Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.198/2003 /dxc
2A.346/2003

Arrêt du 12 décembre 2003
IIe Cour de droit public

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

Parties
X._____,
recourant,

contre

Administration cantonale des impôts du canton de Vaud, route de Chavannes 37, 1014 Lausanne,
Tribunal administratif du canton de Vaud, avenue Eugène-Rambert 15, 1014 Lausanne.

Objet
2A.346/2003
demande de révision, période de taxation 1995-1996, impôt fédéral direct

2P.198/2003
art. 5, 8, 9 et 29 Cst. (demande de révision, période de taxation 1995-1996, impôt cantonal et communal),

recours de droit administratif (2A.346/2003) et recours de droit public (2P.198/2003) contre l'arrêt du Tribunal administratif du canton de Vaud du 16 juin 2003.

Faits:
A.
X._____, domicilié en France, est propriétaire de plusieurs immeubles à Lausanne.

Dans sa déclaration d'impôt pour la période fiscale 1995/1996, X._____ a indiqué un revenu imposable de 0 fr. Par décision de taxation définitive et de répartition intercantonale des éléments imposables du 18 juin 1997, la Commission d'impôt de Lausanne-Ville, devenue entre-temps l'Office d'impôt de Lausanne-Ville (ci-après: la Commission d'impôt ou l'Office d'impôt), a fixé son revenu imposable pour l'impôt cantonal et communal de la période fiscale 1995/1996 à 311'200 fr. Ce faisant, elle a tenu compte d'un rendement des immeubles de 966'770 fr. et de frais d'entretien de 367'873 fr. (moyennes des années 1993 et 1994).

Le 24 juin 1997, deux décisions de taxation définitive (respectivement pour 1995 et 1996) ont été notifiées à X._____ pour l'impôt fédéral direct. Son revenu imposable a été arrêté à 310'900 fr.
B.
A la suite de la réclamation formée par le contribuable, l'Administration cantonale des impôts a proposé de régler le litige en ramenant le revenu imposable en matière d'impôt cantonal et communal à 275'800 fr., le rendement des immeubles étant fixé à 912'325 fr. et les frais d'entretien à 348'802 fr. (moyennes des années 1993 et 1994). Cette offre a été acceptée et la réclamation retirée par courrier du 9 juillet 1997. Deux décisions de taxation définitive pour l'impôt cantonal et communal (respectivement pour 1995 et 1996) et deux autres

pour l'impôt fédéral direct ont été notifiées en ce sens le 11 juillet suivant. Elles sont entrées en force.
C.
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 écarté la requête de révision tant pour l'impôt cantonal et communal que pour l'impôt fédéral direct. Le contribuable ayant formé une réclamation, une entrevue a eu lieu le 16 novembre 1997 avec des représentants de l'Administration cantonale des impôts.

Par décision sur réclamation du 29 janvier 2003, l'Administration cantonale des impôts a confirmé la décision du 29 août 1997.

Statuant le 16 juin 2003, le Tribunal administratif du canton de Vaud a rejeté le recours formé par le contribuable, considérant en substance que le changement de jurisprudence allégué, dont l'autorité de taxation avait eu connaissance après le prononcé de sa décision du 11 juillet 1997 mais avant l'échéance du délai de réclamation, ne suffisait pas à fonder une quelconque révision.
D.
Agissant le 17 juillet 2003 par la voie du recours de droit administratif (pour l'impôt fédéral direct) et celle du recours de droit public (pour l'impôt cantonal et communal), X._____ demande au Tribunal fédéral, sous suite de frais et dépens, d'annuler le jugement entrepris et de renvoyer l'affaire au Tribunal administratif, à l'Administration cantonale des impôts ou à l'Office d'impôt pour que l'autorité révise son prononcé et statue à nouveau. Dans son recours de droit administratif, il invoque le principe de l'application du droit d'office ("iura novit curia"). Il fait valoir que les taxations en cause sont entachées d'une erreur essentielle et manifeste, de sorte que les conditions de la révision "facilitée" sont réunies. Il dénonce également une violation du principe de la bonne foi. A l'appui de son recours de droit public, il se plaint d'une violation du droit à l'égalité, de l'interdiction de l'arbitraire, du principe de la bonne foi, du droit à une procédure équitable et de l'interdiction du déni de justice formel et du retard injustifié.

