Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.20/2005 /ajp

Arrêt du 13 avril 2005
IIe Cour de droit public

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

Parties
X._____,
recourant,
représenté par Me Nicolas Urech, avocat,

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
Revenu imposable pour la période 1991-1992 en matière d'impôt cantonal et communal, droit d'être entendu,

recours de droit public contre l'arrêt du Tribunal administratif du canton de Vaud du 26 novembre 2004.

Faits:
A.
Par décision de taxation définitive du 11 août 1992, la Commission d'impôt et recette de A._____ (ci-après: la Commission d'impôt) a fixé le revenu imposable des époux X-Y._____ pour la période fiscale 1991/1992 à respectivement 341'500 fr. pour l'impôt cantonal et communal et 338'100 fr. pour l'impôt fédéral direct. Ce faisant, elle a effectué deux reprises, en admettant l'existence, d'une part, d'une prestation appréciable en argent de 285'500 fr. et, d'autre part, d'une transposition à hauteur de 252'000 fr. (317'000 ./. 65'000 fr.).

Par décision sur réclamation du 12 janvier 2001, l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud a confirmé la taxation.
B.
X._____ a recouru contre cette décision au Tribunal administratif du canton de Vaud, en contestant les deux reprises s'agissant de l'impôt cantonal et communal et en soulevant l'exception de prescription pour ce qui est de l'impôt fédéral direct. Il a conclu à ce que son revenu imposable soit fixé à 72'700 fr. pour l'impôt cantonal et communal.

Dans sa détermination du 29 mars 2001, l'Administration cantonale des impôts a conclu au rejet du recours. Dans une détermination complémentaire du 11 juin 2001, le recourant a maintenu ses conclusions.

Par courrier du 16 novembre 2004, le Juge instructeur a invité l'autorité intimée « à calculer l'assiette de l'impôt des époux X-Y._____ pour la période fiscale 1991-1992, dans l'hypothèse où le tribunal réformerait la décision attaquée en abandonnant la reprise de 285'500 fr. effectuée dans la période de calcul 1990 (prestation appréciable en argent [...]) ». Un exemplaire de ce courrier a été adressé au recourant.

L'Administration cantonale des impôts a déféré à la requête du Juge instructeur par courrier du 24 novembre 2004. Cette écriture n'a pas été communiquée au recourant.

Le 26 novembre 2004, le Tribunal administratif a admis le recours en ce qui concerne la reprise effectuée au titre de prestation appréciable en argent, mais l'a rejeté s'agissant de la transposition. Le revenu imposable a ainsi été fixé à 198'800 fr. pour l'impôt cantonal et communal. La cour cantonale a également admis le recours pour ce qui est de l'impôt fédéral direct, en estimant que la créance fiscale était prescrite.
C.
Agissant par la voie du recours de droit public, X._____ demande au Tribunal fédéral d'annuler cet arrêt, en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal, sous suite de frais et dépens. Il dénonce une violation de son droit d'être entendu et en particulier des principes de l'égalité des armes et du droit à un procès équitable, au sens des articles 29 et 30 de la Constitution fédérale et de l'article 6 par. 1 CEDH. Il requiert en outre l'édition du dossier constitué par le Tribunal administratif et demande que son recours ait effet suspensif.

Dans son écriture du 20 janvier 2005, l'Administration cantonale des impôts propose le rejet du recours. Par courrier du 16 février 2005, l'autorité intimée a produit le dossier de la cause et s'est déterminée sur le recours, dont elle conclut au rejet.

Par ordonnance présidentielle du 4 février 2005, la demande d'effet suspensif a été rejetée.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
La requête tendant à l'édition du dossier constitué par l'autorité intimée est devenue sans objet, du moment que celle-ci l'a produit avec sa détermination sur le recours.
2.
Le recourant soutient que l'autorité intimée a violé son droit d'être entendu en ne lui communiquant pas la réponse de l'Administration cantonale des impôts à sa requête du 16 novembre 2004 et en ne lui donnant ainsi pas la possibilité de se prononcer sur le calcul de son revenu imposable et du revenu déterminant pour le taux en cas d'admission partielle du recours. L'autorité intimée devait d'autant plus lui permettre de se déterminer sur ces éléments qu'elle envisageait d'admettre seulement partiellement le recours et de n'entériner ainsi ni les montants figurant dans le recours, ni ceux de la taxation.

De l'avis du recourant, l'autorité intimée a aussi violé le principe de l'égalité des armes, dans la mesure où elle a invité l'Administration cantonale des impôts, qui est partie à la procédure de recours cantonale, à déterminer l'assiette de l'impôt, alors que lui-même n'a pas eu la possibilité de se prononcer sur le calcul. Le fait que l'autorité intimée ne lui a pas transmis celui-ci violerait au surplus son droit à un procès équitable.

En soulignant la nature formelle du droit d'être entendu, le recourant soutient que la décision attaquée doit être annulée et le dossier renvoyé à l'autorité intimée, afin qu'elle statue à nouveau après avoir réparé le vice de procédure, ce que le Tribunal de céans ne pourrait faire dans le cadre d'un recours de droit public.
3.
Dans le cas particulier, les griefs de violation du principe de l'égalité des armes et du droit à un procès équitable se confondent avec celui de violation du droit d'être entendu.
3.1 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 « contestation sur des droits et obligations de caractère civil », mais d'un litige portant sur des obligations de droit public (2P.41/2002, Pra 2004 no 2 p. 9 consid. 5.1; 2P.416/1995 consid. 2, StE 1997 A 26 no 1). Elle est donc inapplicable en l'espèce.
3.2 Le droit d'être entendu, tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 Cst. comprend le droit pour l'intéressé de prendre connaissance du dossier (ATF 126 I 7 consid. 2b p. 10), de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique, de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il

soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influer sur la décision à rendre (ATF 127 III 576 consid. 2c p. 578 s.; 127 V 431 consid. 3a p. 436; 124 II 132 consid. 2b p. 137 et la jurisprudence citée).

Le droit d'être entendu est une garantie constitutionnelle de caractère formel, dont la violation entraîne en principe l'annulation de la décision attaquée, indépendamment des chances de succès du recours sur le fond (2A.50/1998, RDAF 1999 I p. 47 consid. 4d; ATF 122 II 464 consid. 4a p. 469; 120 Ib 379 consid. 3b p. 383). Le droit d'être entendu n'est toutefois pas une fin en soi; il constitue un moyen d'éviter qu'une procédure judiciaire ne débouche sur un jugement vicié en raison de la violation du droit des parties de participer à la procédure, notamment à l'administration des preuves. Lorsqu'on ne voit pas quelle influence la violation du droit d'être entendu a pu avoir sur la procédure, il n'y a pas lieu d'annuler la décision attaquée. Dans ce cas, en effet, le renvoi de la cause à l'autorité intimée en raison de cette seule violation n'aurait pas de sens et conduirait seulement à prolonger la procédure, en faisant fi de l'intérêt des parties à un règlement rapide du litige (4P.189/2002, Pra 2003 no 130 p. 689 consid. 3.2.3; voir aussi Hansjörg Seiler, Abschied von der formellen Natur des rechtlichen Gehörs, RSJ 2004 p. 377 ss, spéc. 382). Compte tenu de ce qui précède, le recourant qui se plaint de n'avoir pas été associé à
un acte de procédure doit indiquer les moyens qu'il aurait fait valoir devant l'instance inférieure si son droit d'être entendu avait été respecté et établir la pertinence de ceux-ci. A défaut, le recours est irrecevable pour manque de motivation (arrêt précité, consid. 3.2.3). Indiquer les moyens que le recourant aurait soulevés devant l'instance inférieure revient à critiquer la décision attaquée sur le fond. Le recourant qui se contente de dénoncer une violation de son droit d'être entendu, sans contester le fond de la décision, n'a pas d'intérêt à procéder, de sorte que son pourvoi est irrecevable (Seiler, op. cit., p. 382).
4.
En l'occurrence, le recourant se plaint de n'avoir pas été associé à un acte de procédure, à savoir de n'avoir pas eu la possibilité de se prononcer sur le calcul par l'Administration cantonale des impôts de l'assiette de l'impôt, montant que l'autorité intimée a repris dans le dispositif de la décision attaquée. Toutefois, il ne soulève aucun grief d'ordre matériel à l'encontre de ce calcul et n'indique pas les moyens qu'il aurait fait valoir en instance cantonale s'il avait eu la possibilité de se déterminer à son sujet. Il se limite à dénoncer une violation de son droit d'être entendu, sans critiquer le fond de la décision.

Au demeurant, on voit mal quels griefs le recourant aurait pu soulever à l'encontre du calcul effectué par l'Administration cantonale des impôts à la demande du Juge instructeur: ce calcul consistait à soustraire du revenu imposable retenu en procédure de taxation et de réclamation, soit 341'579 fr., la moitié (du fait que la période de calcul et celle de taxation étaient alors bisannuelles) du montant de la prestation appréciable en argent, à savoir 142'750 fr. (285'500 : 2). Le résultat de 198'829 fr., arrondi à la centaine inférieure, constituait le revenu imposable. Le montant déterminant pour le taux s'obtenait en divisant ce montant par le quotient familial de 2,8. Il apparaît ainsi que le Juge instructeur a invité l'Administration cantonale des impôts à effectuer uniquement une suite d'opérations arithmétiques, dans le but d'éviter une erreur de calcul. L'autorité intimée pouvait se dispenser d'interpeller le recourant à cet égard. D'ailleurs, à supposer que, par extraordinaire, une erreur de calcul ait échappé à la fois à l'Administration cantonale des impôts et à l'autorité intimée, elle aurait pu - et dû - être corrigée conformément à l'article 206 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux
(LI, RS/VD 642.11), qui institue un moyen de droit extraordinaire permettant la correction des erreurs de calcul et de transcription.

Au vu de ce qui précède, le recours doit être déclaré irrecevable.
5.
Succombant, le recourant supporte les frais judiciaires (art. 156 al. 1 OJ) et n'a pas droit à des dépens (art. 159 al. 1 OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:
1.

Le recours est irrecevable.
2.
Un émolument judiciaire de 2'000 fr. est mis à la charge du recourant.
3.
Le présent arrêt est communiqué en copie au mandataire du recourant, à l'Administration cantonale des impôts et au Tribunal administratif du canton de Vaud.
Lausanne, le 13 avril 2005
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: Le greffier: