

# VD\_OMNI FI.2023.0111 vom 27. Dezember 2023

VD Tribunal cantonal, 2023-12-27, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2023.0111](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2023.0111)

FR: VD\_OMNI FI.2023.0111 du 27 décembre 2023

IT: VD\_OMNI FI.2023.0111 del 27 dicembre 2023

## Regeste

A. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Le droit fiscal fédéral et le droit fiscal harmonisé définissent de manière exhaustive les moyens de droit permettant de revenir sur des décisions et jugements entrés en force. Il s'agit de la révision, de la correction d'erreurs de calculs et de transcription et du rappel d'impôt. Il n'y a pas de place pour d'autres possibilités ni en faveur du contribuable ni en faveur du fisc, en particulier pas les règles ordinaires sur le réexamen des décisions administratives. En l'occurrence, la demande de "réexamen" formée par le recourant ne sera dès lors examinée que sous l'angle des dispositions spéciales de la révision fiscale, et non sous l'angle de l'art. 64 LPA-VD. Recours au TF admis (arrêt 9C\_93/2024 du 12.9.2024).

## Erwägungen

### E. 1

Le recours est dirigé contre le rejet d'une demande de révision portant sur des demandes de sûretés. a) En matière d'impôt fédéral direct, l'art. 149 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) dispose que le rejet de la demande de révision et la nouvelle décision ou le nouveau prononcé peuvent être attaqués par les mêmes voies de droit que la décision ou le prononcé antérieur (al. 3); les dispositions relatives à la procédure suivie lors de la décision ou du prononcé antérieur sont applicables pour le surplus (al. 4). Selon l'art. 169 al. 3 LIFD, le contribuable peut s'opposer à la demande de sûretés en formant un recours devant la commission cantonale de recours dans un délai de 30 jours dès la notification. En matière d'impôt cantonal et communal, les art. 205 al. 3 et al. 4 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; BLV 642.11) renvoient également aux voies de droit et à la procédure suivie lors de la décision ou du prononcé antérieur. Selon l'art. 233 al. 3 LI, la décision de l'Administration cantonale des impôts relative aux sûretés peut faire l'objet d'un recours au Tribunal cantonal. Ce recours s'exerce conformément à la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative (LPA-VD; BLV 173.36) (cf. art. 199 LI). Il doit être interjeté dans les 30 jours dès la notification de la décision (cf. art. 95 LPA-VD). Sauf dispositions légales contraires, ce délai ne court pas pendant certaines périodes, appelées fêtes judiciaires, notamment du 15 juillet au 18 août inclusivement (cf. art. 96 LPA-VD). Selon une jurisprudence constante, les fêtes judiciaires prévues par le droit cantonal ne s'appliquent pas en matière d'impôt fédéral direct devant les instances cantonales (cf. TF 2C\_512/2016 du 13 juin 2016 consid. 5; TF 2C\_416/2013 du 15 novembre 2013 consid. 2.2; TF 2C\_407/2012 du 23 novembre 2012 consid. 2.4 et les références; ég. arrêts FI.2020.0099 du 16 février 2021 consid. 1b; FI.2018.0016 du 26 novembre 2018 consid. 1b/aa). b) En l'espèce, la décision attaquée a été notifiée au recourant le 26 juillet 2023. Le délai de recours arrivait ainsi à échéance le 25 août 2023 en matière d'IFD et le 14 septembre 2023 en matière d'ICC, compte tenu des

féries de l'art. 96 LPA-VD. Interjeté le 14 septembre 2023, le recours n'a été ainsi déposé en temps utile que pour ce qui concerne l'ICC. Il doit dès lors être déclaré irrecevable, pour cause de tardiveté, en tant qu'il porte sur l'IFD. S'agissant des autres conditions formelles de recevabilité (cf. en particulier art. 79 al. 1 LPA-VD, applicable par analogie par renvoi de l'art. 99 LPA-VD), elles sont respectées. La cour n'examinera donc le recours qu'en tant qu'il porte sur l'ICC.

## **E. 2**

Dans sa demande de "réexamen" du 27 avril 2023, le recourant s'est référé expressément et exclusivement à l'art. 64 LPA-VD, qui précise à quelles conditions une partie peut demander à l'autorité de réexaminer sa décision. L'ACI a examiné cette demande tant sous l'angle des dispositions spéciales de la LIFD (art. 147 ss LIFD) et de la LI sur la révision (art. 203 ss LI) que sous celui des dispositions générales sur le réexamen des décisions administratives de la LPA-VD (art. 64 ss LPA-VD), tout en doutant que ces dernières dispositions soient applicables en droit fiscal. Le Tribunal fédéral s'est déjà prononcé sur cette question. Il a jugé que le droit fiscal fédéral et le droit fiscal harmonisé définissaient exhaustivement les moyens de droit permettant de revenir sur des décisions et jugements entrés en force (cf. art. 147 ss LIFD et art. 51 ss de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]; il s'agit de la révision, de la correction d'erreurs de calculs et de transcription et du rappel d'impôt) et qu'il n'y avait donc pas de place pour d'autres possibilités ni en faveur du contribuable ni en faveur du fisc, en particulier pas les règles ordinaires sur le réexamen des décisions administratives (cf. TF 2C\_961/2014 du 8 juillet 2015 consid. 3.2; TF 2C\_961/2014 du 4 juin 2015 consid. 2.4.1; TF 2C\_519/2011 du 24 février 2012 consid. 3.3 et les références; ég. TF 2C\_245/2019 du 27 septembre 2019 consid. 3). Le bien-fondé ou non de la décision attaquée sera donc exclusivement apprécié sous l'angle des dispositions spéciales sur la révision fiscale.

## **E. 3**

a) L'art. 203 LI, qui a un contenu identique à l'art. 51 al. 1 et 2 LHID, a la teneur suivante: " 1 Une décision ou un prononcé entré en force peut être révisé en faveur du contribuable, à 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 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." Même en présence d'un motif de révision, si le contribuable ou son représentant omet, de manière négligente, de faire valoir celui-ci dans la procédure ordinaire, la révision n'est pas possible. La jurisprudence souligne qu'il faut se montrer strict à cet égard. Le seul facteur décisif est donc celui de savoir si le contribuable aurait déjà pu présenter les motifs de révision dans la procédure ordinaire. Le but de la procédure extraordinaire de révision n'est en effet pas de réparer les omissions évitables du contribuable commises au cours de la procédure ordinaire. Cette limitation importante à la révision s'explique par le caractère subsidiaire de cette voie de droit et par les exigences de la sécurité du droit (cf. TF 2C\_339/2022 du 24 juin 2022 consid. 4.1; TF 2C\_962/2019 du 19 février 2020 consid. 5.3; TF 2C\_245/2019 du 27 septembre 2019 consid. 5.3 et les références citées). b) En l'espèce, le recourant fonde sa

demande de réexamen ou de révision sur de prétendus moyens de preuve nouveaux, essentiellement des extraits du registre foncier espagnol attestant que ni lui, ni la société B. \_\_\_\_\_ SA dont il est l'administrateur et le principal actionnaire, ne sont propriétaires de biens immobiliers en Espagne. Comme l'autorité intimée le relève, ces pièces auraient pu être produites dans le cadre de la procédure de recours ayant abouti à l'arrêt du 19 janvier 2023. Le recourant ne saurait se prévaloir de la brièveté du délai de recours pour expliquer cette production tardive. On rappelle en effet que la procédure a duré un peu plus de douze mois. Le recourant disposait ainsi incontestablement de suffisamment de temps pour se procurer les attestations en question, étant précisé que ce type de document peut – semble-t-il – être obtenu par une simple demande sur le site internet [www.registradores.org](http://www.registradores.org), même s'il ne faut pas négliger les difficultés liées à la langue et à une organisation différente. Il n'ignorait par ailleurs pas que cet élément avait son importance pour apprécier le bien-fondé des demandes des sûretés litigieuses, qui se fondaient essentiellement sur la crainte d'un départ à l'étranger. Il avait du reste produit des pièces dans le cadre de la procédure de recours précédente, en l'occurrence un contrat de vente immobilière ainsi qu'une convention de résolution de contrat de vente immobilière, pour démontrer n'avoir plus de bien immobilier en Espagne. Ces pièces ont néanmoins été jugées comme non pertinentes, au motif que les biens mentionnés dans les actes en question ne correspondaient pas à ceux que l'intéressé avait lui-même annoncé dans sa déclaration d'impôt (cf. arrêt du 19 janvier 2023 consid. 4b reproduit dans l'état de fait). Conformément à la jurisprudence rappelée ci-dessus (cf. supra consid. 3a), la procédure de révision n'a pas pour but de pallier les manquements commis par le contribuable, respectivement son mandataire, durant la procédure ordinaire, notamment en lui permettant de produire des moyens de preuve qu'il n'avait pas estimé nécessaire d'offrir, comme dans le cas particulier (cf. sur ce point, réplique, p. 5: "[le recourant] était persuadé qu'il n'avait initialement pas à les [réd. les pièces produites à l'appui de sa demande de révision] obtenir pour démontrer, de manière superfétatoire, qu'il n'avait – déjà à l'époque – aucune intention de quitter la Suisse ."). Le recourant se plaint en outre en vain d'un renversement du fardeau de la preuve (grief qu'il aurait quoi qu'il en soit dû soulever dans le cadre de la procédure précédente). Il lui échappe en effet que l'autorité intimée s'est fondée sur les indications ressortant de la déclaration d'impôt 2020 (la dernière en sa possession, lorsqu'elle a prononcé les demandes de sûretés litigieuses) qu'il a lui-même remplie et qui faisait état de deux résidences secondaires en Espagne. Elle n'avait pas à douter de ces informations et à mettre en oeuvre une procédure d'assistance administrative internationale pour vérifier si elles étaient toujours d'actualité, ce d'autant moins qu'en matière de sûretés, il suffit à l'autorité fiscale de rendre vraisemblable que les droits du fisc sont menacés (cf. TF 2C\_1057/2020 du 17 août 2021 consid. 3.1; TF 2A.446/2006 du 9 mars 2007 consid. 5.2.1). Il appartenait dans ces conditions au contraire au recourant de démontrer que les biens immobiliers en question avaient été vendus, en produisant les actes de vente ou toutes autres pièces utiles. Au regard de ces éléments, la demande de révision formée par le recourant pouvait être écartée sur la base de l'art. 203 al. 2 LI, compte tenu du caractère subsidiaire de la procédure de révision par rapport aux voies de droit ordinaires. On relèvera encore que, quoi qu'il en soit, les extraits du registre foncier espagnol produits n'auraient pas justifié une modification des demandes de sûretés, dont le recourant demande la révision. Comme le préambule de la loi espagnole 13/2015 du 24 juin 2015 sur la réforme de la loi sur les hypothèques ( <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-7046> ) le rappelle, l'enregistrement des biens immobiliers dans le registre espagnol de la propriété n'est en effet pas obligatoire, mais repose sur une base

volontaire. Le fait que le recourant ne soit pas inscrit dans ce registre n'établit dès lors pas qu'il n'aurait plus d'immeuble en Espagne. A cela s'ajoute que les demandes de sûretés ne reposaient pas uniquement sur ce seul élément (cf. à cet égard, l'arrêt du 19 janvier 2023 consid. 4b). La décision attaquée ne peut dès lors qu'être confirmée.

#### **E. 4**

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours en tant qu'il porte sur l'ICC et à son irrecevabilité en tant qu'il concerne l'IFD ainsi qu'à la confirmation de la décision attaquée. Le recourant, qui succombe, supportera les frais de justice (cf. art. 49 al. 1 LPA-VD). Il n'a par ailleurs pas droit à l'allocation de dépens (cf. art. 55 al. 1 a contrario LPA-VD).

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