

## **VD\_OMNI FI.2014.0148 vom 10. Juni 2015**

VD Tribunal cantonal, 2015-06-10, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2014.0148](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2014.0148)

FR: VD\_OMNI FI.2014.0148 du 10 juin 2015

IT: VD\_OMNI FI.2014.0148 del 10 giugno 2015

### **Regeste**

Hoirie de feu A. X. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts | Demande de révision d'une décision de taxation définitive en matière d'impôt successoral: l'inventaire fiscal établi par le notaire mentionnait à tort que la défunte était propriétaire d'un compte de titres, alors qu'elle n'était qu'usufruitière. Conditions de l'art. 54 pas réalisées: le moyen aurait pu être invoqué dans la procédure ordinaire de réclamation ou de recours. Condition de la "révision facilitée" pas réalisées non plus: pas d'erreur "essentielle et manifeste" de la part de l'autorité de taxation. Recours rejeté.

### **Erwägungen**

#### **E. 1**

Déposé dans le délai de trente jours fixé par l'art. 95 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative (LPA-VD; RSV 173.36), le recours est intervenu en temps utile. Il respecte au surplus les conditions formelles énoncées à l'art. 79 LPA-VD.

#### **E. 2**

Le litige porte sur le refus de l'ACI d'entrer en matière sur une demande de révision d'une décision de taxation définitive concernant un impôt successoral.

#### **E. 3**

Les recourants soutiennent en premier lieu que la décision de taxation du 11 septembre 2013, dont ils demandent la révision, ne leur a pas été valablement notifiée, dès lors qu'elle n'a été communiquée qu'au notaire Serge Yersin. Ils relèvent que ce dernier ne bénéficiait d'aucune procuration pour les représenter pour les questions d'ordre fiscal liées à la succession et qu'il agissait uniquement comme exécuteur testamentaire. Selon eux, cette notification irrégulière doit conduire à la nullité de la décision de taxation du 11 septembre 2013. a) Selon l'art. 49 al. 2 de la loi vaudoise du 27 février 1963 concernant le droit de mutation sur les transferts immobiliers et l'impôt sur les successions et donations (LMSD; RSV 648.11), 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. Selon l'art. 16 LPA-VD, applicable par renvoi de l'art. 49 al. 5 LMSD, les parties peuvent se faire représenter en procédure, sauf si elles doivent agir personnellement en vertu de la loi ou pour les besoins de l'instruction (al. 1). L'autorité peut exiger du représentant qu'il justifie de ses pouvoirs par une procuration écrite (al. 3). Enfin, selon l'art. 10 de la loi du 29 juin 2004 sur le notariat (LNo; RSV 178.11), le notaire représente ses clients sans procuration auprès des conservateurs du registre foncier, du préposé au registre du commerce, des justices de paix, des autorités administratives, notamment fiscales, ainsi que des tribunaux en matière contentieuse. Il résulte de ces dispositions qu'un notaire peut valablement représenter ses clients devant les autorités fiscales, notamment se voir notifier

pour leur compte une décision relative à l'impôt sur les successions, sans devoir préalablement justifier de ses pouvoirs par le dépôt d'une procuration, sauf s'il en est expressément requis par l'autorité concernée. b) En l'espèce, l'autorité intimée, par courrier électronique du 8 avril 2013, a invité le notaire Serge Yersin à préciser son rôle. Ce dernier a répondu qu'il avait accepté le mandat – confié par les recourants – d'établir l'inventaire fiscal de la succession et d'exécuter les tâches "permettant d'appréhender l'ensemble du dossier". Or, les questions relatives aux impôts successoraux comptent clairement parmi celles liées au traitement d'un dossier successoral. On relèvera d'ailleurs que le notaire n'a pas réagi lorsque la décision de taxation du 11 septembre 2013 lui a été notifiée, en indiquant par exemple qu'il n'était pas ou plus mandaté par les recourants dans le cadre de la procédure de taxation. Enfin et dans tous les cas, si véritablement il ne se considérait pas mandaté par les recourants, il lui appartenait en sa qualité d'exécuteur testamentaire de leur transmettre la décision de taxation qui lui avait été notifiée. On soulignera au demeurant que le fait que les recourants se soient rendus seuls à une séance dans les locaux de l'autorité intimée le 4 novembre 2014 n'est pas déterminant. Cette séance s'est tenue en effet plus d'une année après la notification de la décision du 11 septembre 2013. Or, seule la situation existant à cette date est déterminante. Au regard de ces éléments, on ne saurait reprocher à l'autorité intimée d'avoir considéré que le notaire Serge Yersin représentait les recourants dans le cadre des opérations liées au traitement de la succession de leur mère. Elle n'avait par ailleurs pas à exiger de procuration écrite dès lors que les notaires sont réputés disposer des pouvoirs nécessaires (art. 10 LNo). C'est ainsi à juste titre que l'autorité intimée a notifié à Me Serge Yersin, pour le compte des recourants, la décision relative à l'impôt sur les successions en même temps que l'inventaire fiscal (art. 49 al. 2 LMSD).

