

VD_OMNI FI.2003.0097 vom 21. Januar 2004

VD Tribunal cantonal, 2004-01-21, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2003.0097

FR: VD_OMNI FI.2003.0097 du 21 janvier 2004

IT: VD_OMNI FI.2003.0097 del 21 gennaio 2004

Regeste

c/ACI | L'inventaire fiscal, susceptible de réclamation et de recours, constitue une décision partielle; une fois entré en force, il lie les parties - contribuable et autorité - lors de la décision arrêtant le montant de l'impôt, sous réserve de motifs de révision.

Erwägungen

E. 30

al. 1 LMSD, l'impôt se calcule d'après la valeur nette des biens dévolus – en l'espèce – à chaque légataire. Les art. 21 ss LMSD posent différentes règles quant à l'évaluation des actifs de la succession. En particulier, l'art. 21 – applicable sous réserve des dispositions particulières qui suivent – prévoit que les biens sont estimés à leur valeur vénale, en cas de succession, au moment où celle-ci s'ouvre (let. a ; s'agissant de bijoux, comme en l'espèce, c'est cette règle générale qui a vocation à s'appliquer). Les art. 27 ss LMSD énumèrent au surplus les éléments susceptibles d'être déduits de l'actif brut de la succession; tel n'est pas le cas de frais qui seraient engagés, par hypothèse, pour réaliser les biens de la succession, afin d'en partager le produit entre les héritiers. b) Au plan procédural, on note une première phase correspondant à la procédure d'inventaire (art. 41 ss LMSD); l'inventaire comprend l'ensemble des biens du défunt (ainsi que ceux de son conjoint dans les limites de l'art. 13; art. 42 al. 1). Aux termes des mesures d'instruction nécessaires à cet effet, le greffier de paix notifie aux héritiers ainsi qu'au préposé aux impôts la clôture de l'inventaire, en y joignant un résumé de celui-ci; tant les héritiers que le préposé peuvent former une réclamation auprès de l'Administration cantonale des impôts; la décision de cette dernière est ensuite susceptible d'un recours auprès du Tribunal administratif (sur tous ces points, v. art. 46 LMSD). Selon l'art. 16 de l'arrêté d'application du 19 juillet 1963 de la LMSD, le greffier de paix désigne les successions pour lesquelles un inventaire fiscal a été requis; selon l'art. 17 de cet arrêté, la désignation comprend le résumé de l'inventaire, ainsi que la quote-part de chacun des ayants droit aux biens de la succession. Après avoir statué sur l'état des déductions (art. 47 al. 4 LMSD), le préposé aux impôts arrête le montant de l'impôt sur les successions (art. 49 al. 1 LMSD); à cet effet, il vérifie notamment les désignations et procède aux investigations nécessaires (al. 2). c) En l'occurrence, l'hoirie recourante admet que la procédure précitée a été régulièrement suivie et que le calcul de l'impôt (en application des art. 30 et 34 LMSD) a été correctement effectué, sous une réserve pour elle; en effet, il y avait lieu de tenir compte de la valeur de réalisation des bijoux et non pas de leur valeur d'inventaire. Elle admet par ailleurs que l'inventaire, qu'elle avait attaqué dans un premier temps par une réclamation, est entré en force dès lors qu'elle n'a pas contesté la décision sur réclamation du 28 mai 2002 par la voie d'un recours au Tribunal administratif; elle soutient cependant pouvoir se prévaloir d'un motif de révision de cet inventaire. On remarquera encore que les frais de réalisation des bijoux, tels

qu'il résultent de l'avis d'adjudication établi par Christie's, lequel indique la commission prélevée par cette maison de vente, ne peuvent pas être déduits de l'actif brut, en application de l'art. 28 LMSD. De même, c'est à juste titre que le décompte de l'impôt sur les successions prend en considération la valeur vénale des bijoux (telle qu'elle résulte de l'inventaire, sous réserve du considérant 2 ci-après) et non pas le montant des espèces remises aux légataires, conformément aux dispositions de dernières volontés de la défunte. En effet, il s'agit-là d'une règle de partage, de nature à faciliter les opérations de liquidation de la succession, mais celles-ci n'ont pas de portée directe sur la valeur même de l'actif successoral transmis (il s'agit de l'actif net, art. 28 et 30 LMSD, qui forme l'assiette de l'impôt sur les successions). 3.

