

VD_OMNI FI.2014.0050 vom 23. Oktober 2015

VD Tribunal cantonal, 2015-10-23, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2014.0050

FR: VD_OMNI FI.2014.0050 du 23 octobre 2015

IT: VD_OMNI FI.2014.0050 del 23 ottobre 2015

Regeste

A. X. _____/Administration cantonale des impôts | Confirmation de l'imposition d'office d'une succession, faute de collaboration du seul héritier connu du de cujus, malgré sommation. Pour établir l'inventaire successoral, l'autorité fiscale s'est fondée à juste titre sur la dernière déclaration d'impôt remplie par le de cujus, huit ans avant son décès, celui-ci ayant négligé son devoir de collaboration et s'étant laissé taxé d'office durant les années suivantes. En outre, le notaire désigné d'office a requis la levée de son obligation d'établir cet inventaire. Confirmation de l'irrecevabilité de la réclamation contre cette taxation d'office, faute de motivation. Ce n'est que postérieurement à l'échéance de l'ultime délai de grâce qui lui été accordé par l'autorité fiscale que cet héritier a produit un inventaire provisoire des biens du de cujus. Admission du recours contre l'amende et renvoi à l'autorité pour traitement de la réclamation et nouvelle décision sur ce point. Recours au TF irrecevable (2C_1121/2015 du 16 décembre 2015).

Erwägungen

E. 1

Le présent litige a trait à l'impôt sur les successions. L'art. 53 LMSD prescrit que les dispositions de la loi sur les impôts directs cantonaux relatives au droit de recours s'appliquent par analogie au recours contre les décisions sur réclamation (1 ère phrase). Pour le surplus, la loi sur la procédure administrative est applicable (2 ème phrase). Aux termes de l'art. 199 LI, le recours au Tribunal cantonal s'exerce conformément à la loi sur la procédure administrative. En l'espèce, le recours ayant été interjeté dans la forme prescrite (art. 79 de la loi cantonale du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; RSV 173.36]) et le délai de trente jours (art. 95 LPA-VD), il y a lieu d'entrer en matière.

E. 2

Dans ses écritures, le recourant a requis la production par l'Office d'impôt du district de La Riviera-Pays d'Enhaut du dossier fiscal de feu B. X. _____. a) Devant la Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal, la procédure est en principe écrite (art. 27 LPA-VD). Les parties participent à l'administration des preuves (art. 34 al. 1 LPA-VD). A cet effet, l'autorité peut, notamment, recourir aux moyens de preuve suivants (art. 29 al. 1 LPA-VD): documents, titres et rapports officiels (let. d); renseignements fournis par les parties, des autorités ou des tiers (let. e). Elle n'est toutefois pas liée par les offres de preuves formulées par les parties (art. 28 al. 2 LPA-VD); elle doit examiner les allégués de fait et de droit et administrer les preuves requises, si ces moyens n'apparaissent pas d'emblée dénués de pertinence (art. 34 al. 3 LPA-VD). Sans qu'il n'en résulte une violation du droit d'être entendu, garanti par les art. 29 al. 2 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 (Cst.; RS 101) et 27 al. 2 de la Constitution du canton de Vaud, du 14 avril 2003 (Cst./VD; RSV 101.01), l'autorité peut renoncer au moyen de preuve offert par une partie,

pour autant qu'elle puisse admettre sans arbitraire que ce moyen n'aurait pas changé sa conviction (ATF 131 I 153 consid. 3 p. 157; 130 II 425 consid. 2.1 p. 429; 124 I 241 consid. 2 p. 242, et les arrêts cités). Le droit de faire administrer des preuves, découlant du droit d'être entendu garanti par l'art. 29 al. 2 Cst., suppose que le fait à prouver soit pertinent, que le moyen de preuve proposé soit nécessaire pour constater ce fait et que la demande soit présentée selon les formes et délais prescrits par le droit cantonal. Cette garantie constitutionnelle n'empêche pas l'autorité de mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude qu'elles ne pourraient l'amener à modifier son opinion (ATF 134 I 140 consid. 5.3). b) En l'occurrence, l'autorité intimée a produit son dossier complet, les faits sont établis et les offres de preuve qui motivent la réquisition du recourant ne sont pas déterminantes pour la résolution du litige, comme on le verra ci-dessous. Ce dernier a en effet traité la recevabilité de la réclamation contre une taxation d'office, c'est-à-dire à une question d'ordre exclusivement juridique, que le Tribunal examine avec un plein pouvoir d'examen (cf. art. 98 LPA-VD). Dès lors, par appréciation anticipée des preuves, la Cour s'estime en mesure de statuer en connaissance de cause, en se dispensant de donner suite à la réquisition d'instruction formulée par le recourant.

E. 3

L'autorité intimée a refusé d'entrer en matière sur la réclamation formée contre la décision de taxation de la succession de feu B. X. _____, du 9 juillet 2013, estimant qu'elle était irrecevable. a) Aux termes de l'art. 11 al. 1 LMSD, l'impôt est perçu sur l'acquisition par succession: d'immeubles ou de parts d'immeubles situés dans le canton, de droits réels grevant des immeubles situés dans le canton, quel que soit le lieu d'ouverture de la succession (let. a); de tous biens mobiliers compris dans une succession ouverte dans le canton, où qu'ils soient situés (let. b); de tous biens mobiliers compris dans une succession ouverte hors de Suisse, lorsqu'une convention internationale en matière de double imposition attribue le pouvoir d'imposer à la Suisse (let. c). A teneur de l'art. 18 al. 1, 1^{ère} phrase, LMSD, l'impôt sur les successions est dû par les héritiers ou par les bénéficiaires des prestations désignées à l'article 11 al. 2 qui en répondent solidairement entre eux. L'impôt sur les successions vise tous les transferts de propriété aux héritiers (légaux ou institués) ou aux légataires (Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 4^{ème} édition, Bâle 2012, §18 n° 9, p. 461). Il frappe l'enrichissement lié à l'acquisition à titre gratuit, à titre universel ou particulier, à cause de mort, d'un patrimoine ou d'un élément de celui-ci (Jean-Marc Rivier, L'impôt sur les successions et les donations: ses caractéristiques, sa nature et son champ d'application, in : Revue fiscale 1996 p. 149 et ss, not. 151; cf. en outre, Adrian Muster, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, thèse Berne 1990, p. 49). Le droit civil définit les acquisitions imposables. Tous les transferts de patrimoine à cause de mort qui interviennent en vertu du droit successoral (acquisition à titre d'héritier légal ou institué) sont soumises à l'impôt (Rivier, *ibid.*; Muster, p. 254). A teneur de l'art. 560 CC, les héritiers acquièrent de plein droit l'universalité de la succession dès que celle-ci est ouverte (al. 1). Ils sont saisis des créances et actions, des droits de propriété et autres droits réels, ainsi que des biens qui se trouvaient en la possession du défunt, et ils sont personnellement tenus de ses dettes; le tout sous réserve des exceptions prévues par la loi (al. 2). L'effet de l'acquisition par les héritiers institués remonte au jour du décès du disposant et les héritiers légaux sont tenus de leur rendre la succession selon les règles applicables au possesseur (al. 3). L'art.

E. 5

Lorsque la loi civile prévoit un inventaire civil, celui-ci sert de base à l'établissement de l'inventaire fiscal.

E. 5.2

et les références citées; cf. également: Yvo Hangartner, *Verfassungsrechtliche Fragen der Erbschafts- und Schenkungssteuern*, in : *Steuerrecht im Rechtsstaat*, Festschrift Cagianut, IFF [éd.] Berne 1990, p. 69 ss, 71). En la matière par conséquent, le respect du principe de l'imposition selon la capacité économique exige, à l'instar de l'opinion de la doctrine majoritaire, que l'impôt sur les successions frappe la succession nette, c'est-à-dire après déductions des dettes (arrêt 2C_300/2009 du 23 septembre 2009 consid. 5.2, références citées, not. Ernst Blumenstein/Peter Locher, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 6^{ème} éd., Zurich 2002, p. 238). La valeur nette du patrimoine dévolu constitue l'assiette de l'impôt (cf. art. 30 al. 1 LMSD). L'art. 21 al. 1 LMSD prescrit à cet égard que, pour le calcul de l'impôt sur les successions et sur les donations, les biens sont estimés, sauf disposition contraire de la présente loi, à leur valeur vénale: en cas de succession, au moment où elle s'ouvre (let. a). b) Préalablement à la procédure de taxation de l'impôt sur les successions, il importe d'établir un inventaire des biens du défunt, afin de déterminer l'état exact de la masse successorale au moment de l'héritage (cf. sur ce point, Muster, op. cit., p. 280). C'est le solde positif de cet inventaire qui constituera l'assiette de l'impôt. On rappelle sur ce point le contenu des art. 41 et 42: « Art. 41 Inventaire 1 L 'Administration cantonale des impôts établit un inventaire fiscal, sauf s'il s'agit d'une personne notoirement sans ressource ou si l'actif net est manifestement absorbé par les dégrèvements prévus à l'article 31. 2 L 'Administration cantonale des impôts commet un notaire, avec mission de liquider le régime matrimonial sur le plan fiscal, de dresser l'inventaire des actifs et des passifs du défunt et de son conjoint, comprenant les dettes mentionnées à l'article 28 et les biens inventoriés qui sont revendiqués par le conjoint survivant, les héritiers, les parents du défunt ou des tiers. Les règles de la loi sur le notariat concernant la récusation sont applicables par analogie. 3 L 'Administration cantonale des impôts communique au notaire chargé de l'inventaire fiscal toutes les informations dont elle dispose et qui sont nécessaires à l'accomplissement de sa tâche. 4 Lorsque le notaire est empêché dans l'accomplissement de son mandat, il en avise immédiatement l'Administration cantonale des impôts et lui transmet les renseignements déjà obtenus, sauf refus des héritiers. L'autorité applique les mesures prévues à l'article 60 et délie le notaire de ses obligations.

