

BGer 9C 182/2024 vom 14. Mai 2025

Bundesgericht, 2025-05-14, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_182_2024

FR: TF 9C 182/2024 du 14 mai 2025

IT: TF 9C 182/2024 del 14 maggio 2025

Regeste

Impôts cantonaux et communaux du canton de Vaud, périodes fiscales 2009 à 2017 |
Finances publiques & droit fiscal

Erwägungen

E. 1

Le Tribunal fédéral examine d'office sa compétence (art. 29 al. 1 LTF) et contrôle librement la recevabilité des recours interjetés devant lui (ATF 150 II 346 consid. 1.1).

E. 1.1

La recourante a déclaré former un recours de droit administratif et public au Tribunal fédéral, une voie de recours qui n'existe pas dans la LTF. Cette désignation erronée ne lui nuit pas si le recours remplit les conditions de la voie de droit qui lui est ouverte (ATF 148 I 160 consid. 1.1). En l'espèce, le recours remplit les conditions du recours en matière de droit public. En effet, la décision attaquée concerne les conditions de la révision d'une décision de taxation et a donc été rendue dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF), qui ne tombe sous le coup d'aucune exception de l' art. 83 LTF (cf. également, s'agissant de l'impôt cantonal et communal dans un domaine harmonisé, l' art. 73 al. 1 LHID [RS 642.14]). La voie du recours en matière de droit public est donc ouverte.

E. 1.2

Conformément à l' art. 42 al. 1 LTF , un recours doit indiquer les conclusions.

E. 1.2.1

Le recours en matière de droit public se caractérise comme un recours en réforme (art. 107 al. 2 LTF). En l'espèce, la recourante se limite à conclure à l'annulation de l'arrêt attaqué et au renvoi de la cause pour nouvelle décision, ce qui n'est pas suffisant. L'interdiction du formalisme excessif commande toutefois d'interpréter les conclusions à la lumière de la motivation, selon le principe de la confiance. Partant, si le mémoire de recours permet de comprendre en quoi l'arrêt attaqué doit être modifié, le recours est recevable (cf. ATF 137 II 313 consid. 1.3; arrêt 2C_21/2024 du 5 février 2025 consid. 1.2). En l'espèce, on comprend à la lecture du recours que la recourante demande que l'arrêt attaqué soit réformé en ce sens que sa demande de révision des décisions de taxation de l'impôt cantonal et communal des périodes fiscales 2009 à 2017 soit admise. Sa conclusion peut donc être considérée comme recevable.

E. 1.2.2

La conclusion en annulation de la décision sur réclamation du 7 mars 2023 est irrecevable en raison de l'effet dévolutif complet du recours auprès du Tribunal cantonal (cf. ATF 136

II 539 consid. 1.2).

E. 1.2.3

Enfin, il ressort de son mémoire que la recourante " se plaint [...] de la nullité des actes". Pour autant qu'il faille interpréter cette phrase comme une conclusion en constatation de la nullité des décisions antérieures, cette conclusion recevable, le constat de la nullité d'une décision pouvant être demandé en tout temps et devant toute autorité chargée de l'application du droit (ATF 148 IV 445 consid. 1.4.2 et les références).

E. 1.3

Pour le surplus, le recours, dirigé contre une décision finale (art. 90 LTF) rendue en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (art. 86 al. 1 let . d et al. 2 LTF), a été formé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les autres formes prescrites (art. 42 LTF), par la recourante, qui a qualité pour recourir (art. 89 al. 1 LTF).

E. 1.4

Il convient donc d'entrer en matière sur le recours, dans la mesure de sa recevabilité, en tant que recours en matière de droit public, ce qui conduit à l'irrecevabilité du recours constitutionnel que la recourante forme également et qui n'a qu'un caractère subsidiaire (cf. art. 113 LTF).

E. 2.1

Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF). Toutefois, conformément à l' art. 106 al. 2 LTF , il ne connaît de la violation des droits fondamentaux ainsi que celle de dispositions de droit cantonal que si le grief a été invoqué et motivé, c'est-à-dire s'il a été exposé de manière claire et détaillée (ATF 149 III 81 consid. 1.3). Le Tribunal fédéral examine en principe librement la conformité du droit cantonal harmonisé et de sa mise en pratique par les instances cantonales aux dispositions de la LHID, à moins que les dispositions de cette loi fédérale ne laissent une marge de manoeuvre aux cantons. Dans ce dernier cas, son pouvoir d'examen se limite aux griefs constitutionnels invoqués de manière conforme aux exigences de l' art. 106 al. 2 LTF (ATF 150 II 346 consid. 1.5.2 et les références).

E. 2.2

Le Tribunal fédéral statue sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l' art. 105 al. 2 LTF . Par ailleurs, selon l' art. 97 al. 1 LTF , le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire (art. 9 Cst.) - ou en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (ATF 150 II 346 consid. 1.6). Le Tribunal fédéral n'entre pas en matière sur les critiques appellatoires portant sur l'état de fait ou l'appréciation des preuves (ATF 150 I 50 consid. 3.3.1; 147 IV 73 consid. 4.1.2).

