

## **VD\_OMNI FI.1999.0076 vom 14. April 2000**

VD Tribunal cantonal, 2000-04-14, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.1999.0076](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1999.0076)

FR: VD\_OMNI FI.1999.0076 du 14 avril 2000

IT: VD\_OMNI FI.1999.0076 del 14 aprile 2000

### **Regeste**

c/juge de paix du cercle de Begnins | Le juge de paix est tenu de donner suite à la réquisition de l'autorité fiscale de procéder à l'inventaire, sauf si - dans le cadre d'un examen préjudiciel - il constate que sa compétence est exclue. L'ouverture de la procédure d'inventaire ne saurait constituer déjà une violation de l'interdiction de la double imposition intercantonale.

### **Erwägungen**

#### **E. 46**

LMSD précité. A raison de la matière concernée par le recours, soit des conclusions visant à l'élaboration d'un inventaire fiscal, la compétence de la Chambre des recours du Tribunal cantonal ne peut qu'être écartée, comme l'a d'ailleurs admis cette dernière lors de l'échange de vues. Le Tribunal administratif est en revanche compétent pour connaître d'un tel recours en dernière instance cantonale, peu important que celui-ci ait trait à un refus de statuer (art. 29 LJPA) ou à une décision mettant un terme - prématuré il est vrai - à la procédure d'inventaire (art. 46 LMSD). Saisi directement par l'ACI - comme l'a été d'ailleurs la Chambre des recours -, c'est donc à lui qu'il appartient de trancher le présent pourvoi. b) L'un des coexécuteurs testamentaires conteste la compétence du Tribunal administratif du canton de Vaud; selon lui, si l'autorité de céans faisait droit aux conclusions de la recourante, il en découlerait nécessairement une violation du principe de l'interdiction de la double imposition. A vrai dire, le respect du principe invoqué ici (tiré auparavant de l'art. 46 al. 2 de l'ancienne constitution fédérale - ci-après: aCst; la nouvelle constitution est citée: nCst. -; v. désormais art. 127 al. 3 nCst) ne conduit pas à conclure à l'incompétence de l'autorité de céans, mais doit bien plutôt être examiné avec le fond. De même, l'autorité fiscale de ce canton pouvait sans doute arrêter une taxation s'agissant de la succession litigieuse (dans ce sens, v. Ernst Höhn, Interkantonaies Steuerrecht, 2e éd. 1989, p. 529 s.) et le tribunal eût alors été compétent, dans une telle hypothèse, pour examiner un recours contre cette dernière, en particulier pour en vérifier le bien-fondé au regard du principe de l'interdiction de la double imposition (dans le souci d'être complet, on peut préciser il est vrai que le recours de droit public fondé sur ce motif aurait pu être formé directement au Tribunal fédéral, l'épuisement des voies de recours cantonales n'étant pas nécessaire en cette matière: v. à ce sujet Ryser/Rolli, Précis de droit fiscal suisse (impôts directs) 1994, p. 124 s.; v. également Höhn, op. cit., p. 530 ss). Le principe évoqué plus haut ne constitue donc pas un obstacle à la compétence du Tribunal administratif. c) Le régime ordinaire de l'art. 46 LMSD prévoit cependant la voie intermédiaire de la réclamation auprès de l'ACI, avant que le Tribunal administratif ne puisse être saisi. En l'occurrence, la recourante - qui est elle-même autorité de réclamation - a déposé son pourvoi directement auprès de la cour de céans. Le point de savoir si cette manière de procéder est régulière se confond toutefois, en partie tout au moins, avec la question de la qualité pour recourir de l'ACI, qui va être

abordée ci-dessous (cons. 3). 3.

a) De manière générale, la qualité pour recourir au Tribunal administratif est régie par l'art. 37 LJPA. Cette disposition définit, à l'alinéa 1, la légitimation des personnes physiques ou morales qui se trouvent atteintes par la décision attaquée dans des intérêts dignes de protection; elle ne règle pas, en revanche, la question du recours des autorités. L'art. 37 al. 2 let. a LJPA réserve par ailleurs les dispositions des lois spéciales légitimant d'autres personnes ou autorités à recourir. Selon la jurisprudence du Tribunal administratif, les autorités n'ont dès lors qualité pour recourir qu'en présence de règles légales particulières (TA, arrêt du 24 octobre 1995, AC 95/0193; arrêt du 31 mars 2000, FI 97/0127). Au demeurant, cette jurisprudence est pleinement en accord avec les solutions découlant de la jurisprudence du Tribunal fédéral et celles préconisées par la doctrine (v. à cet égard Pierre Moor, *Droit administratif* II 424 et réf. citées). Il reste que les dispositions légales y relatives, comme d'autres, sont sujettes à interprétation. b) En l'occurrence, quand bien même l'art. 46 LMSD ne traite que du cas des décisions de clôture d'inventaire, force est d'admettre que le préposé aux impôts bénéficie de la qualité pour former une réclamation auprès de l'Administration cantonale des impôts tant contre les décisions de clôture d'inventaire que contre d'éventuels refus de suivre prononcés par le juge de paix (v. ci-dessus cons. 1c et 2a). c) La question de la légitimation à recourir de l'ACI se pose pour le surplus avec acuité. aa) L'ACI, en sa qualité d'autorité hiérarchique supérieure, a la faculté de donner des instructions au préposé aux impôts; elle pourrait notamment le faire s'agissant de l'ouverture d'une succession importante. Dans une telle hypothèse, le préposé, s'il se heurtait à un refus de suivre du juge de paix, aurait assurément qualité pour former une réclamation. Cependant, sa réclamation devrait être traitée, non pas par l'ACI, mais directement comme un recours par le Tribunal administratif; c'est ce que la jurisprudence et la doctrine appellent le recours sautant (v. d'ailleurs à ce sujet art. 47 al. 2 PA, appliqué ici par analogie; v. à cet égard Pierre Moor, *op. cit.*, p. 385). Il apparaît en effet superfétatoire de saisir une autorité de recours intermédiaire qui aurait déjà, dans une plus ou moins large mesure, fait connaître sa position sur le point à trancher. On parvient à cet égard à la même solution en application du principe général de l'économie de la procédure. Sur la base de ce dernier le Tribunal fédéral est notamment entré en matière à plusieurs reprises sur des recours de droit public formés contre des décisions d'autorités de première instance rendues en exécution d'arrêts de renvoi de l'autorité de recours cantonale; il eût en effet été inutile que cette dernière statue à nouveau - dans le cadre d'un recours intermédiaire - alors même qu'elle avait déjà approuvé par avance, par le biais d'instructions contenues dans l'arrêt de renvoi, le contenu de la décision à rendre par l'autorité inférieure (ATF 106 Ia 236 cons. 4; 93 I 453; 86 I 39; v. également ATF non publié du 2 août 1993, 1P.203/1993, en la cause P. c/TA VD et Syndicat AR 31 de Concise). A titre de comparaison, on remarquera que la circulaire du 1er janvier 1984 sur l'établissement de l'inventaire de la succession en vue de l'impôt fédéral direct précise que, lorsque le droit cantonal a délégué à une autorité spécialisée l'établissement de l'inventaire, cela ne doit pas empêcher l'administration fiscale cantonale de prendre part à la procédure d'inventaire et d'y formuler des réquisitions, notamment dans les successions importantes (let. A III de cette circulaire). Or, l'administration cantonale de l'impôt fédéral direct bénéficie, à teneur de l'art. 141 al. 1 LIFD de la qualité pour former un recours devant la Commission cantonale de recours contre toute décision de taxation (en d'autres termes, l'administration cantonale de l'impôt fédéral direct peut saisir directement le Tribunal administratif - sans avoir à passer par la voie de la réclamation - pour contester des décisions émanant des autorités de taxation -; cette solution doit valoir également lorsque certaines tâches particulières sont

déléguées à d'autres autorités, comme en l'espèce au juge de paix) ou décision sur réclamation de l'autorité de taxation. A vues humaines, cette disposition permettrait donc à l'ACI, en sa qualité d'administration cantonale de l'impôt fédéral direct, de former un recours en matière d'inventaire fondé sur les art. 154 ss LIFD (sur le fond, elle pourrait sans doute se prévaloir de l'art. 159 al. 1 LIFD pour justifier sa demande d'inventaire; elle ne l'a cependant pas fait - c'est à tout le moins le constat qu'il y a lieu de faire en l'état du dossier). On peut, il est vrai, s'interroger sur la coordination des procédures d'inventaire fiscal, fondées sur la LIFD, la LI et encore la LMSD; il semble toutefois qu'une seule et même procédure d'inventaire doive servir à l'application de l'ensemble de ces dispositions fiscales (v. à ce propos Jean-Marc Rivier, op. cit., p. 530 ss, qui cite l'ensemble de ces règles lorsqu'il traite de l'impôt sur les successions). bb) Il n'apparaît guère douteux que l'ACI pouvait, notamment à la lumière de la circulaire de l'AFC précitée, s'intéresser à la succession ici litigieuse, vu son importance; il n'est pas non plus contestable qu'elle avait la faculté d'adresser au préposé aux impôts des instructions à ce sujet. En l'espèce, elle est allée plus loin, en s'adressant directement au juge de paix du cercle de X. \_\_\_\_\_, lequel n'a pas considéré cette démarche comme irrecevable, mais l'a au contraire traitée en retenant que la succession ne s'était pas ouverte dans le canton de Vaud, ce qui impliquait le droit d'imposer du canton de Genève. Face à un tel refus de statuer, il était admissible pour l'ACI d'assumer la même position procédurale que le préposé, tant pour le dépôt de la demande d'inventaire, au sens de l'art. 41 al. 1 LMSD, que pour la contestation du refus de procéder de l'office, dite contestation ne pouvant consister - par analogie avec le régime du recours sautant - que dans un recours direct au Tribunal administratif. Il serait pour le moins artificiel de considérer que seule une réclamation du préposé lui-même - fût-ce sur la base d'instructions reçues de l'ACI - pouvait être considérée comme recevable et être traitée comme recours. cc) Il découle de ce qui précède que l'ACI, en assumant la position procédurale du préposé aux impôts (lequel dispose de la légitimation active pour le dépôt d'une réclamation, devenant un recours sautant au Tribunal administratif), a saisi valablement l'autorité de céans, ce d'ailleurs en temps utile. 4.

a) Dans un arrêt hoirs Xydias c/Etat de Vaud, du 27 janvier 1921 (JT 1922 III 2), la Chambre des recours du Tribunal cantonal a eu à connaître d'une affaire similaire à celle de la présente cause. Il s'agissait plus exactement d'un étranger, prétendument domicilié à Trieste, décédé dans le canton de Vaud. Le juge de paix compétent avait ordonné, sur demande de l'autorité fiscale, l'établissement d'un inventaire successoral. Le Tribunal cantonal a rejeté le recours formé par les héritiers, au motif qu'il s'agissait d'une procédure provisoire et qu'il n'y avait pas lieu de la suspendre jusqu'à droit connu sur le point de savoir si le canton de Vaud était fondé ou non à réclamer un impôt sur les successions. Quand bien même il s'agit-là d'une jurisprudence ancienne, rien n'indique qu'elle doive être abandonnée. Elle repose sur la distinction à opérer entre la procédure d'inventaire, qui permet d'instruire les faits nécessaires à l'établissement de la taxation, de la procédure de taxation elle-même ou celle relative à une décision d'assujettissement. Il convient en particulier d'autoriser le fisc à sauvegarder ses droits dans la procédure conservatoire d'inventaire, quand bien même la question de savoir à qui incombe la souveraineté fiscale ne serait pas encore tranchée. Au stade de la procédure conservatoire, la question de la compétence doit en effet être examinée *prima facie*, en se contentant d'une simple vraisemblance (dans ce sens, à propos des mesures provisionnelles, v. Poudret/Wurzburger/Haldy, op. cit., note ad art. 103 CPC).

b) Dans le cas d'espèce, le juge de paix disposait bien évidemment du pouvoir de vérifier - à titre incident - sa compétence *ratione loci*, avant de donner suite à la requête de l'autorité

fiscale; il ne pouvait toutefois le faire que sur la base des éléments du dossier, sans plus ample instruction. En outre, compte tenu du caractère conservatoire de son intervention, le juge de paix doit faire droit à la demande de l'autorité fiscale, à moins que l'existence dans le canton d'un for fiscal pour l'imposition de la succession concernée ne soit clairement exclue (dans ce sens JT 1922 III 2). Or, le dossier ne permettait pas une telle conclusion tranchée. Il paraît en effet établi que feu A. \_\_\_\_\_ a séjourné à Y. \_\_\_\_\_ pendant un peu moins de dix ans et que, durant cette période, un retour de sa part à Z. \_\_\_\_\_ était improbable. Cela étant, que l'on examine la question du dernier domicile sous l'angle exclusif des règles du droit civil (ATF 95 II 514) ou plutôt à la lumière de la jurisprudence relative à la notion de domicile fiscal (TA, arrêts du 18 décembre 1997, FI 97/0034 et du 26 novembre 1996, FI 95/0063; RDAF 1977, 110; l'art. 11 lit. b LMSD, respectivement la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de double imposition pour l'impôt sur les successions se réfèrent tous deux au lieu de l'ouverture de la succession, soit à l'art. 538 al. 1 CC, de sorte que la première approche - application de l'art. 23 CC - pourrait s'imposer; v. toutefois ATF cité à RDAF 1971, 293, qui écarte à tout le moins l'application de l'art. 24 CC), il apparaît à tout le moins envisageable de retenir avec une certaine vraisemblance l'existence d'un domicile de feu A. \_\_\_\_\_ à Y. \_\_\_\_\_ lors de son décès. Selon l'ATF 95 II précité en effet, lorsqu'une personne qui a besoin de soins est placée durablement dans une famille, elle y a son domicile; cette solution pourrait s'appliquer mutatis mutandis à la présente espèce et fonder un domicile dans le canton de Vaud. c) Il découle de ce qui précède que c'est à tort que le juge de paix intimé a exclu d'emblée, sur la base d'une appréciation nécessairement sommaire, la possibilité que la défunte se soit constitué un domicile dans le canton de Vaud, déterminant au moment de son décès. Le pourvoi doit dès lors être admis, la cause étant renvoyée au juge intimé afin qu'il procède à l'ouverture de la procédure d'inventaire fiscal conformément aux art. 41 ss LMSD. On observe encore que, aussi longtemps qu'aucune mesure d'instruction n'est ordonnée sous la menace d'une taxation d'office ou d'une amende, l'art. 127 al. 3 nCst (46 al. 2 aCst.) ne peut guère être violé; tel ne peut donc pas être le cas de l'ouverture de la procédure d'inventaire.

5. On observera encore ce qui suit, dans la perspective d'une poursuite éventuelle de la procédure. a) Au demeurant, la jurisprudence du Tribunal fédéral autorise l'autorité fiscale à rendre d'office, voire l'oblige à rendre sur demande des décisions préjudicielles d'assujettissement (v. à ce sujet Jean-Marc Rivier, *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, 2e éd. 1998, p. 163 s. et 168 et réf. citées). On ne voit pas de motif qui exclurait une telle solution en matière d'impôt sur les successions. Rien n'empêcherait dès lors l'autorité compétente de rendre une telle décision (susceptible de recours au Tribunal administratif ou, pour violation intercantonale du principe de l'interdiction de la double imposition, au Tribunal fédéral), pour autant qu'elle acquière la conviction que le canton de Vaud détient le droit d'imposer la succession de feu A. \_\_\_\_\_, soit que le dernier domicile de la défunte se trouvait sur son territoire. Une telle décision, au demeurant, serait de nature à éclaircir la situation procédurale dans le cas d'espèce; elle pourrait en particulier conduire à vider le conflit entre les souverainetés fiscales vaudoise et genevoise. b) On se souvient que le juge de paix n'a examiné la question de compétence, soit celle de l'existence d'un for fiscal vaudois, que prima facie et à titre préjudiciel. Aussi, dans l'éventualité d'une décision d'assujettissement de l'autorité fiscale, il s'agirait-là de toute manière d'un élément nouveau, de nature à permettre au préposé aux impôts de requérir du juge de paix du cercle de X. \_\_\_\_\_ un réexamen de la décision litigieuse.

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