E. 6

Un représentant de l'Administration cantonale des impôts peut assister aux opérations de l'inventaire civil de même qu'à l'inventaire fiscal si celui-ci est établi par un notaire.

E. 7

Dans les cas prévus aux alinéas 4 et 5, l'Administration cantonale des impôts peut établir elle-même l'inventaire fiscal.

E. 8

La forme de l'inventaire est régie par les règles du code de droit privé judiciaire vaudois.

E. 9

Un émolument est perçu auprès des héritiers pour couvrir les frais de l'inventaire. Art. 42
Objet de l'inventaire 1 L 'inventaire comprend l'ensemble des biens du défunt et de son

conjoint. 2 L'inventaire comprend également les biens qui doivent être revendiqués auprès de tiers ainsi que les biens revendiqués par des tiers. 3 Le notaire chargé de l'inventaire ou l'Administration cantonale des impôts procède à toutes investigations et recherches ; il prend toutes mesures utiles pour s'assurer de l'état véritable de la succession. Un expert peut être désigné ; l'assistance du juge de paix peut également être requise. 4 L'Administration cantonale des impôts complète l'inventaire si elle 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. L'article 41, alinéas 1 et 2 est applicable. 5 Les biens sont évalués conformément aux dispositions de la présente loi.» La loi impose aux héritiers une obligation de collaborer à la confection de cet inventaire. L'art. 43 LMSD précise à cet égard que les héritiers, leurs représentants légaux et l'exécuteur testamentaire sont tenus de renseigner le notaire chargé de l'inventaire fiscal et l'Administration cantonale des impôts sur tous faits et circonstances utiles pour établir l'inventaire et, si elle le demande, d'ouvrir tous locaux et meubles et de produire tous livres, documents et pièces justificatives, quel qu'en soit le support (al. 1). Si, malgré sommation du notaire chargé de l'inventaire fiscal ou de l'Administration cantonale des impôts, les héritiers, leurs représentants légaux et l'exécuteur testamentaire ne s'acquittent pas des obligations prévues au premier alinéa, l'article 72 est applicable. Le notaire peut se dessaisir de l'inventaire (al. 2). Le notaire qui est définitivement empêché d'établir l'inventaire doit communiquer à l'Administration cantonale des impôts les informations qu'il a obtenues dans le cadre de son mandat, sauf refus des héritiers (al. 3). Aux termes de l'art. 46 LSMD, la justice de paix avise sous pli recommandé les héritiers et l'Administration cantonale des impôts de la clôture de l'inventaire et joint à son avis un résumé récapitulatif de l'inventaire. Enfin, l'art. 48a LMSD précise que le Conseil d'Etat arrête les dispositions d'application relatives à l'inventaire fiscal et à la désignation du notaire. En application de ce qui précède, l'ALMSD prévoit, à son art. 23, que sitôt que l'Administration cantonale des impôts est avisée de l'ouverture d'une succession, elle impartit aux héritiers un délai de trente jours pour lui indiquer quel notaire ils souhaitent voir chargé d'établir l'inventaire fiscal de la succession (al. 1). En l'absence de réaction des héritiers dans le délai imparti, l'Administration cantonale des impôts requiert l'Association des notaires vaudois de désigner sans délai un notaire pour l'établissement de l'inventaire fiscal de la succession. Si le notaire désigné est l'exécuteur testamentaire, les héritiers peuvent demander le choix d'un autre notaire (al. 2). L'art. 27 ALMSD précise que le délai pour la remise des déclarations d'inventaire successoral est de trois mois, à dater de la première désignation du notaire, pour les successions ouvertes dans le canton de Vaud et de six mois dès le décès pour les successions ouvertes hors du canton (al. 1). L'inventaire est transmis à l'Administration cantonale des impôts, muni de la signature des héritiers ou de leur représentant (al. 2). Lorsque l'Administration cantonale des impôts établit l'inventaire successoral, elle fixe un délai aux héritiers et aux autres personnes désignées à l'article 28 pour la remise de tous documents utiles à l'établissement de l'inventaire (al. 3). Pour les déclarations d'absence, le délai est de trois mois à partir du jour où le jugement déclaratif d'absence est devenu définitif (al. 4). Dans des cas exceptionnels, l'Administration cantonale des impôts peut prolonger les délais fixés pour le dépôt de la déclaration d'inventaire successoral (al. 5). L'accomplissement de la formalité de remise de la déclaration n'emporte pas renonciation au droit d'accepter la succession sous bénéfice d'inventaire, de demander la liquidation officielle, de répudier la succession, de discuter ou d'attaquer la validité d'un testament ou d'un legs (al. 6). Aux termes de l'art. 29 al. 1 ALMSD, la déclaration d'inventaire successoral contient: «(...) a. l'intitulé, soit les

noms, prénoms du défunt (la femme figure également sous son nom de naissance), sa filiation, son âge, sa profession, sa nationalité, son domicile, le lieu et la date de son décès, ainsi que l'état civil complet du conjoint survivant ou prédécédé; b. le détail des biens composant l'avoir brut du défunt ; l'avoir des deux époux doit être déclaré intégralement; c. les avances d'hoirie et donations résultant ou non d'actes enregistrés ; d. le régime matrimonial applicable et sa justification; e. les reprises des époux et les attributions de biens résultants de dispositions matrimoniales contractuelles; f. les dettes du défunt dont il est justifié conformément à l'article 28 LMSD; g. l'actif net du défunt; h. la dévolution, c'est-à-dire l'état des parts héréditaires, des legs, des assurances et autres libéralités.»

L'Administration cantonale des impôts et le notaire, en application de l'article 43 LMSD, sont en droit d'exiger la production des pièces justificatives de l'actif, du passif, des créances matrimoniales, de la dévolution, ainsi que de toute pièce et tout document utiles au contrôle de la succession. Ils sont annexés à la déclaration d'inventaire successoral (art. 30 al. 1 ALMSD). En cas de nécessité, l'Administration cantonale des impôts peut également demander la comparution personnelle de tout intéressé à la succession (al. 2). c) La procédure de taxation de l'impôt sur les successions est définie à l'art. 49 LMSD, aux termes duquel l'autorité fiscale arrête le montant du droit de mutation et celui de l'impôt sur les successions et les donations (al. 1). L'Administration cantonale des impôts notifie l'inventaire fiscal aux héritiers ou à leur représentant en même temps que la décision relative à l'impôt sur les successions (al. 2). A cet effet, elle vérifie les actes, désignations ou déclarations et procède à toutes les investigations nécessaires (al. 3). Elle notifie la taxation au contribuable sous forme d'un bordereau ou, s'il y a lieu, d'un avis de taxation motivé (al. 4). Les dispositions générales de la loi sur les impôts directs cantonaux concernant les procédures de taxation et de réclamation sont applicables par analogie. Pour le surplus, la loi sur la procédure administrative est applicable (al. 5). On rappelle qu'en matière d'impôts directs, le contribuable a l'obligation de déposer une déclaration complète et exacte au début de chaque période fiscale ou au début de l'assujettissement (art. 124 al. 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11] et 173 al. 1 LI). Cette obligation présente à la fois un côté formel et un côté matériel. D'un point de vue formel, la déclaration, faite sur un formulaire officiel, doit être complète et signée par le contribuable et déposée dans le délai imparti par la loi; en outre, elle doit être accompagnée des annexes (état des dettes, titres, certificat de salaire, etc. ; cf. art. 125 al. 1 et 2 LIFD et 175 LI). D'un point de vue matériel, le contribuable est tenu d'indiquer tous les éléments constitutifs de l'obligation fiscale (v. Denis Berdoz/Marc Bugnon, in : Les procédures en droit fiscal, OREF [éd.] 3^{ème} édition, Berne/Stuttgart/Vienne 2015, pp. 654/655). Selon la jurisprudence constante, la procédure de taxation est régie par la maxime inquisitoriale (ATF 92 I 253 consid. 2 p. 255), laquelle est également applicable dans le cadre de la procédure de recours (art. 142 al. 4 LIFD; 172 al. 1 LI). L'autorité de taxation vérifie d'office le contenu de la déclaration; elle est tenue à cet égard par la maxime inquisitoire; il lui appartient d'établir tous les faits pertinents pour trancher la question qui lui est soumise pour aboutir à une taxation complète et exacte (v. Martin Zweifel, in : Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, I/2b, Zweifel/Athanas [eds], 2^{ème} édition, Bâle 2008, n° 2 ad art. 130 LIFD; Isabelle Althaus-Houriet, in : Commentaire romand, Yersin/Noël [eds], Bâle 2008, nos 2 et 3 ad art. 130 LIFD, réf. citées). Lorsque la déclaration remise est dûment remplie et accompagnée des annexes requises, les éléments imposables peuvent en théorie être déterminés, sans qu'il soit nécessaire de procéder à d'autres recherches. L'autorité de taxation peut ainsi se fier aux indications figurant dans la déclaration ou aux