E. 3

Le litige porte sur le point de savoir si c'est à bon droit que le Tribunal cantonal a jugé que la recourante n'avait pas invoqué de motif de révision des décisions de taxation de l'impôt cantonal et communal des périodes fiscales 2009 à 2017 et qu'il a, en conséquence, confirmé la décision sur réclamation de l'Administration cantonale du 7 mars 2023.

E. 4

La recourante se plaint d'arbitraire (art. 9 Cst.) dans l'établissement des faits et d'une violation de son droit d'être entendue (art. 29 al. 2 Cst.) parce que les juges précédents n'auraient pas tenu compte de faits déterminants.

E. 4.1

Il n'y a arbitraire (art. 9 Cst.) dans l'établissement des faits ou l'appréciation des preuves que si le juge n'a manifestement pas compris le sens et la portée d'un moyen de preuve, s'il a omis, sans raison sérieuse, de tenir compte d'un moyen important propre à modifier la décision attaquée ou encore si, sur la base des éléments recueillis, il a fait des déductions insoutenables (ATF 148 I 127 consid. 3). Le droit d'être entendu garanti par l' art. 29 al. 2 Cst. comprend notamment le droit pour l'intéressé de produire des preuves pertinentes et d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes (ATF 148 II 73 consid. 7.3.1).

E. 4.2

La recourante reproche aux juges précédents de ne pas avoir examiné la cause à la lumière de sa situation personnelle et de celle de son époux durant les périodes fiscales litigieuses, alors que ces éléments étaient décisifs sur le sort de la cause. En effet, son époux, qui avait perdu sa capacité de discernement en février 2015 déjà, était dans un état qui aurait nécessité la désignation d'un curateur; elle-même n'avait jamais été impliquée dans les affaires professionnelles de son époux, de sorte qu'elle n'avait pas été en mesure de contester les décisions de taxation en temps utile pour pallier l'incapacité de son mari. Les critiques de la recourante portent non pas sur l'appréciation des preuves ou son droit d'être entendue mais sur le point de savoir si c'est à juste titre que le Tribunal cantonal a jugé que la situation personnelle des époux au moment des décisions de taxation ne constituait pas un motif de révision, ce qui est une question de droit qui sera traitée ci-après (infra consid. 7). Ses griefs sont donc rejetés.

E. 5

La recourante semble soutenir que les décisions de taxation qui ont été adressées à elle et à feu son mari alors que ce dernier avait perdu sa capacité de discernement et qu'il n'avait pas de curateur désigné pour le représenter sont frappées de nullité.

E. 5.1

Selon la jurisprudence, la nullité ne frappe que les décisions affectées des vices les plus graves, manifestes ou du moins facilement décelables et pour autant que sa constatation ne mette pas sérieusement en danger la sécurité du droit (ATF 149 IV 9 consid. 6.1 et les références). De graves vices de procédure peuvent être des motifs de nullité (ATF 148 IV 445 consid. 1.4.2 et les références; arrêt 9C_673/2023 du 19 août 2024 consid. 4.1 et les références, destiné à la publication).

E. 5.2

Dans la procédure fiscale, il existe une représentation réciproque des époux qui vivent en ménage commun, qui découle de l' art. 113 LIFD (RS 642.11) en droit fédéral, et de l'art. 160 de la loi cantonale du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; BLV 642.11) en droit cantonal vaudois, correspondant à l' art. 40 LHID en droit de l'harmonisation (sur ce point, arrêts 2C_206/2011 du 12 avril 2011 consid. 1; 2C_44/2007 du 19 juillet 2007 consid. 1.2; CHRISTINE JAQUES, in Impôt fédéral direct, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2e éd. 2017, n° 5 ad art. 113 LIFD). L'art. 160 al. 4 LI dispose que

toute communication que l'autorité fiscale fait parvenir à des contribuables mariés qui vivent en ménage commun est adressée aux époux conjointement (cf. aussi l' art. 113 al. 4 LIFD). Il est admis que cette disposition ne fait pas obstacle à ce que l'autorité notifie une seule décision de taxation aux époux qui vivent en ménage commun (JAQUES, op. cit., n° 10 ad art. 113 LIFD). Il s'ensuit qu'une décision de taxation est valablement notifiée à des époux qui font ménage commun même si l'un des deux n'a pas la capacité de discernement. C'est donc en vain que la recourante soutient que les décisions de taxation qui auraient été notifiées alors que feu son époux n'avait plus la capacité de discernement seraient nulles.

