

VD_OMNI FI.2022.0160 vom 15. August 2023

VD Tribunal cantonal, 2023-08-15, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2022.0160

FR: VD_OMNI FI.2022.0160 du 15 août 2023

IT: VD_OMNI FI.2022.0160 del 15 agosto 2023

Regeste

A. _____ /Administration cantonale des impôts | Requête en révision d'une décision de taxation définitive concernant un impôt successoral refusée par l'autorité fiscale. L'exécuteur testamentaire indique avoir commis une erreur à la fois en remplissant la déclaration d'inventaire successoral, mais également en n'ayant remarqué l'erreur consécutive de l'autorité intimée que lorsqu'il a procédé au partage de la succession. Compte tenu des circonstances du cas, on ne se trouve pas dans une hypothèse où, comparée à l'omission de la recourante, l'erreur de l'autorité apparaîtrait manifeste, voire crasse; la révision ne peut dès lors qu'être refusée de ce chef. Rejet du recours.

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; BLV 173.36), le recours est intervenu en temps utile. Il respecte au surplus les conditions formelles énoncées à l'art. 79 LPA-VD (applicable par renvoi de l'art. 99 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. a) Toute loi de procédure prévoit un moment à partir duquel les décisions administratives ou judiciaires sont définitives, qu'elles émanent d'une autorité administrative ou d'un tribunal. En effet, les impératifs de la sécurité du droit et la paix du droit (Rechtsfriedens) imposent que la vérité matérielle, si tant est qu'elle puisse être établie, doive s'effacer devant la vérité administrative ou judiciaire, quelque imparfaite qu'elle soit (ATF 142 III 521 consid. 2.1). S'agissant de la procédure applicable en l'espèce, l'art. 49 al. 5 de la loi du 27 février 1963 concernant le droit de mutation sur les transferts immobiliers et l'impôt sur les successions et donations (LMSD; BLV 648.11) prévoit que les dispositions générales de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (BLV 642.11) concernant les procédures de taxation et de réclamation sont applicables par analogie. Pour le surplus, la loi sur la procédure administrative est applicable (cf. ég. art. 50 al. 3 LMSD et art. 188 al. 6 LI). Selon l'art. 186 al. 1 LI, la réclamation s'exerce dans un délai de 30 jours dès la notification de la décision de taxation (cf. ég. art. 50 al. 3 LMSD). A défaut de réclamation, celle-ci entre en force (cf. art. 53 LMSD; art. 58 al. 1 let. a et art. 66 al. 2 LPA-VD; art. 199 LI). En l'espèce, il n'est pas contesté que la décision de taxation du 24 mai 2022 est entrée en force à l'égard de la recourante, selon les dispositions susmentionnées. En effet, aucune réclamation n'a été formulée à l'encontre de la décision précitée du 24 mai 2022 appliquant le barème d'impôt "non parent" appliqué à l'égard de cette dernière. Il est cependant des situations extrêmes où le sentiment de la justice et de l'équité requiert impérativement

qu'une décision bien qu'entrée en force ne puisse pas prévaloir, parce qu'elle est fondée sur des prémisses viciées, respectivement affectée de vices tenus pour suffisamment graves. C'est précisément le rôle de la révision que de permettre d'y remédier. La procédure de révision reste néanmoins une voie de droit extraordinaire qui permet exceptionnellement de remettre en cause une décision entrée en force, dont les taxations fiscales n'ayant pas fait l'objet d'une contestation selon les dispositions susmentionnées (Thierry Tanquerel, Manuel de droit administratif, 2^{ème} édition, 2018, n. 1287, p. 437; Piermarco Zen-Ruffinen, Le réexamen et la révision des décisions administratives, in François Bohnet [édit.], Quelques actions en annulation, Neuchâtel 2007, p. 195 ss, n. 122, p. 249). En droit vaudois, pour ce qui est des décisions de taxation pour l'impôt successoral, elle est réglée à l'art. 54 LMSD, qui prévoit que la taxation définitive peut être révisée sur demande du contribuable, dans les trois mois dès la découverte du motif de révision, mais au plus tard, pour 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 (al. 2); la voie de la révision est ouverte (al. 1) : "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."

E. 3

On remarque tout d'abord que la découverte d'un fait nouveau important – par quoi il faut entendre un fait antérieur à la décision attaquée, mais découvert ultérieurement seulement (*novum repertum*) – ne peut être invoquée à titre de motif de révision, comme le dit expressément l'art. 54 al. 1 lit. c LMSD, que si le contribuable n'avait pas été en mesure de le faire valoir durant la procédure de taxation, de réclamation ou de recours. A juste titre la recourante, à tout le moins devant la cour de céans, ne fait plus valoir ce motif de révision. En effet, Me A._____ indique clairement dans sa requête de révision du 29 juillet 2022 avoir commis une erreur à la fois en remplissant la déclaration d'inventaire successoral, mais également en n'ayant remarqué l'erreur consécutive de l'autorité intimée que lorsqu'il a procédé au partage de la succession, ce qui montre bien qu'il n'existe aucun élément nouveau au sens de l'art. 54 LMSD. Par surabondance, on ne saurait retenir qu'il a été empêché sans sa faute de faire valoir un tel fait dans le cadre de la procédure de réclamation ou de recours subséquente à la taxation, ce qui exclut un tel motif de révision (dans ce sens cf. déjà Jean-François Poudret, Commentaire de la loi fédérale d'organisation judiciaire n. 2.2.5 ad. art. 137 OJ; la formulation de l'art. 137 lit. b OJ correspond en effet en tout point à celle de l'art. 54 al. 1 lit. c LMSD; voir aussi ATF 103 Ib 89 consid. 3; Archives 45, p. 544). A cet égard, lorsque la recourante indique (recours p. 5 ch. 26) que le notaire représentant des héritiers a fait confiance à l'autorité et a payé l'impôt, elle admet en cela, a contrario , qu'il n'a pas été empêché, au sens de cette disposition, d'invoquer l'erreur.

E. 4

Reste ainsi les motifs tirés de l'art. 54 al. 1 let. a et let. b LMSD. a) 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 (ATF 98 Ia 572; 103 Ib 87 ss; 105 Ib 252; 111 Ib 210). La voie de la révision est ainsi subsidiaire à la voie de droit

ordinaire. La jurisprudence précitée a essentiellement été rendue en application des art. 4 Cst., 136 et 137 OJ; l'art. 137 lit. b OJ le dit d'ailleurs expressément s'agissant des nova reperta, mais ce point n'est pas précisé s'agissant des vices de procédure ou de l'inadvertance manifeste (cf. au contraire l'art. 66 al. 3 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative [PA; RS 172.021] qui prévoit une telle réserve de subsidiarité). On notera enfin que l'art. 51 al. 2 de la loi fédérale d'harmonisation sur les impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LIHD) et l'art. 147 al. 2 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD) consacrent expressément la solution décrite ci-dessus; ces dispositions prévoient en effet toutes deux que la révision est exclue lorsque le requérant invoque des motifs de révision qu'il aurait pu faire valoir dans le cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui. Une telle mention de la réserve de subsidiarité ne figure cependant pas expressément aux let. a et b de l'art. 54 al. 1 LMSD de telle sorte qu'il n'est pas possible de transposer directement la jurisprudence susmentionnée au cas d'espèce.

b) Selon André Grisel (Traité de droit administratif, vol. II, 1984, p. 944), le motif de révision prévu par les art. 107 lit. a LI et 54 al. 1 lit. a LMSD recouvre l'hypothèse d'une inadvertance de l'autorité, celle-ci ayant omis, par mégarde, de tenir compte d'une pièce déterminante pour l'issue du litige ou s'étant écartée de son sens manifeste (voir déjà, arrêt TA FI 91/011 du 27 janvier 1992). 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 (Jean-François Poudret, COJ, n. 5.2 ad. art. 136). Quant à la violation de la maxime officielle, elle peut constituer un motif de révision pour autant que ce vice de forme ait eu une incidence décisive sur l'inexactitude de la taxation (Hugo Casanova, Heilt mangelnde Sorgfalt des Steuerpflichtigen offensichtliche Veranlagungsfehler ?, in "L'image de l'homme en droit", Fribourg 1990, p. 93 ss, sp. 100 et 101). Dans ce contexte, l'un des éléments importants s'agissant de l'application de l'art. 54 al. 1 lit. a et b LMSD est celui de savoir quelle est la diligence que l'on peut attendre du contribuable avant de l'autoriser à se prévaloir des motifs de révision que recouvre cette disposition. Il s'ensuit déjà à ce stade du raisonnement qu'il faut exclure que n'importe quel "faits importants qui ressortent du dossier" ou n'importe quelle "violation des règles essentielles de la procédure" puisse, indépendamment du contexte du cas d'espèce, ouvrir la voie à une révision. Il y a ainsi lieu de déterminer quelle est la portée de cette disposition légale, respectivement dans quels cas les manquements qu'elle décrit sont susceptibles d'ouvrir la voie à la révision d'une décision entrée en force. Dans la doctrine (Casanova/Dubey, Commentaire romand LIFD, n. 13 et n. 16 ad art. 147, et les réf. citées), il a été proposé de reconnaître l'existence d'une forme de révision dite "facilitée", lorsqu'une décision administrative est entachée d'une erreur essentielle et manifeste de l'autorité (fiscale). Dans un tel cas, la correction serait admise même en l'absence d'un motif classique de révision et il importerait 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 commettrait 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. Le refus de la révision s'avérait alors choquant et heurtait le sentiment de l'équité. Or, comme on l'a vu, l'art. 54 al. 1 lit. a et b LMSD ne subordonne formellement pas le droit d'invoquer les motifs de révision qu'ils recouvrent à la condition que l'intéressé ait été empêché de s'en prévaloir dans la procédure de taxation, de réclamation ou de

recours. Ces textes se rapprochent en cela de l'interprétation suggérée d'une révision facilitée, lorsque les conditions en sont réunies, indépendamment d'ailleurs de savoir si une telle révision facilitée doit être admise (ce que le TF semble refuser: cf. parmi d'autres, arrêts TF 2C_245/2019 du 27 septembre 2019 consid.

E. 5

En l'espèce, il ressort de l'instruction et du dossier que l'inventaire successoral a été dressé par Me A. _____ comme exécuteur testamentaire et qu'il a indiqué de manière erronée l'absence de lien de parenté au regard de la recourante. L'autorité intimée, suivant en cela la déclaration déposée et sans se référer aux pièces jointes à la déclaration, a procédé à la taxation de la succession en imposant la part successorale de la recourante au taux "non apparenté", au lieu de celui applicable entre frère et sœur, plus avantageux. Dans ces circonstances, force est de constater que l'erreur a été initialement commise non par l'autorité fiscale mais par le représentant de la succession. Il sied donc de constater, dans la pesée comparative des manquements procéduraux, que l'erreur de l'autorité n'apparaît pas comme prépondérante, déjà au motif que cette dernière ne s'est pas écartée des éléments déclarés dans l'inventaire établi par Me A. _____. Mais il y a plus. A la réception de la décision de taxation initiale du 23 mai 2022, le représentant des héritiers a remarqué l'erreur dans la taxation en lien avec deux des héritiers, des institutions de pure utilité publique qui avaient fait l'objet d'une imposition au taux non parent en lieu et place d'une exonération. Il a demandé la correction de ces deux erreurs de taux. Il pouvait ainsi aisément remarquer qu'il avait de manière erronée indiqué pour tous les héritiers qu'il s'agissait de personnes non apparentées, alors que parmi elles figurait non seulement deux institutions d'utilité publique, mais également la recourante, sœur de la défunte. En examinant la décision de taxation du 23 mai 2022, le représentant de la succession pouvait se rendre compte de ce que le taux appliqué à la recourante était erroné puisque non seulement le lien de parenté figurait dans le décompte de manière explicite mais surtout aussi parce que le taux appliqué était largement supérieur à celui qu'il devait attendre dans les relations entre frère et sœur. Il apparaît ainsi que l'erreur dans la taxation cède largement le pas à l'erreur initiale dans l'établissement de l'inventaire successoral, combinée avec la réclamation élevée par Me A. _____ sur un autre point de la taxation. On ne peut retenir que l'autorité fiscale aurait, à tort, omis de tenir compte du certificat d'héritier figurant au dossier, alors qu'elle disposait d'un inventaire successoral établi par le représentant de la succession. On ne saurait dès lors considérer que, à la suite d'une inadvertance, elle n'a pas pris en considération un fait important ressortant du dossier. Dans ces circonstances, force est de conclure que l'on ne se trouve pas dans une hypothèse où, comparée à l'omission de la recourante, l'erreur de l'autorité apparaîtrait manifeste, voire crasse; la révision ne peut dès lors qu'être refusée de ce chef. Le reproche selon lequel l'autorité intimée pouvait sans autre se rendre compte de l'erreur commise tombe aussi à faux. 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.

E. 6

La recourante soutient encore que Me A. _____ a été "la victime du remplissage automatique des cases Excell, lesquelles composent intégralement la déclaration d'inventaire successoral" (recours, p. 10). La recourante ne saurait être suivie en tant qu'elle essaye en réalité d'inverser les responsabilités. Si elle met en avant le caractère insolite d'une succession avec dix-neuf héritiers, on rappelle que Me A. _____ avait reçu mandat

d'être exécuteur testamentaire en lien avec son activité professionnelle de notaire. Il ne s'agit donc pas d'un "laïc" qui aurait pu éprouver effectivement quelques difficultés à remplir l'inventaire de la succession. Si, au surplus, on prend en considération que l'autorité intimée n'a, s'agissant du taux applicable à la recourante, fait que reprendre les informations qui lui ont été données dans l'inventaire fiscal par le mandataire de la recourante, le prétendu remplissage automatique du formulaire ne permet aucunement de faire passer en arrière-plan l'erreur commise par la recourante. L'autorité intimée ne saurait pour ce motif déjà être tenue pour responsable des manquements de celle-ci, lesquels, comme déjà dit plus haut, auraient pu être évités en faisant preuve d'un minimum de diligence. Le grief correspondant doit être rejeté.

E. 7

La recourante fait encore valoir le principe de la bonne foi, en invoquant que l'autorité aurait commis une double erreur, la première détectée par le représentant de la recourante ayant "masqué" une seconde, l'empêchant de s'en rendre compte. Ancré à l'art. 9 Cst., et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi exige que l'administration et les administrés se comportent réciproquement de manière loyale. En particulier, l'administration doit s'abstenir de tout comportement propre à tromper l'administré et ne saurait tirer aucun avantage des conséquences d'une incorrection ou insuffisance de sa part. A certaines conditions, le citoyen peut ainsi exiger de l'autorité qu'elle se conforme aux promesses ou assurances qu'elle lui a faites et ne trompe pas la confiance qu'il a légitimement placée dans celles-ci (cf. ATF 141 V 530 consid. 6.2; 137 II 182 consid. 3.6.2 et les références citées). Entre autres conditions, l'autorité doit être intervenue à l'égard du citoyen dans une situation concrète et celui-ci doit avoir pris, en se fondant sur les promesses ou le comportement de l'administration, des dispositions qu'il ne saurait modifier sans subir de préjudice (cf. ATF 139 II 361 consid. 7.1 et les références). Le recourant doit exposer, de manière claire et détaillée, en quoi consiste la violation du droit constitutionnel invoqué (cf. ATF 139 I 229 consid. 2.2 et les références citées). On ne voit pas en l'occurrence en quoi le fait que la décision de taxation comportait plusieurs erreurs aurait empêché le représentant de la succession, mandataire professionnel qualifié, de s'apercevoir que les taux appliqués non seulement à certaines institutions exonérées, mais également à la recourante étaient calculés de manière erronée. Bien au contraire, constatant une erreur, il aurait pu vérifier l'exactitude des autres indications figurant dans la déclaration d'inventaire successoral. Il n'y a aucun élément au dossier permettant d'admettre que l'autorité intimée se serait comportée en violation du principe de la bonne foi dans la portée que lui a donnée la jurisprudence qui vient d'être rappelée. Rien ne permet au demeurant de parvenir à une autre conclusion si l'on considère, comme le fait la recourante, que Me A. _____, en établissant l'inventaire successoral, a agi comme un officier public. La cour ne saurait suivre cette dernière lorsqu'elle prétend que compte tenu de l'émolument "très bas" fixé pour établir l'inventaire, le législateur n'aurait pas souhaité que le notaire assume l'entière responsabilité sans aucune collaboration de l'Etat. Rien, ni dans la LMSD, ni dans les dispositions légales afférentes à l'activité des notaires, ni encore dans les règles sur le mandat (cf. art. 398 du Code des obligations), ne permet d'admettre que lorsqu'il établit un inventaire (fiscal) successoral pour l'ACI, le notaire désigné par une personne décédée comme exécuteur testamentaire ne devrait pas exécuter ce mandat selon les règles de l'art. Certes, la réalisation de la déclaration d'inventaire par un notaire vaudois ressorti à son activité dite ministérielle (Olivier Weniger, L'indépendance du notaire lors de l'établissement de la déclaration d'inventaire fiscal, in: Mélanges de l'Association des

Notaires Vaudois , éd. par François Bianchi, 2005, p. 451). Toutefois, il est clair que le notaire chargé de dresser l'inventaire n'est pas un employé du fisc. On ne voit rien dans ces éléments qui permettrait de considérer que l'erreur faite dans la déclaration d'inventaire autoriserait la recourante à obtenir la révision de la décision de taxation erronée entrée en force. Il est en outre pour le moins téméraire pour la recourante de prétendre à ce que l'erreur du représentant de la succession devrait ne pas comporter de conséquence dès lors que ce dernier n'a été rémunéré qu'à hauteur de 750 fr. Cette argumentation l'est d'autant plus si l'on considère que l'inventaire a réservé au titre des passifs de la succession un montant prévisionnel de 30'000 fr. au titre de la "liquidation succession (inventaire successoral et exécution testamentaire) estimatif" intégralement admis dans le cadre de la taxation.

E. 8

Au regard de ces éléments, c'est à juste titre que l'ACI a rejeté la demande de révision présentée par la recourante. Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. La recourante, qui succombe, supportera 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.