela étant, il découle également de la motivation du recours, à la lumière de laquelle les conclusions doivent être interprétées (cf. ATF 137 II 313 consid. 1.3 p. 137; arrêt 2C 281/2019 du 26 septembre 2019 consid. 2.2), que le recourant, qui n'agit pas par l'entremise d'un avocat, conteste aussi l'absence de motif de révision et, ainsi, la non-entrée en matière sur sa demande. Le recours est donc dans cette mesure recevable. En raison de l'effet dévolutif, il est en revanche irrecevable dans la mesure où il s'en prendrait directement aux décisions de taxation de l'Administration cantonale (ATF 136 II 539 consid. 1.2 p. 543; 136 II 101 consid. 1.2 p. 104).

4.

Le recourant ne conteste à raison pas que sa réclamation formulée le 28 juin 2018 contre les décisions de taxation en cause est intervenue tardivement (cf. art. 132 al. 1 et 133 LIFD; art. 48 al. 1 LHID; art. 185 s. LI [RS/VD 642.11]; art. 5 al. 2 LCom [RS/VD 650.11]), que celle-ci était partant irrecevable et que ces décisions sont dès lors entrées en force.

5.

5.1. L'autorité précédente a également examiné la requête du recourant du 28 juin 2018 sous l'angle d'une demande de révision. Elle a confirmé la non-entrée en matière sur celle-ci prononcée par l'Administration cantonale, en retenant que les motifs dont se prévalait le recourant auraient pu être invoqués par celui-ci au cours d'une procédure ordinaire et qu'une révision était dès lors exclue conformément à l'art. 147 al. 2 LIFD et 203 al. 2 LI.

5.2. Le recourant conteste qu'il lui aurait été possible d'invoquer plus tôt le motif de révision. Il fait en

particulier valoir que les documents qui lui ont été remis pour les déclarations d'impôt en cause n'indiquaient pas qu'il convenait aussi de comptabiliser le trajet retour pour calculer la déduction pour frais de transport. Ce vice était selon lui "indétectable et invérifiable" et seul l'usage du logiciel Vaud tax lui avait permis de se rendre compte de cette erreur.

5.3. Conformément à l'art. 147 al. 1 let. a LIFD (art. 51 al. 1 let. a LHID; art. 203 al. 1 let. a LI; art. 5 al. 2 LCom), une décision ou un prononcé entré en force peut être révisé en faveur du contribuable, à sa demande ou d'office, lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts. Est nouveau le fait qui était inconnu, mais qui existait déjà au moment de la décision (arrêt 2C 245/2019 du 27 septembre 2019 consid. 5. 2 et la référence citée).

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; art. 51 al. 2 LHID; art. 203 al. 2 LI; art. 5 al. 2 LCom). En d'autres termes, même en présence d'un motif de révision, si le contribuable ou son représentant omet, de manière négligente, de faire valoir celui-ci dans la procédure ordinaire, la révision n'est pas possible. La jurisprudence souligne qu'il faut se montrer strict à cet égard. Le seul facteur décisif est donc celui de savoir si le contribuable aurait déjà pu présenter les motifs de révision dans la procédure ordinaire. Le but de la procédure extraordinaire de révision n'est en effet pas de réparer les omissions évitables du contribuable commises au cours de la procédure ordinaire. Cette limitation importante à la révision s'explique par le caractère subsidiaire de cette voie de droit et par les exigences de la sécurité du droit (arrêt 2C 245/2019 du 27 septembre 2019 consid. 5.3 et les références citées).

5.4. En l'occurrence, il ne ressort pas des faits constatés dans l'arrêt entrepris, qui lie le Tribunal fédéral (art. 105 al. 1 LTF), que les documents remis au recourant pour ses déclarations d'impôt 2010 à 2016 indiquaient que la distance prise en compte dans le calcul des frais de transport se limitait au trajet aller simple. En particulier et contrairement à ce que laisse entendre le recourant, on ne peut pas déduire de la phrase figurant dans l'annexe 4 de la déclaration d'impôt, mentionnée dans l'arrêt querellé, "la déduction des frais de transport est basée sur la distance la plus courte entre le domicile et le lieu de travail" que seul l'aller simple serait déductible. Une telle indication ne découle pas non plus du code 140 des instructions générales sur la manière de remplir la déclaration d'impôt des personnes physiques (ci-après: les instructions générales), mentionné dans l'arrêt attaqué et auquel renvoie ladite annexe 4. Ce code prévoit notamment que si l'utilisation d'un autre moyen de transport est justifiée, le contribuable peut déduire ses frais pour un véhicule automobile selon la distance parcourue selon un tarif unique et dégressif. Cette indication ne permet pas de conclure que seul le trajet aller simple

serait pertinent dans le calcul de la déduction. Comme le relève à juste titre l'autorité précédente, il est évident que l'application du coût forfaitaire au kilomètre - différencié selon le nombre de kilomètres accomplis - suppose de déterminer la distance totale parcourue annuellement. Le code 140 précise également que pour le trajet d'aller et retour durant la pause de midi, la déduction est de 3'200 fr. au maximum par année. La référence à un trajet aller-retour durant la pause de midi présuppose que le trajet aller et retour doit aussi être pris en compte pour le trajet entre le lieu de travail et le domicile. Enfin, l'indication contenue au code 140, qu'il y a lieu d'inscrire la distance kilométrique d'un trajet simple course sur l'annexe 4, ne permet pas de conclure au fait que la déduction devrait être calculée uniquement sur la base d'un aller simple.

Par ailleurs, il faut aussi relever que la législation ne prévoit pas que seul le kilométrage de l'aller simple serait déductible. A cet égard, l'art. 26 al. 1 let. a LIFD porte sur "les frais de déplacements nécessaires entre le domicile et le lieu de travail" (sur ce point, cette disposition ne diffère pas celle en vigueur jusqu'au 31 décembre 2015 [RO 1991 1184]; cf. également l'art. 5 de l'ordonnance fédérale sur les frais professionnels [RS 642.118.1], ainsi que l'art. 5 al. 2 à 4 de cette ordonnance dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2015 [RO 1993 1363]; art. 9 al. 1 LHID, sur ce point également identique à sa version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2015 [RO 1991 1256]; art. 30 al. 1 let. a LI).

Sur le vu de ce qui précède, le recourant disposait de suffisamment d'éléments pour constater que des déductions calculées sur la base d'un trajet simple n'étaient pas correctes et ceci indépendamment d'un éventuel recours au logiciel Vaud tax, qui était par ailleurs à sa disposition. Dans ces circonstances, il pouvait reconnaître le caractère erroné des décisions de taxation en cause. En agissant avec toute la diligence requise, il aurait donc été en mesure de faire corriger ces taxations par les voies de recours ordinaires. L'autorité précédente a ainsi estimé à bon droit que la voie de la révision était exclue (art. 147 al. 2 LIFD; art. 51 al. 2 LHID; art. 203 al. 2 LI; art. 5 al. 2 LCom).

Les considérations du recourant concernant les défaillances dans le contrôle de ses déclarations par les autorités fiscales ne concernent pas la recevabilité de sa demande de révision, mais le fond de la

cause et sont partant irrecevables (cf. supra consid. 3.3).

6.

Le recourant a également requis que les décisions de taxation pour les années fiscales 2010 à 2016 soient corrigées par le biais des dispositions relatives aux corrections d'erreurs de calcul et de transcription (art. 150 LIFD; art. 206 LI).

6.1. L'autorité précédente a correctement rappelé le droit et la jurisprudence applicables en matière de correction d'erreurs de calcul (cf. art. 150 al. 1 LIFD; art. 52 LHID; art. 206 al. 1 LI; arrêts 2C 596/2012 du 19 mars 2013 consid. 2.4 s., in StR 68 2013 p. 474; StE 2013 B 97.11 n° 28; 2C 519/2011 du 24 février 2012 consid. 3.4, in StR 67 2012 p. 367; StE 2012 B 97.3 n° 9; RDAF 2012 II 418), il peut y être renvoyé (art. 109 al. 3 LTF). En particulier, on peut préciser que la rectification vise les erreurs intervenues dans l'expression de la volonté, soit les erreurs de déclarations, et non les erreurs concernant le contenu de la décision et donc le processus de raisonnement suivi par l'administration, lorsque celle-ci fonde sa décision sur une appréciation incorrecte des faits ou une mauvaise application du droit. Les véritables erreurs de taxation doivent être corrigées par le biais des voies de droit ordinaires et non de la rectification (cf. arrêt 2C 519/2011 du 24 février 2012 consid. 3.4.1 ss). La correction peut intervenir dans un délai absolu de cinq ans dès la notification de la décision entachée d'erreur (art. 150 al. 1 LIFD; art. 52 LHID; art. 206 al. 1 LI; CASANOVA/DUBEY, in Commentaire romand LIFD, 2017, n. 9 ad art. 150 LIFD).

6.2. En l'espèce, les décisions de taxation des années fiscales 2010 à 2013 ont été notifiées au recourant il y a plus de cinq ans. La prescription absolue des art. 150 al. 1 LIFD, 52 LHID et 206 al. 1 LI est donc acquise pour celles-ci et elles ne peuvent donc plus être corrigées selon ces dispositions. Pour le surplus, l'erreur litigieuse portait sur l'état de fait à la base des décisions de taxation. Il ne s'agissait donc pas d'une simple erreur de plume ou d'une inadvertance survenue lors d'une opération mathématique qui résulterait à l'évidence du texte des décisions en question qui pourrait être corrigée par le biais d'une rectification conformément aux art. 150 LIFD, 52 LHID et 206 LI. L'autorité précédente a ainsi retenu à juste titre que ces dispositions ne sauraient trouver application dans le présent cas.

7.

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours, dans la mesure où il est recevable, tant en ce qui concerne l'IFD que l'ICC, en application de la procédure de l'art. 109 al. 2 let. a LTF. Succombant, le recourant supportera les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (cf. art. 68 al. 1 et 3 LTF).

par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :

1.

Le recours est rejeté, dans la mesure où il est recevable, en tant qu'il concerne l'IFD des périodes fiscales 2010 à 2016.

2.

Le recours est rejeté, dans la mesure où il est recevable, en tant qu'il concerne l'ICC des périodes fiscales 2010 à 2016.

3.

Les frais judiciaires, arrêtés à 2'500 fr., sont mis à la charge du recourant.

4.

Le présent arrêt est communiqué au recourant, à l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud, au Tribunal cantonal du canton de Vaud, Cour de droit administratif et public, et à l'Administration fédérale des contributions.

Lausanne, le 19 février 2020

Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse

Le Président : Seiler

Le Greffier : de Chambrier