E. 6

La recourante soutient également que les décisions de taxation des périodes fiscales 2016 et 2017 ne devraient pas être considérées comme entrées en force, parce que le canton de Vaud devait attendre que leur canton de domicile (soit Genève) ait taxé ces périodes fiscales, ce qui n'était pas le cas "à ce jour". Elle en conclut que ces décisions de taxation devraient être annulées. La recourante perd ici de vue que, dans les relations intercantionales, chaque canton est habilité à procéder à sa propre taxation sans devoir attendre la décision du canton du domicile principal (cf. ATF 150 II 73 consid. 5.2.1). Son grief, manifestement infondé, est rejeté.

E. 7

La recourante reproche ensuite aux juges précédents d'avoir jugé que les conditions pour admettre la demande de révision des taxations des périodes fiscales 2009 à 2017 n'étaient pas remplies.

E. 7.1

En matière d'impôt cantonal et communal, les conditions pour obtenir la révision d'une décision de taxation entrée en force sont prévues à l'art. 203 LI en droit vaudois, qui correspond à l' art. 51 LHID en droit de l'harmonisation et qui a la même teneur que l' art. 147 LIFD en droit fédéral. Selon l'art. 203 al. 1 let. a LI, une décision ou un prononcé entré en force peut être révisé en faveur du contribuable, sur sa demande ou d'office, lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts. Conformément à l'art. 203 al. 2 LI, 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. Le Tribunal cantonal a correctement exposé la jurisprudence topique relative aux conditions pour admettre la découverte de faits importants ou de preuves concluantes. Il a en particulier souligné que les faits qui constituent un motif de révision sont les faits importants qui existaient déjà au moment de la décision de taxation, mais qui n'ont été découverts que par la suite. Il a par ailleurs rappelé à juste titre, en s'appuyant notamment sur le consid. 4.2 de l'arrêt 2C_737/2018 du 20 juin 2019 du Tribunal fédéral, que si un époux n'a plus la capacité de discernement, il suffit que l'autre agisse dans les délais pour qu'un recours ou une réclamation soit recevable, eu égard à la représentation réciproque des époux dans la procédure. Il suffit donc de renvoyer sur ce point à la motivation de l'arrêt attaqué (art. 109 al. 3 LTF).

E. 7.2

En l'espèce, le Tribunal cantonal a jugé que la recourante n'avait pas apporté de faits importants ou de preuves concluantes au sens de l'art. 203 al. 1 let. a LI. En effet, la lettre du 18 mai 2020 par laquelle C._____ déclarait que les créances en remboursement des prêts n'étaient pas dues et qu'elles étaient en tous les cas contestées ne constituait pas un fait

important car ce document établissait uniquement que C._____ contestait désormais être débiteur. Il ne s'agissait donc pas de la découverte d'un fait nouveau. Par ailleurs, le Tribunal cantonal a retenu que la recourante aurait pu agir en temps utile pour contester les décisions de taxation dans le cadre de la procédure ordinaire. À cet égard, il a jugé que la recourante ne pouvait pas se prévaloir de l'état de santé de son mari ou de sa propre ignorance des affaires professionnelles de ce dernier pour pallier le fait qu'ils n'ont pas agi en temps utile pour contester les décisions de taxation des périodes fiscales 2009 à 2017. En effet, outre que feu B.A._____ n'était pas encore atteint dans sa santé en 2013, la recourante aurait ensuite pu agir seule contre ces décisions de taxations, le cas échéant en mandatant un tiers.

E. 7.3

À l'encontre de l'arrêt attaqué, la recourante se borne à répéter qu'elle n'était pas informée de la situation financière et professionnelle de son mari et qu'elle n'était donc pas en mesure de contester les décisions de taxation, au vu de l'état de santé de son mari, ce qui ne constitue pas un motif de révision. On relèvera au demeurant qu'à partir de la période fiscale 2014, les recourants ont déclaré la créance de prêt à l'encontre de C._____ en procédant à des abattements et qu'ils l'ont même fait figurer pour un franc symbolique dans leurs déclarations d'impôt des périodes fiscales 2016 et 2017, ce qui contredit la thèse selon laquelle les contribuables n'étaient pas en mesure - le cas échéant, avec l'assistance d'un tiers - de faire valoir leurs arguments dans la procédure fiscale et donc, le cas échéant, de contester par les voies ordinaires les décisions de taxation.

E. 8

Enfin, comme le litige au fond porte uniquement sur le point de savoir si c'est à bon droit que les juges précédents ont retenu que les conditions de la révision des décisions de taxation n'étaient pas remplies, les griefs dirigés contre le contenu de ces décisions - en particulier, en lien avec la décision de taxation de la période fiscale 2009, le montant du bénéfice imposable retenu lié à la vente des parcelles dont feu B.A._____ était le propriétaire - excèdent l'objet du litige et n'ont donc pas à être examinés.

E. 9

Au vu de ce qui précède, le recours, entièrement mal fondé, est rejeté en application de la procédure simplifiée de l' art. 109 al. 2 let. a LTF . La recourante, qui succombe, doit supporter les frais judiciaires (art. 66 al. 1 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 3 LTF).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.