renseignements fournis par le contribuable s'ils sont crédibles et complets et ne sont pas affectés de contradictions (Walter Ryser/Bernard Rolli, Précis de droit fiscal suisse, 4^{ème} éd., Berne 2002, p. 397). Celui-ci est en effet censé connaître sa propre situation et la présenter de manière correcte; sa déclaration bénéficie en conséquence à cet égard d'une présomption naturelle d'exactitude (Berdoz/Bugnon, *ibid.*). Lorsqu'en revanche, l'autorité a des doutes quant à l'exactitude de la déclaration d'impôt, elle doit entreprendre des investigations; en vertu des articles 130 al. 1 LIFD et 172 al. 2 LI, elle peut élucider les faits et recueillir les preuves nécessaires (Heinz Masshardt, *Kommentar zur direkten Bundessteuer*, 2. Auflage, Zurich 1985, ad 88 AIFD n° 1; références citées). Aux termes de l'art. 126 al. 1 et 2 LIFD, le contribuable doit faire tout ce qui est nécessaire pour assurer une taxation complète et exacte (al. 1); à la demande de l'autorité de taxation, il doit notamment fournir des renseignements oraux ou écrits, présenter ses livres comptables, les pièces justificatives et les autres attestations, ainsi que les pièces concernant ses relations d'affaires (al. 2). Les art. 42 de la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes, du

E. 14

décembre 1990 (LHID; RS 642.14) et 176 LI ont la même teneur. L'obligation de collaborer ne délie toutefois pas l'autorité de toute charge. Les organes de l'Etat et les particuliers doivent agir de manière conforme aux règles de la bonne foi (art. 5 al. 3 Cst.). L'autorité doit donc attirer l'attention de l'administré sur les faits qu'elle considère comme pertinents et les moyens de preuve qu'elle attend; elle doit également indiquer les sanctions éventuelles attachées à un défaut de collaboration (v. Pierre Moor/Etienne Poltier, *Droit administratif*, vol. II, 3^{ème} éd., Berne 2011, n° 2.2.6.3, p. 295, références citées). En matière d'impôts directs, si le contribuable ne satisfait pas à ses obligations, l'autorité, après lui avoir adressé une sommation, procède à une taxation d'office (art. 130 al. 2 LIFD; 46 al. 3 LHID; 180 al. 2 LI; cf. arrêts FI.2005.0202 du 26 septembre 2006; FI.2005.0143 du 27 juillet 2006; FI.2004.0105 du 10 janvier 2006). Celle-ci doit toujours se fonder sur une appréciation consciencieuse, c'est-à-dire s'approcher le plus possible de la réalité (Berdoz/Bugnon, *op. cit.*, p. 687, réf. citée). d) L'art. 50 LMSD prescrit que le contribuable peut former une réclamation contre la décision de l'autorité de taxation (al. 1). Les dispositions de la loi sur les impôts directs cantonaux relatives à la procédure de réclamation s'appliquent par analogie (art. 185 à 188 LI). Pour le surplus, la loi sur la procédure administrative est applicable (al. 2). En matière d'impôts directs, la réclamation contre une taxation d'office n'est toutefois recevable que si elle contient une motivation suffisante et qu'elle indique de façon valable les moyens de preuve invoqués (art. 186 al. 2, 2^{ème} phrase, LI; art. 132 al. 3, 2^{ème} phrase, LIFD). Le contribuable doit ainsi exécuter les obligations prévues aux articles 125 al. 1 et 2 LIFD et 175 LI et fournir toutes les pièces permettant à l'autorité de procéder à une taxation ordinaire. L'existence d'une motivation, accompagnée de l'indication des moyens de preuve, constitue une condition de recevabilité de la réclamation formée contre une taxation d'office, cela dans le cadre de l'art. 132 al. 3 LIFD (ATF 123 II 552, cons. 4c, spéc. p. 557 s.; arrêt 2A.657/2005 du 9 juin 2006, relaté in : *Revue fiscale* 2007, p. 44, consid. 2; cf. également, arrêt FI.2010.0080 du 11 mai 2011, consid. 3a; v. en outre Peter Locher, *Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, III. Teil, art. 102-222, Bâle 2015, n°32 ad art. 132 LIFD et les nombreuses références). Il incombe au contribuable désireux de demander le réexamen de la décision par l'administration, de se soumettre lui-même, préalablement, aux exigences qu'il a éludées antérieurement et qui ont conduit à sa taxation d'office (dans le même sens, v. Peter

Agner/Beat Jung/Gotthard Steinmann, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, Zurich 2001, § 7 ad art. 132, p. 424). Le contribuable ne peut, dans le cadre d'une réclamation contre une taxation d'office, se limiter à une contestation globale ou partielle de positions uniques, car cela ne permet pas d'examiner d'emblée si la taxation d'office est manifestement inexacte (arrêt 2A.39/2004 du 29 mars 2005, consid. 5.2, relaté in : Revue fiscale 2005 p. 520, RDAF 2005 II p. 564). Contrairement à la réclamation en procédure ordinaire, celle dirigée contre une taxation d'office doit contenir des conclusions, au moins implicites, permettant de comprendre ce que le réclamant conteste, à savoir le principe de la taxation ou le montant d'impôt (Locher, op. cit., n°35 ad art. 132 LIFD, plus références). Il doit en tout cas être possible de reconnaître ce que le réclamant conteste dans la décision attaquée, ainsi que les arguments pertinents en fait et en droit sur lesquels il s'appuie (Hugo Casanova, in : Commentaire romand, op. cit., n. 23 ad art 132, p. 1277). Ainsi, le contribuable ne doit pas se contenter de mettre en doute la taxation d'office, mais doit prouver que celle-ci ne correspond pas à la situation réelle (cf. Henk Fenners/Martin E. Looser, Besonderheiten bei der Anfechtung der Ermessensveranlagung, PJA 2013 p. 33ss) . Si la production de la déclaration d'impôt non déposée n'est pas une condition de recevabilité de la réclamation (arrêt 2C_579/2008 du 29 avril 2009, consid. 2.2 et les arrêts cités, publié in : StE 2009 B 95.1 n° 14), il appartient toutefois au réclamant de présenter les faits de manière suffisamment détaillée et de mentionner les moyens de preuve relatifs à cet état de fait (ibid., consid. 2.1; arrêt FI.2010.0080, précité). Selon les cas, ces moyens de preuve peuvent être la déclaration d'impôt, les comptes définitifs, le questionnaire pour indépendant ou encore les documents non produits dans la procédure de taxation. Ces moyens doivent être indiqués dans le délai de réclamation, sous peine d'irrecevabilité; les autorités fiscales ne sont pas tenues d'accorder un délai de grâce pour produire les pièces pertinentes (Locher, op. cit., n°40 ad art. 132 LIFD, avec renvoi à l'arrêt 2C_870/2007 du 10 décembre 2007 consid. 3; cf. aussi arrêt 2A.544/2005 du 22 septembre 2006, cité par Locher, n°46 ad art. 132 LIFD dans un cas où la déclaration d'impôt avait été produite après l'échéance du délai de recours). En effet, satisfaire après coup à l'obligation de collaborer omise (par exemple déposer la déclaration) n'est pas une condition de recevabilité de la réclamation (Locher, op. cit., n°33 ad art. 132 LIFD). Pourtant, il n'y a pas lieu d'entrer en matière sur la réclamation d'un contribuable qui, après avoir été valablement taxé d'office pour n'avoir pas déposé sa déclaration, ne satisfait toujours pas, sans justification, à cette obligation lorsqu'il dépose sa réclamation (Locher, n°44 ad art. 132 LIFD et les nombreuses références). Ceci étant, le Tribunal administratif, dans l'arrêt FI.2002.0017 du 14 octobre 2002, a rappelé que le contribuable non assisté ne pouvait guère saisir d'emblée la portée de l'exigence posée par les art. 132 al. 3 LIFD et 186 al. 2, 2^{ème} phrase, LI. Aussi, avait-il admis que l'autorité fiscale puisse impartir au contribuable qui aurait omis de déposer un moyen de preuve un ultime délai de grâce, que le droit cantonal ne semble pas exclure (arrêt FI 2003.0030 du 29 septembre 2003); le Tribunal cantonal a ultérieurement confirmé cette jurisprudence (arrêt FI.2010.0080, déjà cité). e) Lorsque l'autorité de taxation n'est pas entrée en matière sur la réclamation, le Tribunal cantonal - qui a les mêmes compétences que l'autorité de taxation (cf. art. 89 al. 1 et 2 LPA-VD) - doit d'abord examiner si les conditions formelles de recevabilité de la réclamation (forme écrite, délai, motivation, moyen de preuve, etc.) étaient, ou non, remplies. A cet égard, il doit uniquement examiner si l'autorité de réclamation a admis à bon droit que le réclamant n'avait pas établi le caractère manifestement inexact de la taxation. Si tel est le cas, il doit rejeter le recours déposé devant lui sans examiner lui-même le détail de la taxation. Dès lors, lorsque, comme

en l'espèce, l'autorité intimée a déclaré la réclamation irrecevable pour défaut de motivation, le recours ne porte que sur ce point, à l'exclusion des arguments que le contribuable pourrait soulever au fond (cf. arrêts FI.2005.0202 du 26 septembre 2006; FI.2004.0105 du 10 janvier 2006; FI.2003.0127 du 29 avril 2004; FI.2003.0099 du 3 décembre 2003). Ainsi, lorsque l'irrecevabilité de la réclamation doit être confirmée, il n'y a en règle générale pas lieu d'entrer en matière sur les critiques du contribuable concernant la taxation d'office elle-même (arrêt 2C_463/2009 du 21 décembre 2009, consid. 4.3). Si toutefois, il apparaît que l'autorité de taxation n'est pas entrée en matière à tort sur la réclamation, l'autorité de recours peut alors, soit lui renvoyer la cause pour nouvelle décision, le cas échéant avec des instructions, soit procéder elle-même à une nouvelle taxation lorsqu'elle est en mesure de le faire (cf. art. 90 LPA-VD; v. arrêt 2C_978/2011 du 24 avril 2012, consid. 2).

4. A la lumière des considérations qui précèdent, le Tribunal fait, dans le cas d'espèce, plusieurs constatations. a) La présente procédure a exclusivement trait à l'impôt sur les successions, généré ensuite du décès de feu B. X. _____, intervenu le 1^{er} octobre 2011. A cet égard, il incombait au recourant, en sa qualité d'héritier de la défunte, de collaborer à la procédure, afin que l'assiette de l'impôt puisse être déterminée. Or, comme on l'a vu ci-dessus, celle-ci se fonde sur le contenu de l'inventaire des biens de la défunte au moment de son décès. Le recourant a du reste reçu plusieurs communications en ce sens durant l'année 2012. Force est cependant de constater qu'il s'est totalement affranchi de son obligation, à un point tel que la notaire chargée de procéder à l'inventaire des biens de feu B. X. _____, Me Sandra Laydu Molinari, s'est résignée à demander la levée de son obligation. Le recourant a dès lors été invité par l'autorité intimée, le 11 janvier 2013, à fournir tous les renseignements et à produire toutes les pièces permettant à celle-ci d'établir cet inventaire. Le recourant n'ayant pas davantage satisfait à son obligation, une sommation lui a été notifiée le 16 mai 2013. Dès cet instant, le recourant a formellement été rendu attentif au fait que sa persistance à négliger son devoir de collaboration allait entraîner l'évaluation d'office par l'autorité intimée des biens composant la succession de feu B. X. _____. Ce nonobstant, il n'a pas changé d'attitude. Dès lors, l'autorité intimée n'avait d'autre possibilité que celle d'établir d'office cet inventaire, au regard des renseignements en sa possession, ce qu'elle a fait le 9 juillet 2013 en arrêtant l'actif net de la succession à 1'100'000 francs. On retire de ses explications sur ce point que l'autorité intimée s'est pour l'essentiel fondée, pour établir cet inventaire, sur les éléments imposables déclarés par la défunte durant la période 2003. Elle explique qu'il s'agissait de la dernière déclaration en sa possession, puisque feu B. X. _____ avait, elle également, négligé son devoir de collaborer durant les périodes suivantes. Il s'avère cependant que l'autorité de taxation, soit l'Office d'impôt du district de La Riviera-Pays d'Enhaut, était depuis le 23 février 2012, entrée en possession de déclarations plus récentes et notamment celle de l'année 2011. Il ressort du reste de cette dernière déclaration que, de 2003 à 2011, la fortune de feu B. X. _____ avait pratiquement diminué de moitié. Il pourrait en résulter une appréciation exagérément optimiste de la situation patrimoniale de la défunte au jour de son décès. Il n'en demeure pas moins que cette seule constatation ne permet pas encore de remettre en cause la décision attaquée. b) Le recourant a formé réclamation contre la décision arrêtant l'assiette de la succession à 1'100'000 fr. et notifiant un impôt de 37'686 francs. Toutefois, les conditions de la taxation d'office étant à l'évidence réunies, il lui appartenait de motiver sa réclamation, afin que l'autorité intimée puisse prendre celle-ci en considération. Or, ces conditions n'étaient pas réunies avec la réclamation formée le 14 août 2013. Le contenu de celle-ci démontre en effet que le recourant n'avait toujours pas satisfait

à son obligation de collaborer à la taxation de la succession, totalement négligée jusqu' alors. Il est clairement insuffisant d'affirmer, comme il l'a fait, que la taxation d'office constituait un abus de droit et qu'elle était disproportionnée et arbitraire (dans ce sens, Moor/Poltier, op. cit., n° 5.8.1.3, p. 804, réf. citée), cela sans joindre aucun document. En outre, non seulement le recourant ne fait pas valoir que le montant arrêté par l'autorité intimée serait manifestement inexact mais en outre, il ne remet pas en cause ce montant. Pour l'essentiel, il se contente d'indiquer que le capital dont il a hérité ne produirait aucun revenu, ce qui le placerait dans une situation financière difficile. Dans la mesure où le recourant conclut en invitant l'autorité intimée à renoncer à toute nouvelle prétention fiscale au regard de sa situation critique, sa réclamation s'apparenterait à une demande de remise d'impôt (cf. art. 64 LMSD). L'autorité intimée lui a du reste rappelé à juste titre, dans son accusé de réception du 22 août 2013, que la réclamation ne remplissait pas les conditions de recevabilité, dès lors qu'aucune pièce n'y était annexée. Aussi, l'autorité intimée a indiqué au recourant qu'il avait la faculté, jusqu'à l'échéance du délai de réclamation qui, selon elle, intervenait le 16 septembre 2013, de motiver celle-ci et de produire les pièces déjà réclamées le 11 janvier 2013 et dans la sommation du

E. 16

mai 2013. L'autorité intimée a du reste informé le recourant qu'à l'échéance de ce délai, elle statuerait en l'état du dossier. On relève sans doute sur ce point que le délai pour former réclamation n'était pas échu le 16 septembre 2013, comme l'autorité intimée l'a précisé dans cette correspondance, mais bien le 15 août 2013, l'art. 96 al. 1 LPA-VD n'étant applicable qu'à la procédure de recours devant l'autorité judiciaire. Dès lors, c'est bien à cette dernière date que les moyens de preuve et les conclusions devaient figurer dans la réclamation pour que l'autorité puisse entrer en matière. Néanmoins, le recourant devait comprendre dans la correspondance de l'autorité intimée du 22 août 2013 qu'un ultime délai de grâce lui était accordé au 16 septembre 2013 pour compléter sa réclamation et produire les documents requis, afin que celle-ci puisse être considérée comme étant recevable. Le 1^{er} octobre 2013, le recourant a sans doute produit, par la plume de son conseil, un inventaire décrit comme étant provisoire et dont il ressort qu'au jour de son décès, la fortune de feu B. X. _____ se composait d'actifs mobiliers et immobiliers pour un total de 736'407 fr., dont à déduire des dettes totalisant 274'511 fr., soit un actif net de 461'896 francs. Il n'en demeure pas moins que, non seulement ce document et ses annexes ont été produits, sans autres explications notamment quant à la diminution de la fortune depuis 2003, ce alors que le délai de réclamation était échu, mais par surcroît, ils l'ont été après l'échéance de l'ultime délai de grâce que l'autorité intimée avait imparti au recourant pour régulariser sa réclamation. Ainsi qu'on l'a vu ci-dessus, la procédure de réclamation contre une décision de taxation d'office est entachée d'une certaine rigueur, ce qui implique que l'autorité fiscale n'est pas tenue de prendre en considération des moyens de preuve produits postérieurement à l'échéance du délai de réclamation. En l'occurrence, il se justifiait d'autant moins de tenir compte des pièces produites le 1^{er} octobre 2013 par le recourant qu'elles l'ont été postérieurement au délai de grâce imparti par l'autorité intimée au 16 septembre 2013, ce alors que le délai de réclamation était déjà échu. Quant aux déclarations d'impôt de feu B. X. _____, portant sur les périodes 2008 à 2011, il appartenait au recourant de s'en prévaloir dans sa réclamation, ce dont il s'est abstenu. c) Au vu de ce qui précède, la réclamation apparaît comme étant irrecevable. C'est par conséquent à juste titre que l'autorité intimée a estimé ne pas pouvoir entrer en matière sur cette réclamation, en tant que celle-ci est dirigée contre l'assiette de l'impôt sur les

successions et le montant de celui-ci. Comme déjà évoqué plus haut, il appartiendra au recourant, s'il l'estime utile, de demander à l'autorité de taxation une remise d'impôt conformément à l'art. 64 LMSD, pour autant que les conditions restrictives soient réunies en l'occurrence. 5. Il reste toutefois que le pourvoi a également trait à l'amende de 1'000 francs prononcée par l'autorité intimée conformément à l'art. 72 LMSD, aux termes duquel celui qui, sans que soit posé l'état de fait des articles 68 à 70, enfreint intentionnellement ou par négligence les dispositions de procédure de la présente loi, est frappé d'une amende de 10 à 5'000 francs, prononcée par l'Administration cantonale des impôts. En effet, la violation par le contribuable de ses obligations dans la procédure, parmi lesquelles figure le devoir de collaborer à l'établissement de la taxation, peut être sanctionnée par une amende. Or, sur ce point, la réclamation du 14 août 2013 apparaît comme étant recevable en la forme. Pour des raisons qui demeurent inexplicables, l'autorité intimée n'a toutefois pas tranché cette question dans la décision attaquée. Le recours doit par conséquent être admis sur ce point; l'autorité intimée est dès lors invitée à traiter la réclamation en tant qu'elle est dirigée contre l'amende de 1000 francs. Le Tribunal cantonal ne peut traiter directement cette question sans violer la garantie de la double instance. En effet, c'est seulement dans la mesure où le recourant et l'ACI y auraient consenti que le Tribunal aurait pu se saisir directement de la réclamation, pour autant que l'on admette que le prononcé d'amende est suffisamment motivé (cf. art. 186 al. 3 LI par analogie), ce qui est loin d'être évident. 6. a) Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission partielle du recours. La décision attaquée sera annulée en tant qu'elle a trait à l'amende de 1'000 francs. La cause sera renvoyée à l'autorité intimée pour instruction et nouvelle décision sur ce volet. Au surplus, la décision attaquée sera confirmée. b) Le sort du recours commande de mettre un émolument, réduit aux trois quarts, à la charge du recourant (art. 49 al. 1, 50, 91 et 99 LPA-VD). L'allocation de dépens n'entre pas en ligne de compte (art. 55 al. 1, 91 et 99 LPA-VD).

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