#### **E. 4**

Les recourants font valoir en outre que les conditions de la révision – à tout le moins de la "révision facilitée" – sont réalisées, contrairement à ce qu'a retenu l'autorité intimée. a) Selon l'art. 54 al. 1 LMSD, la taxation définitive peut être révisée sur 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 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. b) On entend par fait nouveau celui qui s'est produit avant la décision attaquée, mais que l'auteur de la demande de révision a été sans sa faute empêché d'alléguer dans la procédure antérieure (voir notamment André Grisel, *Traité de droit administratif*, vol. II, Neuchâtel 1984, p. 944). Plus exactement, sont "nouveaux", les faits qui se sont produits jusqu'au moment où, dans la procédure principale, des allégations de faits étaient encore recevables, mais qui n'étaient pas connus du requérant malgré toute sa diligence. En outre, les faits nouveaux doivent être importants, c'est-à-dire qu'ils doivent être de nature à modifier l'état de fait qui est à la base de l'arrêt entrepris et à conduire à un jugement différent en fonction d'une appréciation juridique correcte. Par faits importants ressortant du dossier, il faut entendre l'ensemble des actes de procédure et des pièces que l'autorité devait prendre en considération selon la décision dont elle est saisie (voir Jean-François Poudret/Suzette Sandoz-Monod, *Commentaire de la loi fédérale d'organisation judiciaire*, vol. V, Berne 1992, n° 5.2 ad art. 136; Ursina Beerli-Bonorand, *Die ausserordentlichen Rechtsmittel in der Verwaltungsrechtspflege des Bundes und der Kantone*, Zürich 1985, pp. 130-131; références citées; en outre, ATF 2C\_134/2007 du 20 septembre 2007, confirmant l'arrêt FI.2006.0084 du 16 mars 2007). Les preuves, quant à elles, doivent servir à prouver

