

VD_OMNI FI.2004.0100 vom 16. Dezember 2004

VD Tribunal cantonal, 2004-12-16, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2004.0100

FR: VD_OMNI FI.2004.0100 du 16 décembre 2004

IT: VD_OMNI FI.2004.0100 del 16 dicembre 2004

Regeste

Administration cantonale des impôts, Municipalité de Pully | Ressortissant hongrois qui, âgé de près de 90 ans, quitte son pays en 2000 pour rejoindre sa fille et son beau-fils, lesquels vivent à Pully depuis de nombreuses années, avant de décéder fin 2003. Confirmation de ce que son domicile fiscal était bien à Pully où se situait le centre de ses intérêts vitaux dès la période de taxation 2001-2002.

Erwägungen

E. 2

LHID; or, ces deux dispositions contiennent une définition du domicile propre au droit fiscal, laquelle doit être distinguée de celle issue des articles 23 et ss CC. Cela dit, dans la plupart des cas, ces deux notions coïncident, la manifestation extérieure de la volonté du contribuable permet de déterminer où celui-ci a l'intention de s'établir de façon durable (v. Jean-Marc Rivier, L'assujettissement à l'impôt des personnes physiques, in Archives de droit fiscal 61, p. 283 et ss, not. 284; Ernst Höhn/ Peter Mäusli, Interkantonales Steuerrecht, 4. Auflage, Bern/Stuttgart/Wien 2000, § 7, Nr. 8, pp. 81-82). Dès lors, la notion de domicile développée par la jurisprudence à partir du droit civil demeure valable (v. arrêt FI 1995/0063 du 26 novembre 1996). Il convient ainsi de se référer en premier lieu à la notion civile du domicile, avant d'examiner dans un deuxième temps les particularités du droit fiscal. On rappellera qu'à teneur de l'art. 23 al. 1 CC, le domicile de toute personne « est au lieu où elle réside avec l'intention de s'y établir » ; cette notion de domicile volontaire est composée de deux éléments: d'une part, subjectivement, la volonté de rester dans un endroit de façon durable et, d'autre part, objectivement, la manifestation de cette volonté par une résidence effective dans ce lieu (cf. notamment, sur ce point, Peter Tuor/ Bernhard Schnyder/ Jörg Schmid, Das schweizerische Zivilgesetzbuch, 11. Auflage, Zürich 1995, p. 84; Henri Deschenaux/ Paul-Henri Steinauer, Personnes physiques et tutelles, 4ème édition, Berne 2001, n° 371, p. 115). Le domicile volontaire implique en outre que l'intéressé a effectivement l'intention de se fixer au lieu de sa résidence; cette intention doit être reconnaissable pour les tiers et au surplus, ressortir de circonstances extérieures objectives (v. Daniel Staehelin, in Basler Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Schweizerisches Zivilgesetzbuch I, 2ème éd., Bâle/Genève/Munich 2002, ad art. 23, Nr. 5, p. 223). Cette intention doit impliquer la volonté manifestée de faire d'un lieu déterminé le centre de ses activités et de ses intérêts vitaux (« Mittelpunkt der Lebenbeziehungen » dans la doctrine germanophone); rien toutefois n'empêche de se constituer un domicile pour une durée d'emblée limitée (Deschenaux/Steinauer, n° 377). bb) Le droit fiscal diffère cependant du droit civil en ce que les circonstances réelles, économiques et personnelles ont plus d'importance que les indices formels ou juridiques (v. Walter Ryser/ Bernard Rolli, Précis de droit fiscal suisse, Berne 1994, p. 26; Oberson, op. cit., § 6 nos 3/4, pp. 59-60).

Ainsi, il est nécessaire que ces circonstances puissent être objectivement constatées; les liens d'un contribuable avec l'endroit qu'il allègue être son domicile ne sauraient avoir un simple caractère affectif (ATF du 31 mars 1965, in Archives 35, 254 cons. 2). De même, les annonces faites aux autorités de contrôle des habitants et le dépôt des papiers de légitimation ne sont pas déterminants, dans la mesure où ils ne constituent que de simples indices (ATF 115 la 212, cons. 3; 108 la 252, cons. 5). Pour que l'on considère en effet le lieu de résidence d'un contribuable comme son domicile fiscal, l'intéressé doit avoir l'intention de s'y fixer pour une certaine durée; la doctrine et la jurisprudence ajoutant que le domicile fiscal est l'endroit où se trouve le centre de ses intérêts vitaux (v. Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 2ème éd., Lausanne 1998, p. 312; Archives de droit fiscal 41, p. 136 et ss, not. 141; TA, arrêts FI 1997/0010 du 28 décembre 1998; 1995/0063, déjà cité; 1991/0037 du 26 novembre 1996). La seule volonté de la personne de résider en un lieu déterminé n'est toutefois pas décisive pour établir le domicile fiscal; selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, seules comptent les circonstances, reconnaissables pour les tiers, permettant de déduire son intention (v. ATF 123 I 289; 113 Ia 466; 97 II 3). On doit retenir que, dans le doute, l'autorité fiscale doit rechercher quel est le lieu avec lequel le contribuable a les liens personnels et sociaux les plus étroits, c'est-à-dire où se situe le centre de gravité de ses attaches (Ryser/Rolli, *ibid.*). Sont à cet égard déterminantes les relations personnelles du contribuable, le genre d'activité, le but du séjour, les relations sociales ainsi que les retours réguliers auprès de la famille (v. Archives de droit fiscal 54, 229; en matière de double imposition intercantonale, ATF 108 Ia 252, cons. 4). De même, le lieu où la personne assujettie a le centre de ses intérêts personnels se détermine en fonction de l'ensemble des circonstances objectives et non en fonction des déclarations de cette personne; il n'est pas possible, rappelle le Tribunal fédéral, de choisir un domicile fiscal (v. ATF 125 I 458, déjà cité, cons. 2b in fine; 125 I 54, cons. 2a; 123 I 289, cons. 2b). Pour que l'on considère le lieu de résidence d'un contribuable comme son domicile fiscal, l'intéressé doit avoir l'intention de s'y fixer pour une certaine durée; la doctrine et la jurisprudence ajoutent que le domicile fiscal est l'endroit où se trouve le centre de ses intérêts vitaux (v. Rivier, *op. cit.*, p. 312; Archives de droit fiscal 41, p. 136 et ss, not. 141; TA, arrêts FI 2000/0020 du 29 octobre 2001 ; FI 1997/0010 du 28 décembre 1998; FI 1995/063, déjà cité; FI 1991/0037 du 26 novembre 1996). c) Dans le cas d'espèce, il n'est pas contestable que Z. _____, qui a pratiquement vécu nonante ans en Hongrie, ait été, affectivement à tout le moins, attaché à son pays dans lequel il repose désormais ; cela n'est toutefois pas déterminant. Il importe en effet de définir quel est, de A. _____ ou de Y. _____, le lieu qui, à compter d'octobre 2000, constituait objectivement le centre de ses intérêts vitaux. aa) Dans sa correspondance du 30 avril 2004 à l'autorité fiscale, M. X. _____ explique que son beau-père n'était qu'en visite prolongée à Y. _____, pour des raisons de santé, de sorte que son domicile principal est demeuré en Hongrie. Il soutient ainsi que Z. _____ a résidé en Suisse et dans le canton de façon temporaire, uniquement pour y recevoir des soins, circonstance qui, à teneur de l'art. 3 al. 4 LI, n'est en effet pas constitutive d'un domicile fiscal. Les explications de M. X. _____, outre le fait qu'elles ne sont pas établies, contredisent cependant le contenu et la portée de la lettre que Z. _____ a lui-même adressé aux autorités communales et vaudoises le 20 juin 2001. Au surplus, ce dernier ne résidait pas dans le canton uniquement pour y recevoir des soins, de sorte que le débat n'a de toute façon pas trait ici à l'art. 3 al. 4 LI. bb) En 2000, Z. _____ était une personne devenue âgée qui, par surcroît, vivait seul à A. _____ et n'avait plus de famille proche en Hongrie ; en effet, après avoir perdu son

épouse, son fils aîné, resté au pays, est décédé à son tour. Or, Z. _____ disposait de sa pleine capacité de discernement ; le contraire n'est du reste pas allégué. Il était donc en mesure de déterminer lui-même le lieu où il comptait s'établir. Comme il l'a lui-même indiqué sans aucune ambiguïté dans sa correspondance du 20 juin 2001, Z. _____ souhaitait finir ses jours auprès de la seule famille qu'il lui restait, à savoir sa fille, son gendre et ses petits-enfants. Il en a du reste tiré les conséquences puisqu'il a requis des autorités cantonales qu'elles lui délivrent un permis de séjour à cet effet, s'engageant lui-même « à ce que (son) centre d'intérêt unique devienne la Suisse » . Certes, Z. _____ ne parlait ni n'écrivait le français - ce qui n'est de toute façon pas déterminant - ; on ose toutefois imaginer que ses proches lui ont traduit cette phrase dans sa langue maternelle, avant qu'il ne signe cette correspondance, laquelle apparaît comme le reflet sa volonté de s'établir durablement dans notre pays jusqu'à son décès. Il n'est sans doute pas exclu qu'il serait demeuré au pays si ses proches n'habitaient pas l'étranger; on peut également imaginer qu'il aurait pu demeurer en Hongrie en se faisant admettre dans un établissement pour personnes âgées, ses moyens le lui permettant au demeurant. Il se trouve cependant que ses proches avaient emménagé à Y. _____ depuis de nombreuses années ; il a donc choisi de les rejoindre pour y finir ses jours. Du reste, il n'est même pas allégué que Z. _____ ait conservé une résidence dans son pays natal. cc) Dans ces conditions, force est de retenir que Z. _____ a fait de Y. _____ le centre de ses intérêts vitaux à compter d'octobre 2000. Il est ainsi démontré que Z. _____ était domicilié en Suisse et à Y. _____, conformément aux articles 3 al. 2 LIHD et 3 al. 2 LI, depuis octobre 2000. Vu l'art. 4 al. 2 lit. a CDI-Hongrie, Z. _____ doit également être considéré comme résidant en Suisse. C'est donc à juste titre qu'il a été assujéti de façon illimitée, à compter de la période 2001-2002 (années de calcul 1999-2000), aux impôts directs cantonaux et communaux. La décision attaquée sera par conséquent confirmée. II. Recours relatif à la décision de révision en matière d'impôt sur les successions 2. L'autorité intimée a également tiré de ce qui précède des conséquences pour l'imposition dans le canton de la succession de Z. _____ (deuxième décision du 18 août 2004, confirmée par décision sur réclamation du 11 octobre 2004). a) On constate au préalable que l'ACI, estimant que les conditions permettant la révision étaient réunies, est revenue sur la décision de l'office d'impôt du 8 juin 2004, laquelle constatait que la succession de Z. _____ n'était pas imposable en Suisse. L'autorité intimée invoque l'art. 57 LMSD dont l'alinéa 1er, première phrase, permet à l'autorité de taxation de réviser la taxation définitive « (...) dans les trois mois dès la découverte du motif de révision, mais au plus tard dans les dix ans dès la communication de la décision, lorsqu'elle découvre des faits nouveaux importants ou des preuves qu'elle n'avait pu invoquer dans la procédure de taxation, de réclamation ou de recours » . Selon la jurisprudence du Tribunal administratif relative à l'art. 109 al. 1 aLI - disposition dont la teneur est similaire à l'art. 57 al. 1 LMSD - (arrêts FI 1993/0100, du 28 octobre 1994 et FI 1993/0101, du 15 mars 1995), cette règle exige seulement que la procédure de révision soit entamée dans le délai de trois mois dès la découverte du motif de révision, mais non pas que la décision arrêtant la taxation révisée soit prise à cette échéance. aa) Ce motif de révision est admissible pour autant que l'autorité n'ait pas été en mesure, en faisant preuve de l'attention que l'on pouvait exiger d'elle compte tenu des circonstances, de faire valoir les faits nouveaux déjà auparavant dans la procédure de taxation, de réclamation ou de recours (de manière générale, cf. les articles 136, notamment lit. d, et 137, notamment lit. b, OJF et, sur cette question, Jean-François Poudret, Commentaire de la loi fédérale d'organisation judiciaire, Berne 1992, vol. V, ad art. 136 n° 5, p. 17 et ss, 137 nos 2.2 et 2.3,

p. 26 et ss; références citées; v. aussi, Pierre Moor, *Droit administratif*, II, Berne 1991, n° 2.4.4.1; Blaise Knapp, *Précis de droit administratif*, 4ème édition, Bâle et Francfort-sur-le-Main 1991 nos 1300 et ss). Sont considérés comme inconnus de l'autorité fiscale, les faits ou moyens de preuve qui ne ressortaient pas du dossier dont celle-ci disposait (cf. Hugo Casanova, *Le rappel d'impôt*, in RDAF 1999, p. 3 et ss, not. 11). Entre autres conditions, il faudrait par conséquent, pour que la voie de la révision soit ouverte, que l'autorité se soit fondée, dans sa première décision, sur des indications erronées du contribuable ou qu'elle ait, postérieurement à cette dernière, découvert des faits nouveaux concluants, qui se sont produits avant la décision entrée en force, et qu'elle ait été empêchée sans sa faute, en ayant fait preuve de toute la diligence requise, de retenir dans sa décision. Les faits et preuves invoqués doivent être pertinents; selon Moor, ils le sont s'il y a lieu d'admettre qu'ils eussent amenés à une décision différente s'ils avaient été connus à temps (ibid., p. 230; v. en outre plus généralement sur cette question, Beerli-Bonorand, op. cit., pp. 96-97). bb) L'art. 109 LI, qui à cet égard doit être interprété en conformité avec l'art. 137 OJF, n'autorise la révision que si l'autorité n'a pu invoquer les faits dans la procédure ayant abouti à la décision de taxation définitive; cette impossibilité implique que l'autorité ait fait preuve en la circonstance de toute la diligence que l'on pouvait exiger de sa part (v. par comparaison, Poudret ad 137 OJF, nos 2.2.5 et 2.3.5). Dans plusieurs arrêts, le Tribunal administratif, rappelant ce principe, a ainsi dénié le droit de l'autorité fiscale de revenir sur des taxations définitives, en particulier lorsqu'elle disposait déjà, durant la procédure de taxation, de tous les éléments nécessaires pour apprécier la situation du contribuable (v. FI 1999/0073 du 12 avril 2000 ; FI 1996/0053 du 15 octobre 1997, publié in StR/RF 1999, p. 204, cons. 5b; FI 1996/0022 du 19 mars 1997, cons. 2b/bb; 1996/0057 du 5 novembre 1996, cons. 5b). Cela étant, le contribuable n'est pas pour autant affranchi de son obligation d'information à l'égard des autorités fiscales; il ne saurait en particulier résister valablement à la révision d'une décision définitive par l'autorité de taxation en soutenant que le fait concluant invoqué par celle-ci a déjà été porté durant la procédure à la connaissance d'une autre autorité. (dans ce sens, v. StE 1986 ZH B 97.41 no 3; v. aussi StE 1994 ZH B 97.41 no 7 et SO B 97.41 no 6, ainsi que les références citées). Dans l'arrêt FI 1996/0053 précité, le Tribunal administratif a ainsi écarté le moyen invoqué par le contribuable, personne physique, lequel objectait à la demande de révision de la commission d'impôt compétente le fait que le transfert de la fortune libre d'un fonds de prévoyance avait déjà été annoncé au Département de l'intérieur puis à la Section des personnes morales de l'ACI. cc) Or, il appert en l'occurrence que, lorsqu'il a rendu sa décision constatant le défaut d'assujettissement en Suisse de la succession de Z._____, l'office d'impôt, non seulement, ne disposait pas des éléments permettant de retenir que ce dernier était domicilié à Y._____ au moment de son décès, mais par surcroît, s'est fondée sur les déclarations erronées de la recourante, en se fiant notamment au contenu de la correspondance de M. X._____ du 30 avril 2001. La correspondance de Z._____ du 20 juin 2001 à l'attention des autorités communales et vaudoises était inconnue de l'autorité, la recourante s'étant bien gardée au demeurant de la produire à l'appui de ses explications. C'est seulement lorsque le SPOP, à la demande de l'ACI, a produit l'entier du dossier de Z._____, que les démarches de ce dernier, et notamment la correspondance en question, sont apparues à l'autorité. Il ne fait guère de doute que, si ces éléments avaient été portés à la connaissance de l'office d'impôt lorsqu'il a rendu sa décision le 8 juin 2004, la teneur de celle-ci eût été différente. Les conditions permettant la révision étaient donc réunies et c'est par conséquent à bon droit que l'autorité intimée a révisé cette décision, quelques jours à

peine après avoir pris connaissance des pièces ignorées de l'office d'impôt. b) S'agissant de la question de fond, on rappelle qu'à teneur de l'art. 11 lit. b LMSD, l'impôt est perçu sur l'acquisition par succession « de tous biens mobiliers compris dans une succession ouverte dans le canton, où qu'ils soient situés ». aa) La LMSD, à l'inverse de la LIFD, de la LHID et de la LI, ne contient pas une définition propre du domicile ; elle renvoie simplement à l'art. 538 al. 1 CC. Cette dernière disposition précise que la succession s'ouvre au dernier domicile du défunt, pour l'ensemble des biens. Par le dernier domicile du testateur, il faut entendre son domicile au moment de son décès ; cette notion se réfère aux articles 23 et ss CC (v. Ivo Schwander, in Basler Kommentar, Basel/Genève/München 2003, ad art. 538 CC, n° 7, p. 392). On renvoie donc très largement à ce qui a été exposé au considérant 1b/aa et bb, supra. Dans un ATF 2P.153/2000 du 16 mai 2001 (publié in RDAF 2001 II 521), rendu quant à lui en matière d'impôt sur les successions, le Tribunal fédéral a rappelé que la présomption instituée par l'art. 26 CC pouvait être renversée; il a ajouté que le séjour librement choisi dans un hospice pouvait, du point de vue fiscal, constituer un domicile seulement (ce faisant, le Tribunal fédéral paraît donner à l'élément subjectif - contrairement à ce qui prévaut usuellement en droit fiscal - un poids plus grand que le droit civil lui-même) lorsque l'intéressé a rompu toutes les relations avec son ancien domicile et qu'il manifestait par des mesures particulières son intention de s'établir de façon durable à son nouveau lieu de résidence, ainsi, par exemple, lorsqu'il déménage avec ses proches, fait venir ses meubles ou qu'il s'installe d'une autre manière pour un long séjour dont la fin dépend de circonstances indéterminées (cons. 4c, références citées ; v. en outre ATF 5C.16/2001 du 5 février 2001, déjà cité). A défaut, lorsqu'il ne manifeste pas l'intention de s'établir définitivement dans son nouveau lieu de résidence, le contribuable garde son domicile fiscal à son lieu d'habitation antérieur, lequel constitue le for successoral en cas de décès (v. arrêt de la CCRI du 9 novembre 1965, in RDAF 1966, 45). bb) Sur ce volet également, on constate que la correspondance de M. X. _____ du 30 avril 2004 et les explications contenues dans le recours sont en contradiction avec la déclaration de volonté exprimée par Z. _____ lui-même le 20 juin 2001. La recourante tend à démontrer que son père séjournait à titre temporaire chez elle, uniquement pour y recevoir des soins ; elle n'avance toutefois aucun argument susceptible de réfuter les déclarations de son propre père. Contrairement aux états de faits des arrêts cités sous aa) supra, Z. _____, on l'a vu, a clairement et sans ambiguïté, manifesté sa volonté de faire de la maison de Y. _____, son dernier domicile. Il n'est du reste même pas allégué qu'il ait conservé à A. _____ un logement. Dès lors, on retiendra, conformément à ce qui a été exposé ci-dessus au considérant 1c, que Z. _____ était bien domicilié à Y. _____, chez sa fille et son gendre, lorsqu'il est décédé le 29 décembre 2003. C'est ainsi en toute logique que sa succession, ouverte par la justice de paix du cercle de Y. _____, est imposable dans cette dernière localité et dans le canton, conformément à l'art. 11 lit. b LMSD. 3. Les considérants qui précèdent conduisent ainsi le tribunal à rejeter les deux recours et à confirmer les décisions attaquées. Deux émoluments d'arrêt seront mis à la charge de la recourante, celle-ci succombant sur les deux recours. Au surplus, il ne sera pas alloué de dépens.