Selon le mécanisme prévu par la LMSD, la procédure d'inventaire débouche sur une décision, à caractère partiel, susceptible d'entrer en force. Cela étant, à l'instar d'autres décisions fiscales, soit notamment la taxation elle-même, il devient, en l'absence de contestation, définitif et lie aussi bien le contribuable que l'administration, qu'il soit ou non conforme au droit matériel (v. arrêts du 24 juin 1959 de la Commission cantonale de recours en matière d'impôts, RDAF 1961, 42 et du 1^{er} juillet 1942); seule la procédure de révision, qui est une voie de droit extraordinaire, permet alors exceptionnellement de remettre en cause une telle décision entrée en force (dans ce sens, v. à titre d'exemple TA, arrêt du 14 juin 2002, FI 2002/0029). a) A teneur de l'art. 54 al. 1 LMSD, la taxation définitive peut être révisée à la demande du contribuable: "a) lorsque l'autorité de taxation ou de recours n'a pas tenu compte de faits importants qui ressortent du dossier; b) lorsque la décision a été prise en violation des règles essentielles de la procédure; c) lorsque le requérant découvre des faits nouveaux importants ou des preuves qu'il n'avait pu invoquer dans la procédure de taxation ou de recours." L'une des conditions alternatives réalisée, la révision peut être accueillie si la demande en est faite dans les trois mois dès la découverte du motif, mais au plus tard, dans les cas visés sous lit. a et b, dans les quatre ans dès la communication de la décision attaquée et, pour le cas prévu sous lit. c, dans les dix ans dès ladite communication (v. *ibid.*, al. 2). Par faits nouveaux (lit. c), on entend ici des faits antérieurs à la décision de taxation, mais découverts après seulement (*nova reperta*); sont nouveaux les faits qui, survenus à un moment où ils pouvaient être invoqués dans la procédure de taxation initiale, n'étaient pas connus du contribuable malgré toute sa diligence (v. Rivier, *op. cit.*, p. 204, références citées; v. en outre Ernst Käzigi/Urs Behnisch, *Die direkte Bundessteuer*, n° 35 ad art. 126 AIFD). Le Tribunal administratif a eu l'occasion de rappeler ce principe pour confirmer la forclusion d'un contribuable qui agissait par la voie de la révision pour obtenir la déduction de frais d'entretien non revendiqués dans la procédure de taxation (arrêt FI 95/012 du 5 décembre 1995; FI 95/046 du 13 juin 1996; v. en outre, à propos de l'art. 126 AIFD, deux arrêts du Tribunal fédéral publiés in *StE* 1984 97.11 n° 2 et in *Archives* 49, 206; v. enfin et surtout, Tribunal administratif, arrêt du 2 décembre 1994, FI 93/0047, confirmé par ATF du 4 juin 1996, 2P.27/1995: le contribuable n'avait pas revendiqué la totalité des intérêts hypothécaires qu'il avait payés, ce qui ressortait d'ailleurs des pièces qu'il avait jointes à sa déclaration; sa demande de révision, examinée cependant au regard de l'art. 107 lit. a LI, n'en a pas moins été écartée). b) L'invocation de preuves nouvelles peut également constituer un motif de révision (au sens de l'art. 54 al. 1 let. c LMSD); ce motif-là s'apparente à celui des faits nouveaux, mais il s'en distingue néanmoins sous plusieurs aspects, sur lesquels il convient de s'arrêter ici brièvement. aa) S'agissant des "faits nouveaux" on se souvient que la nouveauté ne concerne pas à proprement parler les faits eux-mêmes, mais exclusivement leur découverte, qui seule peut être postérieure à la

décision à réviser (on parle de nova reperta). Par ailleurs, le requérant à la révision ne doit pas avoir été en mesure d'invoquer le fait en question durant la procédure antérieure; on se réfère ici à une impossibilité non fautive d'avoir eu connaissance de ce fait à temps pour pouvoir l'alléguer valablement devant l'autorité qui a statué. Il doit en outre s'agir de faits nouveaux importants, soit de faits propres à entraîner une modification de la décision en faveur du requérant; en matière fiscale, ces faits doivent donc être susceptibles de conduire à une correction de la taxation à réviser. On citera encore ici un cas particulier, soit celui d'un fait, qui n'est certes pas inconnu du requérant, mais que celui-ci ne pouvait utilement invoquer plus tôt, faute de preuve (sur ce type de cas, v. ATF 98 II 250 consid. 2, résumé au JT 1973 I 92); en réalité, cette hypothèse implique la découverte de preuves nouvelles. bb) Précisément, il convient d'examiner si les principes dégagés ci-dessus sont transposables et, dans l'affirmative, dans quelle mesure à l'hypothèse de preuves nouvelles. En premier lieu, on considère que, là aussi, il doit s'agir de preuves existant antérieurement, mais dont la découverte - et elle seule - est subséquente (ainsi, une expertise réalisée postérieurement à la décision à réviser ne constitue pas un tel moyen). Par ailleurs, le requérant doit avoir été empêché, sans sa faute, de faire valoir précédemment la preuve en question. A cet égard, on soulignera qu'il convient d'apprécier la diligence requise avec moins de sévérité en ce qui concerne l'ignorance des faits, dont la découverte est souvent due au hasard, que l'insuffisance des preuves au sujet de faits connus, la partie ayant le devoir de tout mettre en oeuvre pour prouver ceux-ci. Enfin, les preuves en question doivent être concluantes ou décisives, c'est-à-dire de nature à entraîner une modification de l'arrêt dans un sens favorable au requérant. Tel est le cas à la double condition de porter sur des faits décisifs (au sens évoqué plus haut) et d'être propres à les établir, donc à emporter la conviction du juge (sur l'ensemble des points examinés ci-dessus, tant s'agissant des faits nouveaux que des preuves nouvelles, v. Poudret, op. cit., chiffre 2.2 et 2.3 ad art. 137 OJ et les réf. citées par cet auteur). c) S'agissant plus précisément de la procédure d'inventaire, l'art. 42 al. 4 LMSD prévoit d'ailleurs une procédure qui s'apparente au rappel d'impôt (soit à une révision en faveur du fisc); à teneur de cette disposition, le préposé peut en effet requérir un complément d'inventaire s'il apprend l'existence d'éléments nouveaux qui n'ont pas été annoncés ou dont les héritiers ont nié l'existence ou la valeur lorsque l'inventaire a été établi. d) Quoiqu'il en soit, il apparaît donc - et l'hoirie recourante ne le conteste pas - que les règles des art. 54 ss LMSD sont applicables, à tout le moins par analogie, aux décisions d'inventaire entrées en force. 4. Dans le cas d'espèce, la recourante ne se prévaut que d'un motif de révision, l'existence d'un fait nouveau, à savoir la réalisation des bijoux ici en cause pour un prix plus bas que celui de la valeur d'inventaire. a) A ce stade, il faut constater d'abord que la recourante n'invoque pas de véritable fait nouveau. En l'espèce, il s'agit de cerner la valeur vénale de biens (ici les bijoux) au moment de l'ouverture de la succession, laquelle constitue le fait à établir. A cet égard, l'expertise remise au juge de paix dans le cadre de la procédure d'inventaire, constituait un premier élément de preuve; quant à la vente elle-même, elle fournit d'autres indices, propres à établir la valeur vénale de ces biens au 15 mai 2002, plutôt qu'au moment de l'ouverture de la succession, quelque deux ans plus tôt. Le débat porte donc, non pas exactement sur un fait nouveau, mais bien plutôt sur une preuve nouvelle; il convient alors de vérifier que les conditions pour l'admission d'un tel motif de révision sont remplies. b) En l'occurrence, il faut d'emblée observer que la recourante disposait de la pièce en question (document établissant le prix de vente des bijoux ici en cause) à mi-mai 2002, soit avant même le prononcé de la décision sur réclamation; il lui incombait dès lors d'en donner aussitôt connaissance à l'ACI pour l'inviter

à en tenir compte dans le cadre de la contestation ouverte sur l'inventaire fiscal. Compte tenu des circonstances, elle pouvait en effet invoquer cette preuve soit dans le cadre de la procédure de réclamation en cours, soit dans le cadre d'un recours contre la décision sur réclamation rendue le 28 mai suivant. Elle ne l'a pas fait, cette passivité étant imputable à une négligence; elle est dès lors à tard pour invoquer à ce propos l'art. 54 al. 1 let. c LMSD, applicable ici par analogie. Cela étant, on peut laisser ouverte la question de savoir si cette preuve - qui existait bien avant le prononcé de la décision sur réclamation - était de nature à démontrer une valeur vénale plus basse à la date d'ouverture de la succession, ce qui n'est pas certain (force est de relever ici que lors de la vente aux enchères, la valeur du marché s'élevait à 37'500 fr. pour l'ensemble des bijoux, hormis le parapluie en brillants).

5. Ces considérations conduisent au rejet du recours, les frais de la cause étant ainsi mis à la charge de l'hoirie recourante, qui n'a au surplus pas droit à des dépens (art. 55 LJPA).

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