soit les faits nouveaux importants qui motivent la révision, soit des faits qui étaient certes connus lors de la procédure précédente, mais qui n'avaient pas pu être prouvés, au détriment du requérant. Si les nouveaux moyens sont destinés à prouver des faits allégués antérieurement, le requérant doit aussi démontrer qu'il ne pouvait pas les invoquer dans la précédente procédure. Une preuve est considérée comme concluante lorsqu'il faut admettre qu'elle aurait conduit le juge à statuer autrement s'il en avait eu connaissance dans la procédure principale. Ce qui est décisif, c'est que le moyen de preuve ne serve pas à l'appréciation des faits seulement, mais à l'établissement de ces derniers ( ATF 127 V 358 consid. 5b; 121 IV 317 consid. 2; 110 V 141 consid. 2, 293 consid. 2a; 108 V 171 consid. 1; cf. aussi ATF 118 II 205 ; voir encore, Poudret/Sandoz, op. cit., n° 2.2 ad art. 137 OJ, p. 26 ss; Elisabeth Escher, Revision und Erläuterung, in: Geiser/Münch, Prozessieren vor Bundesgericht, 1996, p. 249 ss, spéc. n. 8.21 ss; pour un rappel de tous ces principes, arrêt FI.2009.0124 du 28 mars 2011 consid. 3). c) D'une manière générale, la doctrine et la jurisprudence ont déduit du caractère extraordinaire et subsidiaire de la révision que cette voie n'est pas ouverte à celui qui aurait pu invoquer l'erreur dont il se prévaut dans la procédure de réclamation ou de recours, cela y compris pour les moyens tirés d'une violation des règles de la procédure par l'autorité ou de l'omission par celle-ci de prendre en compte des faits importants ressortant du dossier (arrêt FI.2009.0124 du 28 mars 2011 consid. 3 et les références ). L'art. 147 al. 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), l'art. 51 al. 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14) et l'art. 203 al. 2 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RSV 642.11) consacrent désormais expressément cette solution. d) S'inspirant de la jurisprudence du Tribunal fédéral concernant le rappel d'impôt, une partie de la doctrine, mais aussi quelques commissions de recours ou tribunaux cantonaux, se sont prononcés en faveur d'une "révision facilitée" lorsqu'une décision administrative est entachée d'une erreur essentielle et manifeste de l'autorité fiscale (pour un exemple tiré de la jurisprudence du Tribunal administratif vaudois: arrêt FI.2007.0076 du 13 décembre 2007). Dans un tel cas, la correction serait admise même en l'absence d'un motif classique de révision et il importe peu que le contribuable ait été ou non en mesure de faire corriger cette erreur dans la procédure ordinaire en faisant preuve de l'attention commandée par les circonstances. En effet, l'autorité de taxation peut commettre un abus de droit en invoquant le manque de diligence du contribuable pour s'opposer à la révision d'une taxation entachée d'un vice dont elle est à l'origine et, partant, la première responsable (Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, édité par Noël/Yersin, Bâle, 2008, H. Casanova, n. 16 ad art. 147). Dans un arrêt 2P.198/2003 du 12 décembre 2003 consid. 3.3, le Tribunal fédéral a évoqué cette problématique, mais pour considérer que les conditions n'en étaient alors pas réunies. Dans un arrêt 2A.55/2002 du 30 octobre 2002 (consid. 3), il a relevé qu'en raison du caractère subsidiaire de la révision, qui ne devait pas avoir pour effet de vider de leur portée les délais de recours ordinaires, la règle contenue à l'art. 147 al. 2 LIFD devait être appliquée de manière stricte (en faveur encore d'une pratique stricte, pour des motifs tirés de la sécurité du droit et du caractère subsidiaire de la révision, cf. deux arrêts du Tribunal fédéral plus anciens: RDAF 1999 II 38 consid. 7; RDAF 1999 II 440 consid. 3e). e) En l'espèce, les recourants font valoir que dans la mesure où leur mère n'était qu'usufruitière du compte de titres E.\_\_\_\_\_, c'est à tort que les actions ont été imposées dans la succession de la défunte. Il en découle que l'impôt successoral contesté porte sur des biens qui n'appartenaient pas à la masse successorale. Il y a lieu de rappeler que le notaire Serge

