

## **VD\_OMNI FI.2004.0027 vom 25. November 2004**

VD Tribunal cantonal, 2004-11-25, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2004.0027](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2004.0027)

FR: VD\_OMNI FI.2004.0027 du 25 novembre 2004

IT: VD\_OMNI FI.2004.0027 del 25 novembre 2004

### **Regeste**

Administration cantonale des impôts | Dans la mesure où, en droit civil, on admet que l'héritier appelé puisse répudier la succession avant l'ouverture de la substitution, l'acte par lequel celui-ci déclare renoncer à son expectative successorale est assimilable à un cas de non-ouverture de la substitution fidéicommissaire et entraîne l'application de l'art. 33 al. 2 LMSD.

### **Erwägungen**

#### **E. 4**

ancienne Cst. féd., 136 et 137 OJ; la lettre b de cette dernière disposition le dit d'ailleurs expressément s'agissant des nova reperta. Dans deux arrêts, dont celui du 2 novembre 1998, le Tribunal fédéral a cependant confirmé que ne pouvait requérir avec succès la révision d'une taxation entrée en force en matière d'impôt fédéral direct le contribuable à même de faire valoir ses griefs au cours de la procédure ordinaire et n'ayant pas fait preuve de la diligence que l'on pouvait attendre de lui (cf. StE 1999 B. 97.11 Nr. 18, cons. 6a; ATF 111 Ib 209 cons. 1). On notera enfin que l'art. 51 al. 2 LIHD et l'art. 147 al. 2 LIFD consacrent expressément la solution décrite ci-dessus (cf. à ce sujet, Hugo Casanova, *Änderungen rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide*, in *Archives* 61, 447 ss., spéc. pp. 450-451). Le Tribunal administratif a eu l'occasion de rappeler ce principe pour confirmer la forclusion de plusieurs contribuables qui ont agi par la voie de la révision à l'encontre de taxations entrées en force, notamment pour obtenir la déduction de primes au 3<sup>ème</sup> pilier A et B non revendiquées dans la déclaration (arrêt FI 1999/0073 du 12 avril 2000) ou de frais d'entretien non revendiqués dans la procédure de taxation (arrêt FI 1995/0012 du 5 décembre 1995). S'agissant du cas de révision similaire prévu par l'art. 54 al. 1 lit. c LMSD, il a débouté une hoirie qui demandait la révision d'un inventaire successoral et dont les membres avaient négligé de produire durant la procédure de réclamation ordinaire des documents susceptibles d'influer sur la valeur d'un actif (arrêt FI 2003/0097 du 21 janvier 2004); de même, il a débouté un contribuable n'ayant pas pris soin d'alléguer, ni durant la procédure de taxation du droit de mutation, ni durant la procédure de réclamation, que le bien-fonds transféré comportait une valeur inférieure, par exemple une valeur égale à celle du prix stipulé (arrêt FI 2002/0029 du 14 juin 2002; v. également, arrêt FI 1995/0046 du 13 juin 1996; v. en outre, à propos de l'art. 126 AIFD, deux arrêts du Tribunal fédéral publiés in StE 1984 97.11 n° 2 et in *Archives* 49, 206; v. enfin et surtout, Tribunal administratif, arrêt du 2 décembre 1994, FI 1993/0047, confirmé par ATF du 4 juin 1996, 2P.27/1995 : le contribuable n'avait pas revendiqué la totalité des intérêts hypothécaires dont il avait eu la charge, ce qui ressortait d'ailleurs des pièces jointes à sa déclaration; sa demande de révision, examinée au regard de l'art. 107 lit. aLI, n'en a pas moins été écartée).

b) Dans le cas d'espèce, deux motifs dirimants font obstacle à l'accueil de la

demande en révision et conduisent le tribunal à confirmer la décision du 4 mars 2004. aa) L'acte du 12 juillet 2003, par lequel Y. \_\_\_\_\_ a renoncé à la substitution, n'est pas constitutif d'un fait nouveau au sens de l'art. 54 al. 1 lit. c LMSD que la recourante aurait été empêchée sans sa faute de produire en procédure ordinaire. En effet, cet acte authentique a été établi postérieurement à la décision sur réclamation rendue par l'ACI le 23 juin 2003, mais avant le dépôt du recours au Tribunal administratif le 17 juillet 2003. Il a du reste déjà été invoqué par la recourante à l'appui de son pourvoi (mémoire de recours, chiffre 12, pièce 9) pour revendiquer l'application in casu de l'art. 13 LMSD et, partant, du barème de l'impôt dû par le conjoint survivant, voire de l'art. 33 al. 2 LMSD, disposition qui permet la restitution de l'impôt lorsque la substitution ne s'ouvre pas. bb) Il reste à se demander si la recourante aurait été fondée à invoquer les deux dispositions précitées et si l'acte précité était important au point d'influer sur la taxation. Quoi qu'il en soit, on ne saurait pour autant reprocher au tribunal de n'avoir pas tenu compte de la renonciation de Y. \_\_\_\_\_ à l'ouverture de la substitution. En effet, c'est en raison d'un manque de diligence imputable à la recourante, l'avance de frais requise n'ayant pas été effectuée, que le tribunal n'a pas été en mesure d'entrer en matière sur le recours. On se réfère sur ce point à la décision incidente du 24 septembre 2003, confirmée par ATF du 29 octobre 2003. Dès lors, la révision n'est pas non plus ouverte au sens de l'art. 54 al. 1 lit. a LMSD. 2. Cela étant, la recourante invoque, sur le plan matériel, l'art. 33 al. 2 LMSD ; comme on le verra ci-dessous, cette disposition spéciale conduit en effet, lorsque ses prémisses sont réalisées, à la reconsidération d'une précédente décision de taxation entrée en force. Or, on retire de la seconde décision attaquée que, pour l'autorité intimée, l'acte notarié du 12 juillet 2003 n'entrerait pas dans le champ d'application de cette disposition ; dès lors, dite autorité a confirmé le refus initial d'appliquer le taux ordinaire à l'imposition du patrimoine dévolu à X. \_\_\_\_\_ à la suite du décès de M. X. \_\_\_\_\_. a) L'applicabilité de l'art. 33 al. 2 LMSD dans le cas d'espèce dépend de la résolution de la question préjudicielle de savoir si et à quel moment l'appelé peut renoncer au bénéfice d'une clause de substitution fidéicommissaire en sa faveur; on rappelle en premier lieu le texte de l'art. 33 LMSD: "En cas de substitution fidéicommissaire, le montant net des biens dévolus au grevé est frappé de l'impôt le plus élevé calculé d'après le degré de parenté entre le disposant, d'une part, et l'appelé, d'autre part. Si la substitution ne s'ouvre pas, il est, le cas échéant, restitué avec intérêt un montant correspondant à la différence entre l'impôt payé et l'impôt calculé d'après le degré de parenté entre le disposant et le grevé. Le taux d'intérêt est fixé par le Conseil d'Etat." aa) L'art. 33 al. 1 LMSD conduit à n'imposer qu'une seule fois le patrimoine spécial à transférer, en amont (ou in anticipando), auprès de l'héritier grevé. L'appelé en revanche n'est pas imposé lorsque la substitution est ouverte; aucune solidarité dans le paiement de l'impôt n'est du reste prévue entre ce dernier et le grevé. La particularité réside dans l'imposition au taux applicable au degré de parenté entre le disposant et l'appelé, s'il est plus élevé que celui applicable à l'héritier grevé (v. arrêt FI 2003/0073 du 17 décembre 2003, frappé d'un recours de droit public au Tribunal fédéral). Le législateur vaudois présume ainsi que le patrimoine spécial sera de toute façon transmis lors de l'ouverture de la substitution. A défaut, lorsque la substitution ne s'ouvre pas, le montant correspondant à la différence entre l'impôt qui aurait dû être supporté par un héritier lors d'une dévolution ordinaire, sans clause de substitution, et celui payé par le grevé est restitué à ce dernier avec intérêt. Dès lors, la mise en œuvre de cette disposition présuppose que la substitution ne soit pas ouverte. On relèvera cependant que, dans un arrêt du 21 novembre 1974, publié in RDAF 1976, 47, la Commission cantonale de recours en matière d'impôt (ci-après: CCRI) a

admis que les appelés puissent réclamer la restitution de l'impôt - payé, par surcroît, par eux-mêmes en vertu d'une clause du pacte successoral - lorsque la majeure partie du patrimoine leur échappe, l'héritier grevé - l'épouse du de cujus - en ayant disposé purement et simplement; l'art. 33 al. 2 LMSD est donc applicable également dans les cas où la substitution, bien que formellement ouverte, a matériellement été vidée de son contenu. La recourante invoque cette règle dès lors que Y. \_\_\_\_\_, appelée, a d'ores et déjà déclaré renoncer à la substitution par acte notarié du 12 juillet 2003; elle entend démontrer par là que, la substitution ne s'ouvrant pas, le taux ordinaire doit être appliqué à l'imposition de la succession lui revenant. bb) La substitution fidéicommissaire entraîne deux fois successivement la dévolution d'une seule et même succession (v. ATF 95 II 519, cons. 3, réf. citées), Selon les règles du droit civil, elle s'ouvre, sauf disposition contraire, à la mort du grevé (art. 489 al. 1 CC). Au décès du de cujus, le grevé acquiert la succession, et donc la propriété de celle-ci, sous condition résolutoire et l'appelé, sous condition suspensive; dans les deux situations, la substitution constitue l'événement conditionnel (v., notamment, Jean Guinand/ Martin Stettler, Droit civil II, Successions, 2ème éd., Fribourg 1992, p. 92 nos 187-188; contra Piotet, réf. ci-dessous, pour lequel on ne saurait à proprement parler d'acquisition de la propriété sous un mode conditionnel). La substitution s'ouvre en faveur de l'appelé « lorsqu'il est vivant à l'échéance de la charge de restitution » (art. 492 al. 1 CC). Dès lors, l'appelé doit exister au moment fixé par le de cujus pour que la substitution s'ouvre ; s'il n'existe pas encore, la substitution devient caduque (v. Paul Piotet, Traité de droit privé suisse, IV, Fribourg 1975, p.102). En outre, en cas de prédécès de celui-ci, le patrimoine substitué est, sauf disposition contraire, dévolu au grevé (art. 492 al. 2 CC). Il en est de même lorsque l'appelé existe ou peut exister, mais que l'événement dont dépend l'ouverture de la substitution ne peut plus se produire (Piotet, *ibid.*). La succession est définitivement acquise aux héritiers du grevé, ou au grevé lui-même, dès le moment où, pour une cause quelconque, la dévolution ne peut plus s'accomplir en faveur de l'appelé (art. 489 al. 3 CC). C'est donc seulement à l'ouverture de la substitution que l'appelé devient héritier effectif et qu'il acquiert à titre universel le patrimoine spécial (cf. Piotet, p. 102). En revanche, l'appelé ne dispose, depuis le décès du de cujus et jusqu'à l'ouverture de la substitution, que d'une simple expectative de restitution du patrimoine spécial par le grevé (« Anwartschaft » ; *ibid.* ; v., du même auteur, Transferts de propriété, expectatives réelles et substitutions fidéicommissaires, Berne 1992, pp. 172-173; cf. ég. Paul Eitel, Die Anwartschaft des Nacherben, Inauguraldiss., Bern 1991, not., p. 225 et ss). Comme celle d'un héritier ordinaire avant le décès du de cujus, l'expectative de l'appelé n'est pas transmissible à cause de mort, puisque le grevé, respectivement ses héritiers profitent du décès de l'appelé avant l'ouverture de la substitution (v. Piotet, traité, p. 103). Comme tout héritier, l'appelé n'acquiert définitivement que s'il a accepté ou n'a pas répudié la succession. La répudiation de l'appelé, qui entraîne la caducité de la substitution a pour conséquence, vu l'art. 489 al. 3 CC, que le patrimoine spécial revient au grevé, respectivement aux héritiers de celui-ci (v. Alfred Escher/ Arnold Escher, Zürcher Kommentar, III/1, Zürich 1959, ad art. 489 CC, n° 6). Selon la doctrine dominante, le délai dans lequel l'appelé peut répudier expire trois mois après l'ouverture de la substitution; on en retire que la répudiation serait en revanche exclue ou à tout le moins inefficace avant cette ouverture (v. Piotet, traité, p. 103 ; contra cependant Peter Tuor, Berner Kommentar, Das Erbrecht, 1.Abteilung, Bern 1964, ad art. 566 CO, n° 1). La renonciation de l'appelé, qui est un cas de répudiation de la succession, présupposerait donc que la substitution ait, préalablement, été ouverte. Piotet (*ibid.*), qui admet la répudiation de l'appelé avant l'ouverture de la substitution, se

demande toutefois s'il n'y a pas en la matière une lacune de la loi ; il préconise au juge civil de faire acte de législateur et de s'inspirer de la solution du code civil allemand, soit le paragraphe 2142 al. 1 BGB, dont on retire que l'appelé peut répudier la succession dès le décès du disposant. On relève du reste sur ce dernier point que les auteurs du Code civil, qui considéraient déjà la substitution fidéicommissaire comme une institution de peu d'importance pratique et prête à tomber en désuétude, ont limité la réglementation de cette institution au plus sommaire, estimant qu'on pouvait s'appuyer sur la très riche réglementation allemande pour le surplus (v. Philippe Abravanel, Recherches sur la nature juridique de la substitution fidéicommissaire, thèse Lausanne 1954, p. 49, références citées). De l'avis du tribunal, il convient de préférer cette dernière solution. La question, on le voit, a pour l'essentiel trait au moment à partir duquel la répudiation est efficace. Si aucun auteur ne conteste sérieusement la possibilité pour l'appelé de renoncer à la clause de substitution en sa faveur en répudiant la succession, les avis divergent en revanche sur la possibilité pour celui-ci d'y renoncer avant l'ouverture de la substitution, alors qu'il ne dispose que d'une expectative successorale. Non sans intérêt, Piotet (op. cit., p. 104) constate, à supposer que la répudiation anticipée ne soit pas admissible à rigueur du droit civil, que sur le plan économique, la situation de l'appelé ayant déclaré qu'il renonçait à sa qualité d'héritier avant l'ouverture de la substitution ne serait pas différente ; l'appelé serait de toute façon obligé, en exécution de sa renonciation anticipée, de transférer le patrimoine spécial au grevé ou aux héritiers de celui-ci pour le cas où, se ravisant, il ne répudiait pas la succession à l'ouverture de la substitution. En réalité dans ce cas de figure, l'appelé, lorsqu'il répudie une succession avant l'ouverture de la substitution, ne fait que renoncer à une expectative successorale future, soit à un droit non encore acquis (à l'image au demeurant du conjoint qui, sous l'ancien droit matrimonial de l'union des biens, pouvait renoncer valablement à sa part au bénéfice de l'union conjugale dans le cadre de l'art. 214 al. 3 aCC ; v. sur ce point, ATF 102 II 313, cons. 4a). Quoi qu'il en soit de la résolution de cette question délicate sur le plan civil, force est de constater que l'hypothèse dans laquelle l'appelé renonce à son expectative successorale a pour conséquence de rendre caduque, à tout le moins sur le plan matériel, l'ouverture de la substitution (art. 489 al. 3 CC). cc) De ce qui précède, on retire que Y.\_\_\_\_\_ n'était nullement tenue d'attendre l'ouverture de la substitution, soit en l'occurrence le décès d'X.\_\_\_\_\_, pour renoncer à la dévolution du patrimoine spécial que cette dernière avait la charge, par disposition testamentaire, de lui transmettre. En droit civil, l'acte notarié du 12 juillet 2003 produit dès lors tous ses effets, dont le principal est la caducité de l'ouverture de la substitution fidéicommissaire, ce au bénéfice d'X.\_\_\_\_\_ et de ses héritiers. b) Sur le plan fiscal, deux constatations majeures doivent être faites. Tout d'abord, il est certain que la substitution ne s'ouvrira pas ; dès lors, on ne voit pas ce qui ferait obstacle à l'applicabilité de l'art. 33 al. 2 LMSD en l'occurrence. Contrairement à l'opinion de l'autorité intimée, le tribunal est d'avis que le champ d'application de cette disposition s'étend à tous les cas de figure où la substitution n'est pas ouverte. Il y a d'autant moins de raisons de refuser ici la mise en œuvre de cette disposition, alors qu'elle a été appliquée par le passé dans une situation où la substitution avait été ouverte mais vidée de son contenu (v. RDAF 1976, 47, cité plus haut). En outre, la situation de la recourante, ensuite de la renonciation de l'appelée, ne se distingue désormais plus de celle du conjoint survivant qui hérite des biens de feu son époux. Comme la charge dont le patrimoine était grevé par disposition testamentaire a été levée, rien ne s'oppose à ce que le taux d'imposition ordinaire résultant du barème annexé à la LMSD (lit. a) soit appliqué. c) C'est à tort enfin que l'autorité intimée considère, à titre subsidiaire, que les conditions de

l'évasion fiscale sont réunies dans le cas d'espèce. Elle perd tout d'abord de vue que le renonçant in casu, Y. \_\_\_\_\_, n'est pas le contribuable, à savoir X. \_\_\_\_\_, auquel on doit pouvoir imputer une opération constitutive d'abus de droit, donc d'évasion fiscale (v. Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2<sup>ème</sup> éd., Lausanne 1988, p. 106). En deuxième lieu, il est hâtif de qualifier d'insolite la renonciation de Y. \_\_\_\_\_ à la dévolution future du patrimoine spécial. La recourante rappelle dans ses écritures complémentaires que le chiffre 4 du testament de feu M. X. \_\_\_\_\_ l'obligeait, en cas d'acceptation de la substitution, à régler les impôts dus pour la succession (situation voisine de celle connue de la CCRI dans l'arrêt du 21 novembre 1974, précité) ; on peut comprendre, dans ces conditions, qu'elle ait préféré renoncé purement et simplement. Par ailleurs, il n'est pas certain que cette renonciation se traduise par une économie d'impôts ; supposé en effet que Y. \_\_\_\_\_ hérite des biens de sa grande tante X. \_\_\_\_\_, y compris le patrimoine spécial que cette dernière initialement devait transférer à sa petite nièce, il s'ensuivra une nouvelle dévolution successorale, génératrice de nouveaux droits de succession. 3. Les considérants qui précèdent conduisent en conséquence le tribunal à rejeter le recours dirigé contre la décision sur réclamation du 4 mars 2004, laquelle sera confirmée. En revanche, le recours, en tant qu'il est dirigé contre la décision sur réclamation du 25 août 2004, sera admis ; dite décision sera annulée et le dossier renvoyé à l'autorité intimée pour notification d'une nouvelle décision dans le sens du considérant 2b ci-dessus et d'un nouveau bordereau d'impôt. Le présent arrêt sera rendu sans frais. En outre, des dépens seront alloués à la recourante ; ceux-ci seront toutefois limités à l'intervention de son conseil dans le cadre du recours contre la décision sur réclamation du 25 août 2004.

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