

## **VD\_OMNI FI.2015.0150 vom 28. April 2016**

VD Tribunal cantonal, 2016-04-28, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2015.0150](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2015.0150)

FR: VD\_OMNI FI.2015.0150 du 28 avril 2016

IT: VD\_OMNI FI.2015.0150 del 28 aprile 2016

### **Regeste**

X. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts | Recours formé par un contribuable contre une décision sur réclamation de l'ACI déclarant irrecevable sa réclamation contre une précédente décision arrêtant le montant de l'impôt successoral à sa charge, subsidiairement rejetant sa demande de révision de cette même décision. Compte tenu des circonstances, on ne saurait faire grief à l'ACI d'avoir traité les courriers que lui a adressés le recourant tant comme une demande de révision que comme une réclamation, respectivement comme une demande (implicite) de restitution du délai pour procéder à une telle réclamation. Cela étant, l'intéressé n'a pas été empêché sans faute de sa part de déposer une réclamation dans le délai légal; dès lors qu'il avait d'ores et déjà connaissance de la prétendue surévaluation des biens du de cujus dont il se prévaut, il lui aurait appartenu de former réclamation en temps utile afin de sauvegarder ses droits - même s'il n'était pas encore en possession des pièces attestant de ses allégations. Le recourant ne peut pas davantage se prévaloir d'un fait nouveau ou d'un nouveau moyen de preuve justifiant la révision de la décision initiale de l'ACI; en particulier, une expertise réalisée postérieurement à la décision dont la révision est requise ne constitue pas un tel nouveau moyen de preuve. Rejet du recours et confirmation de la décision sur réclamation attaquée.

### **Erwägungen**

#### **E. 1**

Interjeté en temps utile (cf. art. 53 al. 1 et 56 al. 3 LMSD, 199 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux - LI; RSV 642.11 - et 95 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative - LPA-VD; RSV 173.36), le recours satisfait par ailleurs aux autres conditions formelles de recevabilité (cf. en particulier art. 79 al. 1 et 99 LPA-VD), de sorte qu'il y a lieu d'entrer en matière sur le fond.

#### **E. 2**

octobre 2015 qu'il avait considéré que les éléments contenus dans son courrier du 2 septembre 2015 " pouvaient être pris en considération pour former réclamation dans un délai de 30 jours " - sous-entendu contre la décision du 4 septembre 2015 (qui s'est croisée avec son courrier), à laquelle il se réfère dans cette même phrase (cf. let. C/b supra ); l'intéressé n'a ainsi jamais expressément manifesté son intention de former réclamation contre la décision initiale du 13 juillet 2015. Cela étant, on ne saurait faire grief à l'autorité intimée, à l'évidence, d'avoir traité le courrier du 27 août 2015 tant comme une demande de révision de la décision du 13 juillet 2015 (selon les termes utilisés dans ce courrier) que comme une réclamation contre cette décision, respectivement comme une demande implicite de restitution du délai pour procéder à une telle réclamation, selon une interprétation peu rigoureuse des termes employés par le recourant - lequel n'est pas représenté par un mandataire professionnel -, ce qui est tout à l'avantage de ce dernier. Tout

au plus peut-on relever que, par la décision sur réclamation attaquée, l'autorité intimée n'a pas formellement rejeté la demande de révision du 27 août 2015 (comme elle l'indique dans le dispositif) - ce qu'elle avait déjà fait par décision du 4 septembre 2015 -, mais bien plutôt rejeté la réclamation formée par l'intéressé (par courriers des 2 septembre et 2 octobre 2015; cf. let. C/b supra) contre cette dernière décision. Il convient ainsi d'examiner si c'est à bon droit que l'autorité intimée a confirmé, d'une part, que l'acte du recourant du 27 août 2015, traité comme une réclamation, était tardif, partant irrecevable (consid. 3 infra) et, d'autre part, que cet acte, traité comme une demande de révision, était mal fondé et devait être rejeté (consid. 4 infra).

### **E. 3**

a) Selon l'art. 50 LMSD, 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. 3). Aux termes de l'art. 186 al. 1 LI, la réclamation s'exerce par acte écrit, adressé à l'autorité de taxation dans les trente jours dès la notification de la décision attaquée (concernant la computation et l'observation des délais, cf. art. 19 et 20 LPA-VD). En l'occurrence, il apparaît manifestement que l'écriture du recourant du 27 août 2015 a été adressée à l'autorité intimée postérieurement à l'échéance du délai de réclamation de trente jours suivant la date de la notification de la décision du 13 juillet 2015 - étant rappelé que cette décision a été notifiée le 14 juillet 2015 à l'intéressé, ainsi qu'en ont attesté les services postaux le 8 janvier 2016; le recourant ne le conteste au demeurant pas. Cela étant, les délais de réclamation (et de recours) - qui ne peuvent être prolongés (cf. art. 21 al. 1 LPA-VD) - sont des délais péremptoires, en ce sens que leur non-respect entraîne la perte du droit en cause; dans cette mesure, la recevabilité de l'écriture concernée en tant que réclamation contre la décision du 13 juillet 2015 supposerait que l'intéressé puisse se prévaloir d'un motif de restitution de ce délai (cf. arrêt FI.2015.0024 du 10 juin 2015 consid. 2b). b) Selon l'art. 22 LPA-VD, le délai peut être restitué lorsque la partie ou son mandataire établit qu'il a été empêché, sans faute de sa part, d'agir dans le délai fixé (al. 1). La demande motivée de restitution doit être présentée dans les dix jours à compter de celui où l'empêchement a cessé; dans ce même délai, le requérant doit accomplir l'acte omis; sur requête, un délai supplémentaire lui est accordé pour compléter cet acte, si des motifs suffisants le justifient (al. 2). Par empêchement non fautif, il faut entendre non seulement l'impossibilité objective, comme la force majeure, mais aussi l'impossibilité subjective due à des circonstances personnelles ou à une erreur excusable. La partie qui désire obtenir une restitution de délai doit établir l'absence de toute faute de sa part; est non fautive toute circonstance qui aurait empêché un plaideur consciencieux d'agir dans le délai fixé. Il n'y a pas matière à restitution lorsque l'inobservation du délai est due à la faute de la partie elle-même, de son mandataire ou d'un auxiliaire (arrêts GE.2015.0192 du 13 novembre 2015 consid. 2a et la référence et FI.2015.0024 précité, consid. 3a; cf. ég. la casuistique rappelée in Bovay/Blanchard/Grisel Rapin, Procédure administrative vaudoise / LPA-VD annotée, Bâle 2012, n. 1.3 et 2.4 ad art. 21 LPA-VD). c) En l'espèce, dans son écriture du 27 août 2015, le recourant se réfère à une "visite" dans les locaux de l'autorité intimée "dans le courant du mois de juillet" et s'excuse de son retard pour fournir à cette dernière le complément d'informations en lien avec les valeurs contestées; il indique que ce retard est "en grande partie" dû aux difficultés à entrer en contact avec des antiquaires ou des experts assermentés durant la période de vacances (cf. let. C/a supra; dans son recours du 20 décembre 2015, il évoque dans ce cadre "l'impossibilité de

rencontrer, en période estivale, des experts assermentés pour évaluer le mobilier et les bijoux "). Il convient de relever d'emblée qu'il n'est pas contesté qu'à l'occasion de la rencontre entre les intéressés au mois de juillet 2015 à laquelle le recourant se réfère, l'autorité intimée a expressément rappelé à ce dernier qu'il lui appartenait de " déposer impérativement sa réclamation par écrit dans un délai de 30 jours dès notification de la décision litigieuse dans l'hypothèse où il souhaiterait la contester " (comme indiqué dans la décision sur réclamation attaquée). Au demeurant, une éventuelle erreur au sujet des voies de droit, lorsque, comme en l'espèce, elle n'a pas été provoquée par une indication erronée de l'autorité, et de manière plus générale une erreur de droit - s'agissant par hypothèse du caractère péremptoire du délai de réclamation - ne constituent pas un empêchement non fautif justifiant la restitution de ce délai (cf. arrêt PS.1999.0030 du 28 juillet 1999 consid. 2a, mentionné in Bovay/Blanchard/Grisel Rapin, op. cit. , n. 2.4 ad art. 21 LPA-VD). Quant au motif invoqué par le recourant pour justifier son retard, il s'impose de constater que l'intéressé n'a aucunement été empêché de ce chef de déposer sa réclamation dans le délai légal; il lui aurait ainsi appartenu de former réclamation en temps utile afin de sauvegarder ses droits, même s'il ne disposait pas encore de pièces attestant de la prétendue surévaluation des meubles et bijoux en cause (cf. pour comparaison arrêt FO.1996.0015 du 28 août 1997 consid. 1c, mentionné in Bovay/Blanchard/Grisel Rapin, op. cit. , n. 2.4 ad art. 21 LPA-VD, dans le cas d'un administré justifiant le dépôt tardif de son recours par le fait qu'il n'était pas encore en possession d'une pièce comptable). Lorsqu'il a adressé son écriture du 27 août 2015 à l'autorité intimée, le recourant n'était au demeurant pas encore en possession de pièces de nature à étayer ses allégations sur ce point - il n'a dès lors pas attendu d'être en possession de telles pièces avant de procéder, ce qui rend le motif avancé pour justifier son retard, sous l'angle de la bonne foi de l'intéressé, pour le moins sujet à caution. On se contentera de relever pour le surplus que la prétendue impossibilité de faire évaluer les biens concernés avant l'échéance du délai de réclamation (soit entre le 14 juillet et le 14 août 2015) ne saurait être considérée comme établie (pas davantage, le cas échéant, que la date exacte à laquelle un tel " empêchement " aurait cessé; cf. art. 22 al. 2 LPA-VD); à cela s'ajoute encore qu'alors même qu'il invoque ce moyen pour justifier son retard, le recourant n'a en définitive jamais produit de véritables expertises s'agissant de la valeur de ces biens, à tout le moins s'agissant des bijoux (étant précisé que le montant total de la valeur des meubles de 4'500 fr. annoncé dans le " rapport d'expertise " établi le 4 septembre 2015 par E.\_\_\_\_\_ - lequel tient en une seule phrase - n'est aucunement détaillé). d) Dans ces conditions, l'autorité intimée n'a pas violé le droit ni abusé de son pouvoir d'appréciation en retenant qu'en tant que réclamation contre la décision du 13 juillet 2015, l'écriture du recourant du 27 août 2015 était tardive et donc irrecevable, respectivement que l'intéressé ne pouvait se prévaloir d'aucun motif de restitution du délai de réclamation.

#### **E. 4**

Il reste à examiner le bien-fondé de la décision sur réclamation attaquée en tant que l'autorité intimée a confirmé le rejet de la demande de révision déposée par le recourant. a) Selon l'art. 54 LMSD, la taxation définitive peut être révisée sur demande du contribuable (al. 1) lorsque l'autorité de taxation ou de recours n'a pas tenu compte de faits importants qui ressortent du dossier (let. a), lorsque la décision a été prise en violation des règles essentielles de la procédure (let. b) ou encore 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 (let. c). Cette révision peut intervenir dans les trois mois dès la découverte du motif de révision, mais au plus tard, pour les cas visés sous lettres a et b, dans les quatre ans

dès la communication de la décision attaquée et, pour le cas prévu sous lettre c, dans les dix ans dès ladite communication (al. 2). Lorsqu'elle ne peut plus être contestée par un moyen de droit ordinaire, une décision de taxation acquiert la force formelle et la force matérielle ou autorité de chose décidée. Cette dernière signifie que la décision lie les parties à la procédure ainsi que les autorités, notamment celle qui a statué, de telle sorte que la créance fiscale ne peut plus faire l'objet d'une nouvelle procédure ordinaire. Lorsque les conditions de la révision - qui est une voie de droit extraordinaire - sont réunies, il est en revanche possible de revenir sur la décision de taxation, nonobstant l'autorité de chose décidée dont celle-ci est revêtue (cf. TF, arrêt 2C\_134/2007 du 20 septembre 2007 consid. 2.2; arrêt FI.2015.0024 précité, consid. 4a). Cela étant, en tant que voie de droit extraordinaire, la procédure de révision ne permet qu'exceptionnellement de remettre en cause une décision entrée en force; le contribuable ne saurait ainsi, en particulier, demander une révision pour rattraper une démarche qu'il a omise dans la procédure ordinaire de recours (cf. arrêts FI.2010.0029 du 11 janvier 2011 consid. 1a et FI.2008.0039 du 5 janvier 2009 consid. 2a).

b) Par faits nouveaux au sens de l'art. 54 al. 1 let. c LMSD, on entend 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 par le contribuable dans la procédure de taxation initiale, n'étaient pas connus de lui malgré toute sa diligence (cf. arrêt FI.2002.0029 du 14 juin 2002 consid. 1a). Quant aux preuves, il doit également s'agir de moyens 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-t-elle pas un tel moyen. Par ailleurs, le requérant doit avoir été empêché, sans sa faute, de faire valoir précédemment la preuve en question; à cet égard, 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 œuvre pour prouver ceux-ci (cf. arrêt FI.2002.0029 précité, consid. 1b/bb).

c) En l'espèce et comme le relève l'autorité intimée dans sa réponse au recours, aucun élément ne porte à croire qu'elle n'aurait pas tenu compte de faits importants ressortant du dossier (art. 54 al. 1 let. a LMSD) ou qu'elle aurait violé une règle essentielle de procédure (art. 54 al. 1 let. b LMSD); le recourant ne le soutient du reste pas. Le recourant fait en substance valoir qu'il a lui-même estimé (dans le cadre de son mandat de curateur) la valeur des meubles et autres bijoux tel qu'arrêtée dans la déclaration d'inventaire successoral - et reprise par l'autorité intimée dans la décision attaquée; il soutient que son estimation était nettement surévaluée. Un tel moyen laisse le tribunal quelque peu perplexe, dans la mesure où l'intéressé se plaint en définitive de son propre manque de diligence dans l'estimation des biens concernés; la bonne foi dont il se prévaut dans ce cadre aurait-elle bien plutôt consisté, dans la mesure où il indique lui-même qu'il n'avait aucune connaissance de leur valeur, à les faire estimer par une personne autorisée. On voit mal dans ces conditions que l'on puisse retenir que le fait nouveau qu'il invoque implicitement à l'appui de sa demande de révision - soit la valeur réelle de ces biens - puisse être considéré comme ayant été ignoré de sa part " malgré toute sa diligence " (cf. consid. 4b supra ). Indépendamment même de ce qui précède, il s'impose de constater qu'il ne s'agit pas d'un fait que le recourant n'aurait pas pu invoquer dans la procédure de réclamation. Il apparaît en effet manifestement que l'intéressé avait alors connaissance de la prétendue surévaluation invoquée; il résulte ainsi des pièces versées au dossier (notamment de son écriture du 27 août 2015 et de la décision du 4 septembre 2015) qu'il en a fait part à l'autorité intimée à l'occasion de sa " visite " au mois de juillet 2015 et

qu'il a alors été invité à produire une expertise attestant de ses allégations - le délai de réclamation de 30 jours lui étant pour le reste expressément rappelé. Le recourant ne justifie au demeurant pas sa demande de révision par le fait qu'il aurait découvert après l'échéance du délai de réclamation que les estimations des meubles et autres bijoux auxquelles il avait lui-même procédé étaient trop élevées - mais bien plutôt, comme on l'a déjà vu, par le fait qu'il aurait été dans l'impossibilité de produire des pièces émanant d'expert en attestant. Concernant ce dernier point, il apparaît manifestement que le recourant ne saurait pas davantage se prévaloir d'un nouveau moyen de preuve justifiant une révision de la décision du 13 juillet 2015 (en application de l'art. 54 al. 1 let. c LMSD), dans la mesure où il ne se prévaut d'aucun moyen de preuve existant antérieurement mais qu'il aurait découvert après l'échéance du délai de réclamation contre cette décision - une expertise réalisée postérieurement à la décision à réviser ne constituant pas un tel moyen, comme rappelé ci-dessus (cf. consid. 4b); les considérations développées en lien avec le rejet de sa demande implicite de restitution de ce délai (consid. 3c) conservent leur pertinence, mutatis mutandis, s'agissant de la justification de son retard sous cet angle - en ce sens en particulier qu'il lui aurait appartenu de former réclamation en temps utile afin de sauvegarder ses droits même s'il ne disposait pas encore de pièces attestant de ses allégations s'agissant de la prétendue surévaluation des meubles et bijoux en cause (cf. pour comparaison arrêt FI.2008.0039 du 5 juin 2009 consid. 2b, dans le cas d'un contribuable qui savait à réception de la décision de taxation que celle-ci comportait une erreur et qui souhaitait la contester, mais qui n'était alors pas en mesure d'expliquer la nature de cette erreur et qui avait attendu que les démarches entreprises auprès de sa banque aux fins d'obtenir les justificatifs permettant d'éclaircir ce point aient abouti avant de la contester par la voie de la révision). d) Il s'ensuit que l'autorité intimée n'a pas violé le droit ni abusé de son pouvoir d'appréciation en estimant que les conditions d'une révision de la décision du 13 juillet 2015 n'étaient pas réunies.

## **E. 5**

Dans la mesure où il apparaît ainsi que la décision sur réclamation attaquée ne prête pas le flanc à la critique en tant que l'autorité intimée a déclaré la réclamation du 27 août 2015 irrecevable (consid. 3) et confirmé le rejet de la demande de révision (consid. 4), il n'y a pas lieu d'examiner le bien-fondé des motifs avancés par le recourant sur le fond.

## **E. 6**

Il résulte des considérants qui précèdent que le recours doit être rejeté et la décision sur réclamation attaquée confirmée. Un émolument de 2'000 fr. est mis à la charge du recourant, qui succombe (cf. art. 49 al. 1 LPA-VD). Il n'y a pas lieu pour le reste d'allouer une indemnité à titre de dépens (cf. art. 55 al. 1 LPA-VD).

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