Yersin a été mandaté par les recourants pour établir l'inventaire fiscal. Or, en indiquant dans cet inventaire l'existence du compte de titres E. \_\_\_\_\_, il n'a pas mentionné que la défunte n'en était pas propriétaire, mais uniquement usufruitière. Le fait que, selon les explications des recourants, le notaire se serait uniquement fondé sur la déclaration d'impôt 2012 de la défunte, qui ne mentionnait pas non plus l'existence d'un usufruit sur le compte de titres Z. \_\_\_\_\_, n'est pas déterminant. En effet, compte tenu du mandat confié au notaire, l'on pouvait s'attendre à ce que l'inventaire fiscal soit soumis aux recourants pour approbation avant son envoi à l'autorité intimée, ce qui aurait permis aux concernés de se rendre compte de l'erreur commise. La possibilité de procéder à un second contrôle leur a été offerte lors de la notification par l'autorité intimée de la décision de taxation définitive du 11 septembre 2013. En effet, cette décision était accompagnée de l'inventaire fiscal, qui avait été légèrement rectifié. En examinant ce document, les recourants auraient aussi pu se rendre compte de l'erreur commise; ils auraient pu ensuite former réclamation contre la décision de taxation dans le délai imparti à cet effet, pour rectifier l'inventaire fiscal et revoir le calcul de l'impôt successoral. Le fait que la décision de taxation et l'inventaire fiscal aient été notifiés non pas aux recourants mais au notaire Serge Yersin n'est pas non plus relevant, dès lors qu'il est admis (cf. consid. 3 ci-dessus) que celui-ci représentait valablement les recourants. Dans ces conditions, la circonstance – ignorée de la cour – selon laquelle l'inventaire fiscal n'aurait pas été soumis aux recourants par le notaire Serge Yersin avant son envoi à l'autorité intimée ni à réception de la décision de taxation n'est pas déterminante dans la présente cause. Le fait est qu'en faisant preuve d'un minimum de diligence, qui pouvait raisonnablement être exigée d'eux, les recourants auraient pu se rendre compte de l'erreur commise et faire valoir ce moyen avant l'entrée en force de la décision de taxation définitive du 11 septembre 2013, dans le cadre d'une procédure de réclamation. Or, la révision est exclue quand le contribuable invoque des moyens qu'il aurait pu soulever dans la procédure ordinaire de réclamation ou de recours. Pour ce motif, c'est à juste titre que l'autorité intimée n'est pas entrée en matière sur la demande de révision formée par les recourants, les conditions de l'art. 54 LMSD n'étant pas réalisées. Les recourants soutiennent encore pouvoir bénéficier d'une révision " facilitée ". Ils estiment que l'autorité intimée a fait preuve d'inadvertance en n'examinant pas assez minutieusement les documents qui lui ont été remis, ce qui lui aurait permis si elle l'avait fait de se rendre compte de l'existence du droit d'usufruit de la défunte. L'autorité intimée aurait ainsi commis une erreur manifeste. Les recourants invoquent à cet égard l'art. 42 al. 4 LMSD, selon lequel 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. Les recourants ne sauraient être suivis. Ils tentent en réalité d'inverser les responsabilités. On rappelle en effet que l'autorité intimée n'a, s'agissant du compte de titres E. \_\_\_\_\_, fait que reprendre les informations qui lui ont été données dans l'inventaire fiscal par les recourants agissant par l'intermédiaire de leur mandataire. L'autorité intimée ne saurait pour ce motif déjà être tenue pour responsable des manquements des recourants lesquels, comme déjà dit plus haut, auraient pu être évités en faisant preuve d'un minimum de diligence. Le reproche selon lequel l'autorité intimée pouvait sans autre se rendre compte de l'erreur commise tombe aussi à faux. En effet, la déclaration d'impôt 2012 de la défunte mentionnait expressément que le compte de titres E. \_\_\_\_\_ était sa propriété, sans aucune référence à un quelconque droit d'usufruit. En d'autres termes, l'indication donnée au sujet de ce compte de titres E. \_\_\_\_\_ dans la déclaration d'impôt correspondait à celle figurant dans l'inventaire

fiscal. Certes, les annexes accompagnant la déclaration 2012 faisaient elles mention de l'existence du droit d'usufruit. On ne saurait toutefois reprocher à l'autorité intimée, faute de motif particulier laissant à penser que la déclaration d'impôt 2012 de la défunte était incorrecte sur ce point, de ne pas avoir poussé ses investigations plus avant en examinant les annexes produites à l'appui de dite déclaration. Ce d'autant moins que cette dernière avait été remplie pour le compte de la défunte par un mandataire professionnel. En définitive, l'autorité intimée ne saurait être tenue pour responsable de l'erreur commise par les recourants. Au regard de ces éléments, c'est à juste titre que l'ACI a rejeté la demande de révision présentée par les recourants.

#### **E. 5**

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. Les recourants, qui succombent, supporteront les frais de justice (art. 49 al. 1 LPA-VD). Il n'y a pas lieu d'allouer de dépens (art. 55 al. 1 a contrario et 56 al. 3 LPA-VD).

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