L'autorité intimée, l'Administration cantonale des impôts et l'Administration fédérale des contributions concluent au rejet des recours.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
Dirigés contre le même arrêt, les deux recours reposent sur le même état de fait et soulèvent des griefs analogues; il se justifie dès lors de joindre les causes par économie de procédure.
I. Recours de droit administratif (2A.346/2003)
2.
Le présent recours est recevable en vertu des art. 97 ss OJ ainsi que de la règle particulière de l'art. 146 LIFD, en tant qu'il porte sur l'impôt fédéral direct.
3.
En l'occurrence, il n'est pas contesté que la décision de taxation notifiée le 11 juillet 1997 en matière d'impôt fédéral direct n'est pas conforme à la nouvelle jurisprudence du Tribunal fédéral rendue peu auparavant, le 24 avril 1997 (ATF 123 II 218). La seule question litigieuse est celle de savoir si ce changement de jurisprudence, antérieur à leurs décisions, impose aux autorités fiscales de réviser la taxation précitée, entrée en force.
3.1 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 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 (art. 147 al. 2 LIFD).
3.2 Selon la jurisprudence, l'erreur dans l'application du droit ne constitue pas un motif de révision (cf. arrêt

du Tribunal fédéral 2A.511/2000 du 5 mars 2001, Archives 70 p. 597 consid. 1a p. 598, s'agissant des motifs de révision de la loi fédérale d'organisation judiciaire). En particulier, un changement de jurisprudence lié à une nouvelle interprétation légale n'ouvre pas la voie de la révision (arrêt du Tribunal fédéral du 29 mars 1968, Archives 38 p. 163 consid. 4 p. 170).
3.3 En l'occurrence, le recourant se prévaut de la doctrine et de la jurisprudence cantonale selon lesquelles une décision de taxation entachée d'une erreur (de droit ou de fait) manifeste et essentielle de l'autorité fiscale peut être révisée même en l'absence d'un motif légal de révision. La révision pourrait alors avoir lieu tant en défaveur du contribuable (les règles de la bonne foi l'empêchant de s'opposer à la révision dès lors qu'il devait s'apercevoir de l'erreur) qu'en sa faveur (la révision s'imposant à l'administration pour la même raison) (Hugo Casanova, Le rappel d'impôt, RDAF 1999 II p. 13-14; Walter Ryser/Bernard Rolli, Précis de droit fiscal suisse, 4ème éd., Berne 2002, p. 483-484 et les références). Le recourant fait valoir qu'en l'espèce les conditions d'une telle révision - dite "facilitée" - sont remplies.

Il n'est pas nécessaire de se prononcer sur le bien-fondé des principes énoncés ci-dessus, car le recourant ne peut de toute manière rien en tirer à son profit. En effet, la Commission d'impôt n'a 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. Or, cette ignorance ne saurait lui être reprochée, notamment parce que l'arrêt en question n'a été publié dans le Recueil officiel qu'ultérieurement, dans le cahier du 5 août 1997. Dans ces conditions, on ne saurait dire qu'à la date déterminante de son prononcé la décision en cause était affectée d'une erreur manifeste, dont la Commission d'impôt devait s'apercevoir. Peu importe par ailleurs que l'autorité administrative ait eu connaissance de la circulaire - qui lie en principe les autorités fiscales (ATF 121 II 473 consid. 2b p. 478; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrechts, 6ème éd., Berne 2002, p. 384) - après le prononcé des décisions mais encore avant l'échéance du délai de réclamation. En effet, s'il est vrai que l'autorité a la faculté de révoquer sa décision jusqu'au terme du délai de recours ou de réclamation (ATF 121 II
273 consid. 1a p. 277-278), il n'en demeure pas moins que le prononcé d'une décision (finale) met fin à la procédure engagée devant elle. Dès lors, l'autorité n'est en principe pas tenue de revenir sur sa décision si elle s'aperçoit après coup que celle-ci est viciée. A partir du moment où la décision a été notifiée aux intéressés, il appartient en effet à ces derniers de contester la décision en usant des moyens de droit à leur disposition.
3.4 Au surplus, le recourant ne fait pas valoir d'autres motifs de révision, mais invoque la violation de différents principes, dont, en premier lieu, le principe "iura novit curia". Or, même si la Commission d'impôt avait eu connaissance de l'arrêt du 24 avril 1997 lors du prononcé de la décision en cause, elle aurait pu ne pas en tenir compte sans pour autant violer le principe "iura novit curia". En effet, d'un point de vue strictement juridique, la jurisprudence rendue par une autorité judiciaire n'a pas force de loi et ne lie les autorités inférieures que dans le cas jugé; celles-ci peuvent donc s'en écarter dans d'autres cas sans violer le droit, même si elles s'exposent à de nouveaux recours (voir par ex. Peter Forstmoser, Einführung in das Recht, 3ème éd., Berne 2003, § 2 n. 263 et 266).

Le recourant se prévaut ensuite du principe de la bonne foi. Or, on ne saurait reprocher à la Commission d'impôt d'avoir violé le principe de la bonne foi en omettant d'informer le recourant de la nouvelle jurisprudence fédérale dont elle venait elle-même d'avoir connaissance: en principe, il n'existe pas d'obligation constitutionnelle pour les autorités d'informer les citoyens d'un éventuel changement juridique; il en va différemment seulement lorsqu'une loi spéciale prévoit un devoir d'informer ou que le comportement de l'autorité est de nature à susciter des expectatives chez le citoyen, dont celui-ci pourrait se prévaloir aux conditions régissant la protection de la bonne foi (arrêt non publié 2A.167/1998 du 18 novembre 1998, consid. 4a). En l'occurrence, aucune de ces deux situations n'est réalisée. Du reste, la Commission d'impôt avait d'autant moins de raisons d'informer le recourant qu'elle le savait représenté par un mandataire professionnel.

Ainsi, les principes en cause n'ont pas été violés, de sorte que, même à supposer qu'ils constituent des "règles essentielles de la procédure" au sens de l'art. 147 al. 1 lettre b LIFD, un motif de révision n'est pas réalisé.

Au vu de ce qui précède, l'autorité intimée n'a manifestement pas violé le droit fédéral en estimant que les conditions de la révision n'étaient pas remplies, si bien que le recours de droit administratif doit être rejeté.

II. Recours de droit public (2P.198/2003)
4.
4.1 Le présent recours est recevable au regard des art. 84 ss OJ en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal. L'arrêt attaqué portant sur des périodes fiscales antérieures au 1er janvier 2001, l'art. 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14) ne trouve pas application.
4.2 Sous réserve d'exceptions non réalisées en l'espèce, le recours de droit public ne peut tendre qu'à l'annulation de l'arrêt attaqué (ATF 129 I 129 consid. 1.2.1 p. 131; 128 III 50 consid. 1b p. 53). Dans la mesure où le recourant demande que la cause soit renvoyée à l'une des autorités précédentes pour qu'elle rende de nouvelles décisions, sa conclusion est irrecevable.
5.
5.1 Le recourant fait valoir qu'en interprétant de manière restrictive les dispositions cantonales sur la révision des décisions fiscales, l'autorité intimée a violé le principe de l'interdiction de l'arbitraire (art. 9 Cst.). Selon lui, l'autorité intimée aurait dû réviser la décision en cause aux conditions de la révision "facilitée", lesquelles seraient manifestement réunies en l'espèce. Or, cette argumentation tombe à faux dès lors que les conditions de la révision "facilitée" ne sont de toute manière pas remplies (cf. ci-dessus consid. 3.3).

Le recourant soutient également qu'en refusant de procéder à la révision de la taxation, l'autorité intimée a violé le principe de l'application uniforme du droit en vigueur et par là même le droit à l'égalité (art. 8 Cst.). Ce grief doit être repoussé: pas plus qu'à l'art. 147 LIFD, l'erreur dans l'application du droit ne figure parmi les motifs de révision énumérés aux art. 107 de la loi vaudoise du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000) et 203 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (en vigueur depuis le 1er janvier 2001). De plus, lorsqu'elle repose sur des motifs sérieux et objectifs, une modification de la jurisprudence qui mène à des solutions successives différentes ne constitue pas une inégalité de traitement entre contribuables (ATF 125 I 458 consid. 4a p. 471).

Enfin, c'est à tort que le recourant invoque le droit à la protection de la bonne foi (art. 5 al. 3 et 9 Cst.) (voir ci-dessus consid. 3.3).
5.2 Le recourant soulève également des griefs de nature formelle.

Il fait valoir une violation du droit à une procédure équitable (art. 29 al. 1 Cst. et art. 6 § 1 CEDH). Il soutient en effet que l'Administration cantonale des impôts a utilisé une terminologie "confuse" dans ses courriers et décisions, "serpentant entre réclamation et révision, se réclamant de l'une dans l'espoir de mieux rejeter l'autre et inversement". Il dénonce ainsi un manque de transparence dans le traitement de son cas. Le recourant ne précise toutefois pas en quoi consiste cette prétendue confusion et, surtout, il ne démontre pas en quoi il aurait subi un désavantage juridique de ce fait. Le grief doit donc être écarté.

Le recourant se plaint ensuite de ce que le traitement de sa cause a duré cinq ans et demi, "délai manifestement déraisonnable". Or, si le recourant estimait que l'autorité tardait à statuer, il ne pouvait demeurer inactif, mais devait l'interpeller (cf. ATF 125 V consid. 2b), ce d'autant qu'il devait se rendre compte que l'entrevue du 16 novembre 1997 avec l'Administration cantonale des impôts n'avait guère contribué à clarifier la situation quant au maintien de sa réclamation. Au besoin, il pouvait engager une procédure pour retard injustifié, ce qu'il n'a pas fait. De plus, même à supposer que ce grief soit fondé, cela n'aurait pas pour conséquence que la décision entreprise doive être annulée. Dans ces conditions, le recourant ne peut rien tirer à son profit du droit à voir sa cause traitée dans un délai raisonnable.

Enfin, le recourant se plaint d'un déni de justice formel: le Tribunal administratif ne se serait pas prononcé sur son argumentation selon laquelle il ne serait "pas logique que l'autorité fiscale se retranche derrière le prétendu caractère définitif de la taxation" pour la période fiscale litigieuse, alors que pour les périodes fiscales antérieures il a fait l'objet de taxations provisoires. Le Tribunal administratif n'a en effet pas évoqué l'argumentation précitée, estimant qu'elle n'avait guère de portée pour apprécier le bien-fondé de la demande de révision (réponse du 17 septembre 2003 en la procédure devant le Tribunal fédéral). Or, ce point de vue est exact et l'arrêt attaqué qui compte neuf pages est par ailleurs suffisamment motivé au regard de la jurisprudence

relative au droit des parties d'obtenir une décision motivée (cf. ATF 126 I 15 consid. 2a/aa p. 17, 97 consid. 2b p. 102; 124 II 146 consid. 2a p. 149 et les arrêts cités). Le grief doit donc être rejeté.

Ainsi, dans la mesure où il est recevable, le recours de droit public doit être rejeté comme étant manifestement mal fondé.

III. Frais et dépens
6.
Vu ce qui précède, il y a lieu, en suivant la procédure simplifiée de l'art. 36a OJ, de rejeter le recours de droit administratif ainsi que, dans la mesure où il est recevable, le recours de droit public, tous deux étant manifestement mal fondés. Succombant, le recourant doit supporter les frais judiciaires et n'a pas droit à des dépens (art. 156 al. 1 OJ, 159 al. 1 OJ a contrario).

Par ces motifs, vu l'art. 36a OJ, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Les causes 2A.346/2003 et 2P.198/2003 sont jointes.
2.
Le recours de droit administratif 2A.346/2003 est rejeté.
3.
Le recours de droit public 2P.198/2003 est rejeté en tant que recevable.
4.
Un émolument judiciaire global de 3'000 fr. est mis à la charge du recourant.
5.
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 12 décembre 2003
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: Le greffier: