Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.273/2006
2A.617/2006 /svc

Arrêt du 17 avril 2007
IIe Cour de droit public

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

Parties
AX._____ et BX._____,
recourants,

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
2A.617/2006
refus de réviser la taxation (impôt fédéral direct 2001),

2P.273/2006
refus de réviser la taxation (impôt cantonal et communal 2001-2002),

recours de droit administratif (2A.617/2006) et
recours de droit public (2P.273/2006) contre l'arrêt
du Tribunal administratif du canton de Vaud
du 8 septembre 2006.

Faits :
A.
En raison de restructurations touchant Z._____ SA, AX._____, né en 1944, a été licencié pour le 31 mars 2000 après de nombreuses années de service. Il a retrouvé un emploi le 1er avril 2000, dont il a été licencié par lettre du 29 mai 2001 pour le 31 août 2001. BX._____ a également perdu son travail. Souffrant d'un état dépressif, AX._____ a été mis en incapacité de travail complète dès le 31 juillet 2001 jusqu'au 31 novembre 2001. Pour les mêmes motifs, BX._____ a été mise en incapacité de travail dès le 15 novembre 2000, puis une nouvelle fois dès le 16 février 2001 pour une durée indéterminée.
Le 31 mai 2001, AX._____ et BX._____ ont déposé leur déclaration d'impôt pour la période fiscale 2001/2002. Ils indiquaient notamment le revenu de AX._____ pour un montant de 86'736 fr. pour 1999 et de 119'164 fr. pour les trois premiers mois de l'an 2000, sans préciser, ainsi que cela ressortait d'une observation du certificat de salaire du 31 décembre 2000, que le revenu pour l'an 2000 comprenait une " indemnité de départ soumise AVS/AC de 98'297 fr. 50 ".
Par décisions de taxation des 11 janvier et 26 février 2002, l'Office d'impôt du district de Y._____ a imposé les revenus de AX._____ sans accorder de régime spécial à l'indemnité de départ. L'impôt cantonal et

communal annuel pour la période 2001/2002 a ainsi été fixé à 23'501 fr. 85 et l'impôt fédéral direct à 7'337 fr. Ces décisions n'ont pas été attaquées.
B.
Par courrier du 26 février 2003, expliquant qu'ils avaient reçu une indemnité de départ qui avait été considérée à tort à leur avis comme un revenu ordinaire, AX._____ et BX._____ ont demandé en vain à l'Office d'impôt du district de Y._____ la révision des décisions de taxation des 11 janvier et 26 février 2002.
Par décision du 3 janvier 2005, l'Administration cantonale des impôts a rejeté la réclamation formée le 17 mars 2003 par les intéressés contre la décision du 28 février 2003 refusant de réviser les taxations en cause. Contre cette décision, les intéressés ont interjeté un recours auprès du Tribunal administratif du canton de Vaud.
C.
Par arrêt du 8 septembre 2006, le Tribunal administratif a rejeté le recours déposé par les époux X._____. Il a considéré en substance que les conditions de droit fédéral et cantonal autorisant la révision des décisions de taxation n'étaient pas réunies. Les intéressés avaient admis s'être trompés en remplissant leur déclaration d'impôt. Ils ne pouvaient pas se prévaloir d'un fait nouveau, puisque ils connaissaient l'existence de l'indemnité au moment de remplir leur déclaration. Aucune inadvertance manifeste ne pouvait être reprochée au fisc, l'erreur étant le fait des intéressés. L'erreur aurait pu et dû être invoquée par la voie de la réclamation. L'état dépressif des intéressés ne changeait rien à ces constatations.
D.
Agissant par la voie du recours de droit administratif et celle du recours de droit public, AX._____ et BX._____ demandent au Tribunal fédéral d'annuler l'arrêt rendu le 8 septembre 2006 par le Tribunal administratif et de renvoyer la cause à l'Office d'impôt du district de Y._____ pour révision de la taxation 2001-2002 et taxation séparée de l'indemnité de départ touchée en 2000. Dans leur recours de droit administratif, ils se plaignent de la violation des dispositions de droit fédéral et cantonal relatives à la révision en matière fiscale, ainsi que de la violation des art. 9 et 29 Cst. Dans leur recours de droit public, ils se plaignent de la violation des art. 9 et 29 Cst.
Le Tribunal administratif et l'Administration cantonale des impôts concluent au rejet des deux recours. L'Administration fédérale des contributions conclut au rejet du recours de droit administratif.
E.
Par ordonnance du 16 novembre 2006, le Président de la IIe Cour de droit public a admis la requête d'effet suspensif déposée par les intéressés dans leur recours de droit public.

Le Tribunal fédéral considère en droit:
1.
1.1 L'arrêt attaqué a été rendu avant l'entrée en vigueur, le 1er janvier 2007, de la nouvelle loi sur le Tribunal fédéral du 17 juin 2005 (LTF; RS 173.110). Le présent recours doit dès lors être examiné au regard des dispositions de la loi fédérale d'organisation judiciaire du 16 décembre 1943 (OJ; art. 132 al. 1 LTF).
1.2 Les recourants ont déposé simultanément deux recours, l'un de droit administratif, l'autre de droit public, contre le même arrêt. Par économie de procédure, il convient dès lors de prononcer la jonction des causes et de statuer sur les mérites des deux recours dans un seul et même arrêt (art. 24 PCF et 40 OJ; ATF 127 V 29 consid. 1 p. 33, 156 consid. 1 p. 157).
1.3 Le Tribunal administratif a rendu un seul arrêt pour l'impôt fédéral direct et l'impôt cantonal et communal sans distinguer ni dans le dispositif ni dans la motivation les deux impôts, en contradiction avec la jurisprudence qui impose à la dernière instance cantonale cette distinction (ATF 130 II 509 consid. 8.3 p. 511), même si les deux impôts sont traités dans le même arrêt. En outre, les voies de droit sont indiquées de manière incomplète, seul le recours de droit administratif en matière d'impôt fédéral direct étant signalé. Or la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID, RS 642.14) trouve application depuis le 1er janvier 2001, de sorte que le recours de l'art. 73 LHID, à l'exclusion du recours de droit public, est ouvert en matière d'impôts cantonal et communal harmonisés, ce que le Tribunal administratif a omis de signaler. Il y a lieu d'en tenir compte dans l'appréciation de la recevabilité des recours.
I. Impôt fédéral direct
2.
Déposé en temps utile et dans les formes prescrites par la loi contre un arrêt rendu par une autorité judiciaire statuant sur l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2001 en dernière instance cantonale et fondé sur le droit

public fédéral, le recours de droit administratif 2A.617/2006, est recevable en vertu des art. 97 ss OJ, ainsi que de la règle particulière de l'art. 146 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), à l'exclusion du recours de droit public 2P.273/2006 qui est irrecevable en tant qu'il s'en prend à la partie de l'arrêt attaqué qui concerne l'impôt fédéral direct.
3.
Les recourants se plaignent de la violation des art. 147, 150 et 168 LIFD.
3.1 D'après l'art. 150 LIFD, les erreurs de calcul et de transcription figurant dans une décision ou un prononcé entré en force peuvent, sur demande ou d'office, être corrigées dans les cinq ans qui suivent la notification par l'autorité qui les a commises. Cet article ne vise que les " erreurs de chancellerie ". Les corrections de fond tendant à l'application des normes matérielles à l'état de fait ne tombent pas sous cette disposition (Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 3ème éd. Bâle 2007, par. 24 ch. 12, p. 488). En l'espèce, du moment que les chiffres repris dans les taxations en cause ne s'écartent pas de ceux indiqués dans le certificat de salaire daté du 31 décembre 2000, les recourants ne peuvent rien tirer à leur avantage de l'art. 150 LIFD.
3.2 Selon l'art. 168 al. 1 LIFD, le contribuable peut demander la restitution d'un montant d'impôt payé par erreur, s'il ne devait pas l'impôt ou ne le devait qu'en partie. Selon la jurisprudence, cet article ne concerne que la répétition d'impôts payés alors qu'ils n'étaient pas dus, ce qui n'est pas le cas de ceux qui, comme en l'espèce, ont été fixés par une décision de taxation entrée en force. Cette institution ne saurait en effet servir à corriger des erreurs de taxation (Archives 70, p. 755, consid. 5 et les références citées).
Reste à examiner si la taxation en cause pouvait faire l'objet d'une révision.
3.3 Aux termes de l'art. 147 LIFD, 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 (lettre a), 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), lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision ou le prononcé (lettre c). 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). La demande de révision doit être déposée dans les 90 jours qui suivent la découverte du motif de révision, mais au plus tard dans les dix ans qui suivent la notification de la décision ou du prononcé (art. 148 LIFD). 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, in: Archives 70, p. 597 consid. 1a p. 598, s'agissant des motifs de
révision de la loi fédérale d'organisation judiciaire).
En l'espèce, les recourants considèrent avoir commis une erreur en remplissant leur déclaration d'impôt. Il importe peu de savoir si cette erreur était excusable, ou non, en raison de leur état dépressif. En effet, les conditions pour qu'une révision soit admise ne sont pas réunies. Peu importe à cet égard que l'autorité fiscale ait ou n'ait pas pu se rendre compte de cette erreur. En effet, lors de la réception de l'avis de taxation de l'impôt fédéral direct du 26 février 2001, les recourants savaient qu'avec le revenu 2000 versé par Z._____ SA, ils avaient reçu une indemnité de départ d'un montant de 98'297 fr. 50. Quand bien même ils ignoraient à quel régime fiscal cette indemnité devait être soumise, ils pouvaient et devaient à tout le moins faire valoir ce moyen dans la procédure ordinaire de réclamation, ce qu'ils n'ont pas fait. En pareilles circonstances, la révision est exclue conformément à l'art. 147 al. 2 LIFD.
3.4 Au demeurant, même si la voie de la révision avait été ouverte, il n'est pas certain que le résultat ait été différent sur le fond pour les recourants: en effet, ces derniers prétendent que l'indemnité de départ doit être imposée distinctement de l'impôt ordinaire en tant que prestation en capital à la moitié du taux applicable aux revenus ordinaires. Ils ne précisent pas comment ils arrivent à cette conclusion ni n'indiquent quelles dispositions légales auraient été mal appliquées. Toutefois, il est douteux que l'imposition ait été erronée, car il s'agissait apparemment d'une indemnité de licenciement, et non d'une prestation en relation avec la prévoyance professionnelle; en particulier son versement a eu lieu sur un compte salaire des recourants et non pas sur un compte de prévoyance professionnelle, de sorte que le traitement spécial réservé aux prestations de la prévoyance professionnelle n'était, semble-t-il, pas applicable (art. 38 LIFD; cf. Circulaire n°1 du 3 octobre 2002 de l'Administration fédérale des contributions concernant les indemnités de départ et les versements de capitaux de l'employeur ainsi que l'arrêt du Tribunal fédéral 2A.50/2000 du 6 mars 2001 in: Archives 71, p. 486).

4.
Les recourants se plaignent enfin de la violation des art. 9 et 29 Cst.
4.1 Du moment que les art. 147, 150 et 168 LIFD ont été correctement appliqués en l'espèce (cf. consid. 3 ci-dessus), le grief d'application arbitraire du droit fédéral n'a pas de portée propre et doit être rejeté.
4.2 Pour le surplus, les recourant se plaignent en vain de ce que le traitement de leur cause a duré près de trois ans et demi, " délai manifestement déraisonnable ". Ils perdent de vue qu'un tel délai n'a rien de déraisonnable compte tenu des circonstances du cas d'espèce, qui comprenait une demande de révision (26 février 2003), une décision de rejet, une procédure de réclamation et une procédure de recours devant l'autorité judiciaire de dernière instance cantonale. Au demeurant, si les recourants estimaient que l'autorité tardait à statuer, ils ne pouvaient demeurer inactifs, mais devaient l'interpeller. Enfin, à supposer que ce grief ait été fondé, cela n'aurait pas pour conséquence que l'arrêt entrepris doive être annulé (cf. RF 60/2005 p. 45 consid. 5.2) ni que l'autorité fiscale renonce à percevoir l'impôt et, le cas échéant, des intérêts moratoires.
II. Impôt cantonal et communal
5.
5.1 Conformément à l'art. 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (ci-après: LHID ou la loi sur l'harmonisation fiscale; RS 642.14), les décisions cantonales de dernière instance peuvent faire l'objet d'un recours de droit administratif devant le Tribunal fédéral, lorsqu'elles portent sur une matière réglée dans les titres deuxième à cinquième et sixième, chapitre premier de la loi sur l'harmonisation (ATF 128 II 56 consid. 1 p. 58) et concernent une période postérieure au délai de 8 ans accordé aux cantons à compter de l'entrée en vigueur de la loi fédérale d'harmonisation le 1er janvier 1993, pour adapter leur législation aux dispositions des titres deuxième à sixième de cette loi.
5.2 En l'occurrence, l'arrêt attaqué a été rendu en dernière instance cantonale et concerne la révision d'une décision en matière fiscale (art. 51 LHID) concernant la période fiscale 2001. Par conséquent, le recours de droit administratif (2A.617/2006) est en principe recevable en vertu de l'art. 73 al. 1 LHID en tant qu'il porte également sur l'impôt cantonal et communal (ATF 123 II 588 consid. 2 p. 591 ss; 124 I 145 consid. 1a p. 148 a contrario). Le recours de droit public 2P.273/2006 est irrecevable en tant que tel, mais peut néanmoins être reçu comme recours de droit administratif à titre de complément du premier recours (2A.617/2006).
5.3 Sous réserve d'exceptions non réalisées en l'espèce (arrêt 2A.705/2005 du 13 avril 2006, consid. 9), le recours de droit administratif en matière d'harmonisation fiscale ne peut tendre qu'à l'annulation de la décision attaquée (art. 73 al. 3 LHID; ATF 131 II 710 consid. 1.1 p. 713). Dans la mesure où les recourants demandent autre chose que l'annulation de l'arrêt attaqué, leurs conclusions sont irrecevables.
6.
6.1 Conformément à l'art. 51 LHID, l'art. 203 de la loi cantonale vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI/VD; Recueil annuel de la législation vaudoise 2000, p. 332, p. 406, applicable en l'espèce) prévoit qu'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 (lettre a), 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), lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision ou le prononcé (lettre c). 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. 203 al. 2 LI/VD). La demande de révision doit être déposée dans les 90 jours qui suivent la découverte du motif de révision, mais au plus tard dans les dix ans qui suivent la notification de la décision ou du prononcé (art. 204 LI/VD). Conformément à l'art. 52 LHID,
l'art. 206 LI/VD prévoit que les erreurs de calcul et de transcription figurant dans une décision ou un prononcé entré en force peuvent, sur demande ou d'office, être corrigées dans les cinq ans qui suivent la notification par l'autorité qui les a commises. La teneur de ces dispositions est semblable à celle des art. 147 et 150 LIFD.
Il s'ensuit que les considérations développées ci-dessus pour la révision et la correction des erreurs de calcul et de transcription en matière d'impôt fédéral direct s'appliquent également à l'impôt cantonal et communal de la période fiscale 2001. Par conséquent, en refusant la révision de la taxation du 11 janvier 2002 en matière d'impôt cantonal et communal, le Tribunal administratif n'a pas violé le droit cantonal harmonisé, ni les art. 9 et 29 Cst.
6.2 La loi sur l'harmonisation fiscale ne traite pas de la restitution d'un montant d'impôt cantonal et communal

payé par erreur. Sur ce point, comme les recourants n'indiquent pas en quoi le Tribunal administratif aurait fait une application arbitraire de l'art. 226 LI, il est douteux que leur grief soit recevable faute de motivation suffisante. La question peut demeurer indécise car, du moment que l'art. 226 LI a une teneur similaire à celle de l'art. 168 LIFD, leur grief doit de toute manière être rejeté pour les même motifs que ceux exposés en matière d'impôt fédéral direct (cf. consid. 3.2 ci-dessus).
7.
Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours de droit administratif 2A.617/2006 en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct et à son rejet dans la mesure où il est recevable en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal. Le recours de droit public 2P.273/2006, considéré comme recours de droit administratif, est rejeté dans la mesure où il est recevable.
Succombant, les recourants doivent supporter les frais judiciaires, solidairement entre eux (art. 156 al. 1, 153 et 153a OJ) et n'ont pas droit à des dépens (art. 159 al. 1 OJ).

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Les causes 2A.617/2006 et 2P.273/2006 sont jointes.
2.
Le recours de droit administratif 2A.617/2006 est rejeté en tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct de la période fiscale 2001.
3.
Le recours de droit administratif 2A.617/2006 est rejeté dans la mesure où il est recevable en tant qu'il concerne l'impôt cantonal et communal de la période fiscale 2001-2002.
4.
Le recours de droit public 2P.273/2006, considéré comme recours de droit administratif, est rejeté dans la mesure où il est recevable.
5.
Un émolument judiciaire de 2'000 fr. est mis à la charge des recourants, solidairement entre eux.
6.
Le présent arrêt est communiqué en copie aux recourants, 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 17 avril 2007
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: Le greffier: