

Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2C_134/2007 /svc

Arrêt du 20 septembre 2007
Ile Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Merkli, Président,
Wurzbürger et Yersin.
Greffier: M. Vianin.

Parties
X._____,
recourant,

contre

Administration cantonale des impôts du canton
de Vaud, route de Berne 46, 1014 Lausanne,

Tribunal administratif du canton de Vaud,
avenue Eugène-Rambert 15, 1014 Lausanne.

Objet
Impôt fédéral direct, impôt cantonal et
communal 1995/1996,

recours en matière de droit public contre le jugement
du Tribunal administratif du canton de Vaud
du 16 mars 2007.

Faits :

A.

X._____ est propriétaire de plusieurs immeubles à Y._____.

Le 24 juin 1997, la Commission d'impôt de Y._____ (ci-après: la Commission d'impôt) a rendu deux décisions de taxation définitive par lesquelles elle a fixé le revenu imposable de X._____, pour l'impôt fédéral direct des années 1995 et 1996, à 310'900 fr.

Le prénommé a formé une réclamation à l'encontre de ces taxations, qui portait notamment sur la déduction des frais d'entretien des immeubles. Il a par la suite retiré sa réclamation et accepté la proposition de règlement du litige de l'Administration cantonale des impôts. Le 11 juillet 1997, la Commission d'impôt a alors rendu deux nouvelles décisions de taxation définitive pour l'impôt fédéral direct et deux autres pour l'impôt cantonal et communal, lesquelles sont entrées en force.

B.

Par courrier du 26 août 1997, X._____ a demandé que les décisions de taxation du 11 juillet 1997 soient révisées à la lumière de l'arrêt du Tribunal fédéral du 24 avril 1997 (ATF 123 II 218 ss) modifiant la pratique "Dumont" relative à la déduction des frais d'entretien d'immeubles.

Par décision du 29 août 1997, la Commission d'impôt a rejeté la demande de révision, prononcé qui a été confirmé, sur réclamation, par l'Administration cantonale des impôts. X._____ a recouru au Tribunal administratif du canton de Vaud (ci-après: le Tribunal administratif) puis au Tribunal fédéral, qui l'ont débouté par arrêts respectivement du 16 juin et du 12 décembre 2003. Le Tribunal de céans a notamment considéré que la Commission d'impôt n'avait eu connaissance de la jurisprudence rendue le 24 avril 1997 qu'à la fin juillet 1997, par une circulaire de l'Administration fédérale des contributions datée du 18 juillet 1997. Par conséquent, on ne pouvait dire qu'à la date de leur prononcé, le 11 juillet 1997, les décisions de taxation - qui n'étaient certes pas conformes à la nouvelle jurisprudence - étaient affectées d'une erreur manifeste et essentielle, dont la Commission d'impôt devait s'apercevoir, ce qui, de l'avis de certains auteurs et d'après une jurisprudence cantonale, ouvrirait la voie de la révision dite "facilitée".

C.

Le 16 décembre 2005, le Tribunal administratif a partiellement admis le recours d'un autre

contribuable, se rapportant à l'impôt cantonal et communal de la période 1995/1996. Dans cette cause portant également sur la déduction des frais d'entretien d'immeubles, le Tribunal administratif a considéré que les principes posés dans l'ATF 123 II 218 valaient pour les travaux réalisés durant la période de calcul 1993/1994 (période fiscale 1995/1996), contrairement à l'avis de l'Administration cantonale des impôts.

Par acte du 11 mai 2006, X._____ a derechef demandé la révision des décisions du 11 juillet 1997, en se prévalant de l'arrêt du 16 décembre 2005. La requête a été rejetée par décision de l'Administration cantonale des impôts du 15 mai 2006, confirmée sur réclamation. Par acte du 15 septembre 2006, la décision sur réclamation a été déferée au Tribunal administratif, qui a rejeté le recours par arrêt du 16 mars 2007. Cette autorité a considéré que le recourant persistait à invoquer un changement de jurisprudence, puisque le jugement du 16 décembre 2005 ne faisait que mettre en oeuvre dans le canton de Vaud la modification de la pratique "Dumont" décidée dans l'ATF 123 II 218. Or, un tel changement de jurisprudence n'ouvrirait pas la voie de la révision. De plus, le recourant aurait pu - et dû - faire valoir que les décisions du 11 juillet 1997 n'étaient pas conformes à la nouvelle jurisprudence fédérale en formant une réclamation à leur encontre. Ayant omis de le faire, il ne pouvait soulever ce grief dans le cadre d'une demande de révision.

D.

Agissant par la voie du recours de droit public, X._____ demande au Tribunal fédéral d'annuler l'arrêt du 16 mars 2007 et de renvoyer la cause à l'Administration cantonale des impôts pour qu'elle statue à nouveau sur sa demande de révision du 11 mai 2006. Il se plaint d'une mauvaise application de l'art. 147 LIFD, qui énonce les conditions de la révision en matière d'impôt fédéral direct, d'une application arbitraire de l'art. 203 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RS/VD 642.11), qui fait de même pour l'impôt cantonal et communal, ainsi que de violation du principe de l'égalité (art. 8 Cst.), du droit d'être entendu, du principe de la bonne foi, du droit à une procédure équitable (art. 29 al. 1 Cst. et art. 6 par. 1 CEDH), d'un déni de justice formel et matériel et d'une violation de l'art. 14 CEDH.

L'autorité intimée s'en remet à justice pour ce qui est de la recevabilité du recours et se réfère à son arrêt quant au fond. L'Administration cantonale des impôts propose, principalement, de déclarer le recours irrecevable et, subsidiairement, de le rejeter. L'Administration fédérale des contributions, Division principale de l'impôt fédéral direct, de l'impôt anticipé et des droits de timbre, conclut à ce que le recours soit rejeté dans la mesure où il est recevable, sous suite de frais.

Le Tribunal fédéral considère en droit:

1.

1.1 L'arrêt attaqué a été rendu après l'entrée en vigueur, le 1er janvier 2007 (RO 2006 p. 1242), de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF; RS 173.110), de sorte que celle-ci s'applique à la présente cause (art. 132 al. 1 LTF).

1.2 Le recourant a formé un recours de droit public au sens des art. 84 ss de la loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943 (OJ; en vigueur jusqu'au 31 décembre 2006). L'intitulé erroné du mémoire de recours ne saurait préjuger de la voie ouverte, ni porter préjudice au recourant, pour autant que cette écriture remplisse les conditions formelles de la voie de droit en cause (ATF 131 I 291 consid. 1.3 p. 296; 126 II 506 consid. 1b p. 509; 124 I 223 consid. 1a p. 224), à savoir le recours en matière de droit public (art. 82 ss LTF).

1.3 Interjeté par une partie directement touchée par la décision attaquée et qui a un intérêt digne de protection à son annulation ou sa modification (art. 89 al. 1 LTF), le recours est dirigé contre un jugement final (art. 90 LTF) rendu dans une cause de droit public (art. 82 lettre a LTF) par une autorité cantonale de dernière instance (art. 86 al. 1 lettre d LTF). Déposé dans le délai (art. 100 al. 1 LTF) et la forme (art. 42 LTF) prévus par la loi et ne tombant sous aucun des cas d'exceptions mentionnés à l'art. 83 LTF, il est en principe recevable.

1.4 Selon l'art. 95 LTF, le recours (ordinaire) au Tribunal fédéral peut être formé notamment pour violation du droit fédéral (lettre a) ainsi que de droits constitutionnels cantonaux (lettre c). Le droit fédéral au sens de cette disposition comprend notamment les normes de la Constitution fédérale, au nombre desquelles figure la protection contre l'arbitraire (art. 9 Cst.). Par conséquent, une application arbitraire du droit cantonal est contraire au droit fédéral et constitue, à côté de la violation de droits constitutionnels cantonaux (art. 95 lettre c LTF), un autre motif de recours pouvant être invoqué en relation avec le droit cantonal (Peter Karlen, Das neue Bundesgerichtsgesetz, Bâle 2006, p. 38; Hansjörg Seiler in Seiler/von Werdt/Günterich, Bundesgerichtsgesetz [BGG], Handkommentar, Berne 2007, n. 22 ad art. 95; Alain Wurzbürger, La nouvelle organisation judiciaire fédérale, JdT 2005 I p. 631 ss, 642).

Le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF). Il n'est donc limité ni par les arguments soulevés dans le recours ni par la motivation retenue par l'autorité précédente; il peut admettre un recours pour un autre motif que ceux qui ont été invoqués et il peut rejeter un recours en

adoptant une argumentation différente de celle de l'autorité précédente (cf. ATF 130 III 136 consid. 1.4 p. 140). Compte tenu de l'exigence de motivation contenue à l'art. 42 al. 1 et 2 LTF, sous peine d'irrecevabilité (art. 108 al. 1 lettre b LTF), le Tribunal fédéral n'examine en principe que les griefs invoqués; il n'est pas tenu de traiter, comme le ferait une autorité de première instance, toutes les questions juridiques qui se posent, lorsque celles-ci ne sont plus discutées devant lui.

Aux termes de l'art. 106 al. 2 LTF, le Tribunal fédéral n'examine la violation de droits fondamentaux ainsi que celle de dispositions de droit cantonal que si ce grief a été invoqué et motivé par le recourant. Cette disposition reprend le principe du grief (Rügeprinzip) que la pratique relative au recours de droit public avait établi en relation avec l'art. 90 OJ (ATF 133 III 393 consid. 6 p. 397). Selon cette pratique, l'acte de recours doit, à peine d'irrecevabilité, contenir un exposé succinct des droits constitutionnels ou des principes juridiques violés et préciser en quoi consiste la violation. Lorsqu'il est saisi d'un recours, le Tribunal fédéral n'a donc pas à vérifier de lui-même si l'arrêt entrepris est en tous points conforme au droit et à l'équité. Il n'examine que les griefs d'ordre constitutionnel invoqués et suffisamment motivés dans l'acte de recours. Le recourant ne saurait se contenter de soulever de vagues griefs ou de renvoyer aux actes cantonaux (ATF 130 I 258 consid. 1.3 p. 261 s., 26 consid. 2.1 p. 31 et les références). Selon l'art. 106 al. 2 LTF, il en va de même lorsque le recourant dénonce une violation du droit cantonal. En outre, dans un recours pour arbitraire fondé sur l'art. 9 Cst., l'intéressé ne

peut se contenter de critiquer l'arrêt attaqué comme il le ferait dans une procédure d'appel où l'autorité de recours peut revoir librement l'application du droit. Il doit préciser en quoi cet arrêt serait arbitraire, ne reposerait sur aucun motif sérieux et objectif, apparaîtrait insoutenable ou heurterait gravement le sens de la justice (ATF 128 I 295 consid. 7a p. 312; 125 I 492 consid. 1b p. 495 et la jurisprudence citée).

C'est à la lumière de ces principes que doivent être appréciés les moyens soulevés par le recourant.

I. Impôt fédéral direct

2.

2.1 Le recourant voit une inégalité de traitement dans le fait que, dans son arrêt du 16 décembre 2005, qui concernait l'impôt dû par un autre contribuable pour la période fiscale 1995/1996, l'autorité intimée a admis la déduction des frais d'entretien d'immeubles conformément à l'ATF 123 II 218, alors que, dans son cas, elle a refusé d'appliquer cette nouvelle jurisprudence. Peu importe, selon lui, que le jugement du 16 décembre 2005 ait été rendu dans une procédure où la décision de taxation avait fait l'objet d'une réclamation, tandis qu'en l'espèce, les décisions du 11 juillet 1997 seraient entrées en force: il serait "formaliste à l'excès" de se retrancher derrière cette différence formelle en niant la violation du principe d'égalité, qui serait avérée matériellement. Or, le constat de cette inégalité de traitement constituerait un fait nouveau de nature à ouvrir la voie de la révision en vertu de l'art. 147 al. 1 lettre a LIFD. Le refus de réviser les décisions du 11 juillet 1997 serait, dès lors, arbitraire.

2.2 Selon l'art. 147 al. 1 LIFD, une décision ou un prononcé entré en force peut être révisé en faveur du contribuable notamment lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts (lettre a) ou 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 (lettre b). 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).

En principe, les faits en question sont des événements antérieurs au prononcé dont la révision est demandée, mais qui ont été découverts par la suite (2A.67/1997, RF 54/1999 p. 196, RDAF 1999 II p. 233, consid. 4a).

Lorsqu'elle ne peut plus être contestée par un moyen de droit ordinaire, une décision de taxation acquiert la force formelle et la force matérielle ou autorité de chose décidée (Rechtsbeständigkeit). Cette dernière signifie que la décision lie les parties à la procédure ainsi que les autorités, notamment celle qui a statué, de telle sorte que la créance fiscale ne peut plus faire l'objet d'une nouvelle procédure ordinaire. Lorsque les conditions de la révision - qui est une voie de droit extraordinaire - sont réunies, il est en revanche possible de revenir sur la décision de taxation, nonobstant l'autorité de chose décidée dont celle-ci est revêtue (Blumenstein/Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6ème éd., Zurich 2002, p. 394; Hugo Casanova, Le rappel d'impôt, RDAF 1999 II p. 3 ss, 8; Ryser/Rolli, Précis de droit fiscal suisse, 4ème éd., Berne 2002, p. 480).

2.3 Le jugement du 16 décembre 2005 ne constitue pas un fait nouveau au sens indiqué ci-dessus. Et à supposer qu'il instaurerait une nouvelle pratique, avec laquelle les décisions du 11 juillet 1997 se trouveraient en contradiction, cela ne constituerait pas un motif de révision: comme cela a déjà été relevé dans l'arrêt du Tribunal de céans du 12 décembre 2003 (consid. 3.2), un changement de jurisprudence n'ouvre pas la voie de la révision. Au demeurant, quoi qu'en dise le recourant, l'arrêt du 16 décembre 2005 ne consacre pas une inégalité de traitement à son détriment: cette procédure

portait notamment sur le point de savoir si la modification de la pratique "Dumont" valait déjà pour les impôts cantonal et communal de la période fiscale 1995/1996; dirigée contre une décision qui, ayant fait l'objet d'une réclamation, n'était pas entrée en force, elle n'a pas abordé les questions liées à la révision. Le fait de relever cette différence de nature formelle ne constitue nullement un formalisme excessif, mais s'impose au contraire, sauf à vider la force (matérielle) de chose décidée de toute signification.

Ainsi, les griefs de mauvaise application du droit fédéral, d'arbitraire et de violation du principe d'égalité sont mal fondés et doivent être rejetés.

3.

3.1 Le recourant reproche à l'autorité intimée d'avoir ignoré les réquisitions de mesures d'instruction et d'audition qu'il a formulées dans son recours du 15 septembre 2006 et dans sa réplique du 1er décembre 2006. Dans cette dernière, le recourant a, en effet, notamment demandé que soit ordonnée la production par l'Administration cantonale des impôts "de tous les procès-verbaux internes, notes et documents préparatoires concernant les séances tenues dès le 17 octobre 1997" au sujet de son cas ainsi que "de toutes les notes et échanges de vues avec le Conseil d'Etat au sujet de l'abandon de la 'pratique Dumont', en 1997 et 1998". Selon le mémoire de recours devant le Tribunal de céans, ces mesures d'instruction devaient rapporter la preuve "que l'Administration des contributions a, elle-même, pendant plus de cinq ans considéré que les décisions du 11 juillet 1997 n'étaient pas définitives en suspendant de facto et de jure la procédure de révision-réclamation des dites décisions, parallèlement à l'instruction de la décision similaire du 13 juillet 1997, objet de l'arrêt du Tribunal administratif du 16 décembre 2005". Le recourant reproche à l'autorité intimée de n'avoir donné aucune suite à ses réquisitions, la décision attaquée

n'étant pas motivée à cet égard. Il dénonce ainsi une violation de son droit d'être entendu, du droit à une procédure équitable au sens des art. 29 al. 1 Cst. et 6 par. 1 CEDH ainsi qu'un déni de justice formel et matériel.

3.2 L'art. 6 par. 1 CEDH prévoit notamment que toute personne a droit à ce que sa cause soit entendue équitablement, par un tribunal indépendant et impartial, qui décidera des contestations sur ses droits et obligations de caractère civil. Cette disposition ne concerne pas les procédures au cours desquelles des impôts ou d'autres contributions sont fixées, car il ne s'agit pas d'une "contestations sur des droits et obligations de caractère civil", mais d'un litige portant sur des obligations de droit public (ATF 132 I 140 consid. 2.1 p. 146 et les références). Elle est donc inapplicable en l'espèce.

3.3 Les griefs de violation du droit à une procédure équitable et de déni de justice formel et matériel se confondent en l'espèce avec celui de violation du droit d'être entendu.

Le droit d'être entendu, tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 Cst., comprend notamment le droit pour l'intéressé d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes (ATF 127 III 576 consid. 2c p. 578 s.; 127 V 431 consid. 3a p. 436). Le droit de faire administrer des preuves suppose que le fait à prouver soit pertinent, que le moyen de preuve proposé soit nécessaire pour constater ce fait et que la demande soit présentée selon les formes et délais prescrits par le droit cantonal (ATF 119 Ib 492 consid. 5b/bb p. 505). Par ailleurs, cette garantie constitutionnelle n'empêche pas l'autorité de mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude qu'elles ne pourraient l'amener à modifier son opinion (ATF 130 II 425 consid. 2.1 p. 429; 119 Ib 492 consid. 5b/bb p. 505 s.).

Au demeurant, l'art. 29 al. 2 Cst., pas plus que l'art. 4 aCst., ne confère un droit à être entendu oralement par l'autorité (ATF 122 II 464 consid. 4c p. 469).

3.4 En l'occurrence, l'intimée affirme qu'elle a remis à l'autorité intimée l'intégralité du dossier de la cause, de sorte que la réquisition correspondante du recourant est, apparemment, sans objet. S'agissant des notes et échanges de vues entre l'intimée et le Conseil d'Etat au sujet de la modification de la pratique "Dumont", l'autorité intimée était fondée, en procédant à une appréciation anticipée des preuves, à considérer qu'ils n'étaient pas pertinents pour l'issue du litige - les discussions entre autorités sur un point de droit étant sans relation avec la force de chose décidée de taxations non contestées dans le délai légal - et à renoncer à en ordonner la production. Au surplus, le recourant ne pouvait se prévaloir d'un droit à être entendu oralement par l'autorité intimée: l'art. 29 al. 2 Cst. ne lui confère pas un tel droit. Dans ces conditions, c'est à bon droit que l'autorité intimée n'a pas déféré aux réquisitions du recourant, quand bien même elle aurait pu, dans la décision attaquée, statuer explicitement et de manière motivée à cet égard.

4.

Les griefs de violation du principe de la bonne foi et de l'art. 14 CEDH ne satisfont manifestement pas aux exigences de motivation rappelées ci-dessus et n'ont donc pas à être examinés.

II. Impôt cantonal et communal

5.

L'art. 203 al. 1 lettres a et b et al. 2 LI a, en substance, la même teneur que l'art. 147 al. 1 lettres a et b et al. 2 LIFD.

Il n'y a aucun arbitraire à considérer que le jugement du 16 décembre 2005, pas davantage qu'en droit fédéral, ne constitue un motif de révision au sens de l'art. 203 LI. Outre que le grief d'application arbitraire du droit cantonal n'est pas suffisamment motivé, il doit donc être rejeté. Il en va de même du grief de violation du principe d'égalité.

6.

Le recourant n'indique aucune disposition du droit cantonal qui lui accorderait une protection plus étendue que l'art. 29 al. 2 Cst. Par conséquent, le grief de violation du droit d'être entendu et ceux qui, en l'occurrence, se confondent avec lui, doivent être rejetés aussi sous l'angle du droit cantonal.

III. Frais

7.

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours.

Succombant, le recourant supporte les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:

1.

Le recours est rejeté.

2.

Un émolument judiciaire de 3'000 fr. est mis à la charge du recourant.

3.

Le présent arrêt est communiqué en copie au recourant, à l'Administration cantonale des impôts et au Tribunal administratif du canton de Vaud ainsi qu'à l'Administration fédérale des contributions, Division juridique impôt fédéral direct.

Lausanne, le 20 septembre 2007

Au nom de la IIe Cour de droit public

du Tribunal fédéral suisse

Le président: Le greffier: