

VD_OMNI FI.2023.0038 vom 16. Februar 2024

VD Tribunal cantonal, 2024-02-16, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2023.0038

FR: VD_OMNI FI.2023.0038 du 16 février 2024

IT: VD_OMNI FI.2023.0038 del 16 febbraio 2024

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, Office d'impôt du district du Gros-de-Vaud, Administration fédérale des contributions | Confirmation de la décision sur réclamation de l'ACI, refusant d'entrer en matière sur la demande de révision de la recourante. La découverte d'un motif de révision implique une connaissance suffisamment sûre d'un fait, ce qui n'est manifestement pas le cas en l'espèce. La maladie de l'époux de la recourante n'empêchait en outre pas cette dernière d'agir pour contester les décisions de taxation qu'elle considérait comme erronées. Rejet de la demande d'assistance judiciaire, le recours étant voué à l'échec. Recours rejeté. Recours au TF rejeté (arrêt 9C_182/2024 du 14 mai 2025).

Erwägungen

E. 1

Aux termes de l'art. 199 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; BLV 642.11), le recours au Tribunal cantonal s'exerce conformément à la loi sur la procédure administrative. Le recours ayant été interjeté dans la forme prescrite (cf. art. 79 de la loi cantonale du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36]) et dans le délai légal de trente jours (cf. art. 95 LPA-VD), il y a lieu d'entrer en matière.

E. 2

Le présent litige a trait uniquement à l'ICC, dès lors que la recourante n'était assujettie que de manière limitée dans le Canton de Vaud au cours des périodes fiscales 2009 à 2017, pour lesquelles elle demande la révision des décisions de taxation entrées en force.

E. 3

Dans un premier grief d'ordre formel, la recourante se plaint d'une violation de son droit d'être entendue. a) Le droit d'être entendu, tel qu'il est garanti par l'art. 29 al. 2 Cst., comprend notamment le droit pour la personne intéressée de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou, à tout le moins, de s'exprimer sur son résultat lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre. Selon la jurisprudence, le droit d'être entendu n'empêche toutefois pas l'autorité de mettre un terme à l'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient pas l'amener à modifier son opinion (ATF 148 II 73 consid. 7.3.1; 145 I 167 consid. 4.1; 140 I 285 consid. 6.3.1). b) La recourante n'expose pas en l'occurrence quel élément de preuve l'autorité intimée aurait refusé d'administrer. Quoi qu'en dise la recourante, l'autorité intimée a en outre exposé les

raisons pour lesquelles l'état de santé de son défunt mari ne justifiait pas de revenir sur des décisions de taxation entrées en force. La recourante semble en réalité s'en prendre uniquement à l'établissement des faits et à l'appréciation des preuves. Tel qu'invoké, le grief de violation du droit d'être entendu n'a ainsi pas de portée propre par rapport à celui tiré de l'établissement inexact des faits et de la mauvaise appréciation des preuves (cf. arrêt TF 8C_311/2020 du 11 décembre 2020 consid. 4.2), qui sera examiné ci-après.

E. 4

L'autorité intimée a rejeté la demande de révision de la recourante, au motif qu'elle ne pouvait pas se prévaloir de faits nouveaux ou de nouveaux moyens de preuve. a) La procédure de révision est une voie de droit extraordinaire qui permet exceptionnellement de remettre en cause une décision entrée en force (cf. notamment arrêts FI.2008.0106 du 27 mai 2009; FI.2004.0017 du 18 juin 2004; FI.1995.0046 du 13 juin 1996). Les conditions de la révision sont définies aux art. 203 LI (cf. également l'art. 51 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]), dont la teneur est la suivante: " 1 Une décision ou un prononcé entré en force peut être révisé en faveur du contribuable, sur sa demande ou d'office : a. lorsque des faits importants ou des preuves concluantes sont découverts; b. lorsque l'autorité qui a statué n'a pas tenu compte de faits importants ou de preuves concluantes qu'elle connaissait ou devait connaître ou qu'elle a violé de quelque autre manière l'une des règles essentielles de la procédure; c. lorsqu'un crime ou un délit a influé sur la décision ou le prononcé. 2 La révision est exclue lorsque le requérant invoque des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours de la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui." Cette disposition ouvre la voie de la révision notamment lorsque le requérant découvre des faits nouveaux importants ou des preuves qu'il n'avait pas pu invoquer dans la procédure de taxation ou de recours. Par fait nouveau, on entend des faits antérieurs à la décision de taxation, mais découverts seulement par la suite (pseudo-nova). Ce motif de révision vise à compléter l'état de fait à l'origine de la taxation à réviser, en tenant compte d'éléments découverts ultérieurement. Il faut que les faits soient "importants" ("erhebliche"; "rilevanti"). Tout fait ne constitue donc pas un motif de révision (Martin E. Looser, *Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer*, 3e éd. 2017, n° 8 et 9 ad art. 147 LIFD, qui parle de fait "entscheidend"). Pour être important, le fait invoqué comme motif de révision doit être de nature à influencer la décision dans un sens favorable au requérant (Hugo Casanova/Claude-Emmanuel Dubey, in: *Commentaire romand, Impôt fédéral direct*, 2e éd. 2017, n° 4 ad art. 147 LIFD), ce qu'il incombe à celui-ci de démontrer concrètement (Casanova/Dubey, in op. cit., n° 2 ad art. 149 LIFD). Le fait doit être nouveau, en ce sens qu'il était inconnu, mais qu'il existait déjà au moment de la décision. Il doit ainsi s'agir de faits antérieurs au prononcé dont la révision est demandée, mais qui ont été découverts par la suite. Les faits et moyens postérieurs à la décision sont donc en principe exclus. S'ils existaient de manière latente dès le début, ils peuvent toutefois justifier une révision en ce qu'ils rétroagissent au jour où la décision a été prise et font apparaître l'appréciation des faits effectuée à cette époque comme inexacte (arrêts TF 2C_93/2021 du 9 novembre 2021 consid. 7; 2C_245/2019 du 27 septembre 2019 consid. 5.2; 2C_660/2017 du 30 janvier 2019 consid. 5.1 et leurs références). Selon l'art. 204 LI, la demande de révision doit être déposée dans les nonante jours qui suivent la découverte du motif de révision, mais au plus tard dans les dix ans dès la notification de la décision ou du prononcé. b) A teneur des art. 51 al. 2 LHID et 203 al. 2 LI, la révision est exclue lorsque le requérant a invoqué des motifs qu'il aurait déjà pu faire valoir au cours de

la procédure ordinaire s'il avait fait preuve de toute la diligence qui pouvait raisonnablement être exigée de lui. En application de l'art. 147 al. 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), disposition qui a un contenu similaire à l'art. 203 al. 2 LI, le Tribunal fédéral a relevé qu'il s'agissait là d'une limitation importante à la révision, qui s'explique par le caractère subsidiaire de cette voie de droit et par les exigences de la sécurité du droit (arrêts TF 2C_339/2022 du 24 juin 2022 consid. 4.1; 2C_962/2019 du 19 février 2020 consid. 5.3; 2C_245/2019 du 27 septembre 2019 consid. 5.3 et les références citées; Casanova/Dubey, op. cit., n° 15 ad art. 147 LIFD). Il faut se montrer strict dans l'obligation de diligence imposée au requérant (cf. arrêts TF 2C_339/2022 du 24 juin 2022 consid. 4.1; TF 2C_245/2019 du 27 septembre 2019 consid. 5.3; 2C_941/2015 du 9 août 2016 consid. 6.3; 2F_12/2014 du 12 février 2015 consid. 3.1). Le seul facteur décisif est donc celui de savoir si le contribuable aurait déjà pu présenter les motifs de révision dans la procédure ordinaire. Une révision est ainsi exclue, si elle est requise en raison d'un manque de connaissances juridiques du contribuable, si elle tend à faire corriger une erreur de droit ou à faire adopter une autre théorie juridique, si elle est demandée par un contribuable qui a violé ses obligations ou qui s'est trompé lors de sa déclaration d'impôt (ATF 111 Ib 209 consid. 1; 98 Ia 568 consid. 5b; TF 2C_941/2015 du 9 août 2016 consid. 6.3; ég. Casanova/Dubey, op. cit., n. 15 a d art. 147 LIFD; arrêts FI.2019.0086 du 26 juin 2020 consid. 4b ; FI.2019.0066 du 22 octobre 2019 [confirmé par arrêt TF 2C_962/2019 du 19 février 2020] consid. 5c; FI.2017.0099 du 25 septembre 2018 consid. 4a). c) En l'occurrence, la recourante tente d'établir que l'autorité intimée a retenu à tort, à l'appui des décisions de taxation relatives aux périodes fiscales 2009 à 2017, que les contribuables étaient titulaires de créances en remboursement de prêts alloués directement ou indirectement à C. _____, à concurrence de plus de plus de dix millions de francs. D'emblée, on relèvera que ce sont les contribuables eux-mêmes qui ont mentionné ces créances dans l'état de leur fortune. S'ils ont, à compter de la période fiscale 2014, revendiqué l'amortissement de ces créances, ils n'ont pas contesté avec succès les décisions de taxation sur ce point. La recourante fonde en premier lieu sa demande de révision sur le fait que C. _____ a déclaré le 18 mai 2020 que les créances en remboursement des prêts n'étaient pas dues et qu'elles étaient, en tout état, contestées. Cette pièce démontrerait, selon la recourante, que les créances en question n'étaient pas susceptibles d'être remboursées. Contrairement à ce que soutient la recourante, cette pièce établit uniquement que le débiteur du prêt s'oppose désormais au remboursement du prêt. La recourante n'établit ainsi pas qu'entre 2009 et 2017, les créances mentionnées dans la déclaration d'impôt devaient être considérées comme partiellement ou totalement irrécouvrables, comme l'avaient revendiqué les contribuables à compter de la période fiscale 2014. Or, la découverte d'un motif de révision implique une connaissance suffisamment sûre d'un fait, ce qui n'est manifestement pas le cas en l'espèce (cf. arrêt TF 2C_733/2022 du 13 décembre 2022 consid. 12.2 et les références citées). On peine pour le surplus à comprendre l'argumentation de la recourante, qui soutient dans un premier temps que le contrat conclu par son défunt mari en 2013 avec C. _____, au terme duquel la créance en remboursement du prêt aurait été convertie en actions dans la société E. _____, ne serait pas déterminant, et qui s'appuie dans un second temps sur ce même document pour soutenir que ce contrat prouverait que les créances en remboursement du prêt n'avaient pas à être incluses dans la fortune imposable du couple. Quoi qu'il en soit, ce document était en main des contribuables lorsqu'ils ont été définitivement taxés et pouvait dès lors être produit dans le cadre de la procédure ordinaire de taxation. La recourante ne saurait dès lors s'appuyer sur cette pièce pour soutenir que les

décisions de taxation sont erronées et doivent être révisées, ce d'autant plus que ledit contrat a été établi à une période où l'époux de la recourante n'était pas encore atteint dans sa santé. La recourante semble également soutenir qu'elle aurait été empêchée d'agir dans le cadre de la procédure ordinaire, son mari, qui gérait jusqu'alors seul les affaires administratives du couple, étant privé de ses facultés cognitives. L'art. 113 al. 3 LIFD (cf. également art. 40 al. 3 LHID et 160 LI) institue une forme de représentation réciproque des époux dans la procédure fiscale. La validité des actes de procédure n'est pas soumise au fait qu'ils proviennent des deux conjoints. Chacun des époux peut en principe exercer ses droits ou s'acquitter de ses obligations de manière indépendante. Peu importe de savoir lequel des époux a exercé seul un droit ou s'est acquitté seul d'une obligation, son acte de procédure déployant également des effets pour l'autre époux (arrêt TF 2C_44/2007 du 19 juillet 2007 consid. 1.2; Christine Jacques in: Commentaire romand de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, 2^{ème} éd., 2017, n. 5 et 6 ad art. 113, p. 1566; voir également à ce sujet les arrêts FI.2019.0194 du 23 avril 2020 consid. 3e, ainsi que les arrêts TF 2C_737/2018 du 20 juin 2019 consid. 4.2 non publié in ATF 145 II 201 et 2C_451/2016 du 8 juillet 2016 consid. 2.3, dans le cadre desquels le Tribunal fédéral a laissé indécise la question de savoir s'il appartient au conjoint d'agir en tant que représentant pour préserver le délai, lorsque l'un des époux est empêché de recourir ou de déposer une réclamation). En l'occurrence, la recourante, connaissant l'état de santé de son conjoint, avait tout loisir de contester les décisions de taxation qu'elle entend désormais remettre en cause. Elle n'établit pas qu'elle aurait été empêchée d'agir elle-même ou de mandater un tiers à cet effet. La maladie de son conjoint ne saurait dès lors constituer un fait nouveau justifiant de revenir sur des décisions de taxation entrées en force. d) Il s'ensuit que l'autorité intimée a considéré à juste titre qu'il n'existait pas de motifs de révision et a refusé dès lors à bon droit d'entrer en matière sur la demande de la recourante. Dans ces circonstances, il n'est pas nécessaire d'examiner si, comme le soutient l'autorité intimée, la demande de révision est de surcroît tardive.

E. 5

La recourante s'en prend par ailleurs aux modalités d'imposition de la vente immobilière réalisée par son défunt conjoint en 2009. Elle reproche à l'autorité de taxation, qui a repris les données ressortant de la déclaration du gain immobilier, de n'avoir pas déduit du revenu imposable les impenses, les travaux de rénovation, ainsi que les charges justifiées par l'usage commercial. La recourante ne s'appuie toutefois sur aucun élément factuel ou probatoire nouveau, susceptible de justifier l'ouverture d'une procédure de révision. Les motifs qu'elle invoque auraient ainsi dû être exposés dans le cadre de la procédure ordinaire de taxation. L'autorité intimée a pour le surplus exclu avoir perçu un montant d'impôt trop important, exposant que le montant du prix de vente consigné par le notaire avait bien été déduit du montant d'impôt dû par les contribuables. La demande de révision doit dès lors être également rejetée, dans la mesure où elle concerne les modalités d'imposition de la vente immobilière de 2009.

E. 6

La recourante a demandé à être mise au bénéfice de l'assistance judiciaire. a) Selon l'art. 29 al. 3 de la Constitution fédérale du 18 avril 1999 (Cst.; RS 101), toute personne qui ne dispose pas de ressources suffisantes a droit, à moins que sa cause paraisse dépourvue de toute chance de succès, à l'assistance judiciaire gratuite. Elle a en outre droit à l'assistance gratuite d'un défenseur, dans la mesure où la sauvegarde de ses droits le requiert. L'art. 18 al. 1 LPA-VD prévoit que l'assistance judiciaire est accordée, sur requête, à toute partie à la

procédure dont les ressources ne suffisent pas à subvenir aux frais de procédure sans la priver du nécessaire, elle et sa famille, et dont les prétentions ou les moyens de défense ne sont pas manifestement mal fondés. Selon l'art. 18 al. 2 LPA-VD, si les circonstances de la cause le justifient, l'autorité peut désigner un avocat d'office pour assister la partie au bénéfice de l'assistance judiciaire. L'assistance judiciaire gratuite au sens strict (art. 29 al. 1 1 ère phr. Cst.) est ainsi subordonnée à la réalisation de deux conditions cumulatives, à savoir l'indigence du requérant et les chances de succès de la démarche entreprise (Jacques Dubey, Droits fondamentaux, Volume II: Libertés, garanties de l'Etat de droit, droits sociaux et politiques, Bâle 2018, n os 4794 ss). La seconde condition d'octroi de l'assistance judiciaire gratuite prévue à l'art. 29 al. 3 Cst. est celle selon laquelle la cause ne doit pas être dépourvue de toute chance de succès. Selon la jurisprudence fédérale, un procès est dépourvu de chances de succès lorsque les perspectives de le gagner sont notablement plus faibles que les risques de le perdre, et qu'elles ne peuvent donc être considérées comme sérieuses, de sorte qu'une personne raisonnable et de condition aisée renoncerait à s'y engager en raison des frais qu'elle s'exposerait à devoir supporter (ATF 133 III 614 consid. 5; 122 I 267 in: JdT 1998 I 618 consid. 2b). b) En l'occurrence, le recours était d'emblée dénué de chance de succès, la recourante ne pouvant manifestement s'appuyer sur des faits ou moyens de preuve nouveaux, comme on l'a vu ci-dessus, pour justifier l'ouverture d'une procédure de révision de taxations entrées en force. Il se justifie de refuser d'octroyer l'assistance judiciaire à la recourante sans examiner, par surabondance, si la condition de l'indigence est réalisée.

E. 7

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée, tant en ce qui concerne l'IFD que l'ICC. Il est statué sans frais vu la situation économique de la recourante (art. 50 LPA-VD), ni allocation de dépens (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.