

VD_OMNI FI.2013.0071 vom 17. April 2015

VD Tribunal cantonal, 2015-04-17, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2013.0071

FR: VD_OMNI FI.2013.0071 du 17 avril 2015

IT: VD_OMNI FI.2013.0071 del 17 aprile 2015

Regeste

A. X. _____/Administration cantonale des impôts | Le recourant, qui ne conteste pas le montant de l'impôt mis à sa charge en tant qu'héritier, critique uniquement l'imposition successorale de legs de biens immobiliers sis dans d'autres cantons. En tant qu'héritier, le recourant répond solidairement, avec ses cohéritiers, de l'impôt sur les successions. Il est également tenu de payer l'impôt sur les legs, à charge pour lui de se le faire rembourser par les légataires. En l'occurrence, la part d'impôt due par les légataires serait prélevée de la valeur du legs, de sorte que les héritiers n'auraient pas à craindre de devoir payer la part de l'impôt mise à leur charge. Il n'est dès lors pas certain que le recourant conserve un intérêt personnel à contester l'impôt dû par les autres héritiers et légataires, de nature à lui conférer la qualité pour recourir. Question laissée indécidée compte tenu de l'issue du recours et du fait que le recourant a expliqué représenter, en vertu d'une procuration, une des légataires. Recours au TF rejeté par arrêt du 17 avril 2015 (ATF 2C_139/2015).

Erwägungen

E. 1

Il convient en premier lieu d'examiner la qualité pour recourir d'A. X. _____. a) Aux termes de l'art. 75 let. a de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative (LPA-VD; RSV 173.36), applicable par renvoi de l'art. 99 LPA-VD, a qualité pour former un recours toute personne physique ou morale ayant pris part à la procédure devant l'autorité précédente ou ayant été privée de la possibilité de le faire, qui est atteinte par la décision attaquée et qui dispose d'un intérêt digne de protection à ce qu'elle soit annulée ou modifiée (let. a), ainsi que toute autre personne ou autorité qu'une loi autorise à recourir (let. b). Les principes développés au regard des art. 37 de l'ancienne loi du 18 décembre 1989 sur la juridiction et la procédure administrative (aLJPA), 103 let. a de l'ancienne loi fédérale du 16 décembre 1943 d'organisation judiciaire (aOJ) et 89 LTF s'appliquent donc toujours à l'art. 75 let. a LPA-VD (arrêts AC.2011.0310 du 5 octobre 2012 consid. 1a; AC.2012.0113 du 13 juillet 2012 consid. 1a; AC.2009.0029 du 28 janvier 2010 consid. 1, et les références citées). Constitue un intérêt digne de protection, tout intérêt pratique ou juridique à demander la modification ou l'annulation de la décision attaquée que peut faire valoir une personne atteinte par cette dernière. Le recourant doit être touché dans une mesure et avec une intensité plus grandes que la généralité des administrés et l'intérêt invoqué - qui n'est pas nécessairement un intérêt juridiquement protégé, mais qui peut être un intérêt de fait - doit se trouver avec l'objet de la contestation dans un rapport étroit, spécial et digne d'être pris en considération. Il faut donc que l'admission du recours procure au recourant un avantage, de nature économique, idéale ou matérielle (ATF 138 III 537 consid. 1.2.2 p. 539). Le recours d'un particulier formé dans l'intérêt général ou d'un tiers est en revanche irrecevable (ATF 138 V 292 consid. 4 p. 296; 137 IV 134 consid. 5.2.2 p. 138;

135 II 145 consid. 6.1 p. 150) . La qualité pour recourir d'un tiers, qui n'est pas le destinataire de la décision attaquée, ne peut être admise que de façon très limitée. Elle suppose que le tiers soit lui-même atteint de manière particulière par le prononcé litigieux (ATF 139 II 279 consid. 2.2 p. 282; 137 III 67 consid. 3.5 p. 74). b) Les arguments du recourant ont trait à l'imposition du legs reçu par M. N._____, qui n'a pas de lien de parenté avec feu B. X._____. Le recourant critique également, dans une moindre mesure, l'imposition des legs reçus par les petits-enfants de feu B. X._____. Il ne conteste en revanche pas le montant de l'impôt qu'il doit sur sa part successorale. On peut dès lors se demander s'il n'agit pas en réalité dans l'intérêt de tiers. Selon l'art. 18 de la loi du 27 février 1963 concernant le droit de mutation sur les transferts immobiliers et l'impôt sur les successions et donations (LMSD; RSV 648.11), l'impôt sur les successions est dû par les héritiers qui en répondent solidairement entre eux. Les héritiers sont tenus de payer l'impôt sur les legs, sauf à eux de se le faire restituer par les légataires (al. 1). L'art. 18 al. 3 LMSD précise que le légataire est solidairement responsable pour le paiement de l'impôt dû. L'arrêt FI.1994.0112 du 30 janvier 1996 admet la qualité pour agir du cohéritier contre la décision relative à l'impôt sur les successions, en rappelant que "les héritiers, légataires ou institués, sont à la foi contribuables et susceptibles d'être appelés en solidarité pour une part de l'impôt dépassant celle mise à leur charge; le principe de l'économie de la procédure exige alors d'admettre qu'un héritier a également la faculté, dans le cadre de la taxation, de contester l'impôt mis à charge des cohéritiers, cet aspect étant susceptible à tout le moins d'avoir des effets-réflexes sur le montant d'impôt qui pourrait finalement lui être réclamé" (consid. 1d/aa). Cet arrêt retient également que dans l'hypothèse où un héritier agit de manière séparée, les autres cohéritiers doivent être appelés à la procédure pour faire valoir leur droit d'être entendus (consid. 1d/bb). Le Tribunal administratif a en outre déjà jugé que l'un des héritiers a qualité pour agir seul dans le cadre d'une contestation touchant la fixation de l'impôt sur les successions, quand bien même ses cohéritiers renonceraient à le faire, considérant que le principe dit de l'"action commune", déduit de l'art. 653 al. 2 CC, n'est pas applicable au contentieux fiscal (arrêt FI.1994.0112 du 30 janvier 1996, consid. 1c). Le recourant étant un héritier légal du défunt, il est susceptible, en vertu de la solidarité instituée à l'art. 18 LMSD, de devoir s'acquitter de l'ensemble de l'impôt successoral, y compris l'impôt sur les legs. Il peut certes en obtenir le remboursement auprès du légataire, mais supporte le risque de son insolvabilité. Lors de l'audience, le recourant a expliqué qu'il représentait M. N._____, dont il a produit une procuration, ainsi que ses petits-enfants. Il a en revanche confirmé que l'hoirie n'avait pas souhaité contester l'imposition; elle a payé l'intégralité de l'impôt mis à la charge des héritiers et des légataires. En ce qui concerne la part d'impôt due par les légataires, elle serait prélevée sur la valeur du legs, de sorte qu'A. X._____ n'aurait pas à craindre de devoir payer solidairement la part de l'impôt mise à leur charge. Dans ses écritures, le recourant n'a en outre jamais indiqué qu'il agissait en qualité de représentant des légataires. Dans ces circonstances, on peut se demander s'il conserve un intérêt personnel à contester également l'impôt dû par les autres héritiers et légataires et dispose dès lors de la qualité pour recourir. Cette question peut toutefois demeurer indécise, compte tenu de l'issue du recours.

E. 2

Le recourant conteste l'imposition du legs, en tant qu'elle concerne un immeuble sis dans un autre canton – celui de Schwytz en l'occurrence. a) L'art. 11 al. 1 LMSD dispose que l'impôt est perçu sur l'acquisition par succession: d'immeubles ou de parts d'immeubles situés dans le canton, de droits réels grevant des immeubles situés dans le canton, quel que soit le lieu

d'ouverture de la succession (let. a); de tous biens mobiliers compris dans une succession ouverte dans le canton, où qu'ils soient situés (let. b). L'impôt se calcule d'après la valeur nette des biens dévolus à chaque souche héréditaire dans la première parentèle et à chaque héritier, légataire ou donataire dans les autres cas (art. 30 LMSD). Selon l'art. 34 al. 2 LMSD, lorsqu'une partie seulement de la succession est imposable dans le canton, l'impôt se calcule au taux applicable à la valeur nette totale des biens dévolus. b) Le principe de l'interdiction de la double imposition (art. 127 al. 3 Cst.) s'oppose à ce qu'un contribuable soit concrètement soumis, par deux ou plusieurs cantons, sur le même objet et pendant la même période à des impôts analogues (double imposition effective) ou à ce qu'un canton excède les limites de sa souveraineté fiscale et, violant des règles de conflit jurisprudentielles, prétende prélever un impôt dont la perception est de la seule compétence d'un autre canton (double imposition virtuelle) (ATF 137 I 145 consid. 2.1 p. 147; 134 I 303 consid. 2.1 p. 306 ss; 133 I 308 consid. 2.1 p. 311). En outre, en vertu de ce principe, un canton ne peut pas imposer plus lourdement un contribuable du fait qu'il est assujéti aux impôts dans un autre canton (ATF 134 I 303 consid. 2.1 p. 306 s. et les références citées). Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, les dévolutions de fortune ensuite d'une succession sont imposables au canton du dernier domicile du défunt, à l'exception des immeubles, imposables au lieu de leur situation (ATF 108 Ia 252 consid. 3 p. 254; 95 I 26 consid. 2 p. 29). Lorsque l'actif successoral se compose d'un immeuble situé dans un autre canton que celui du dernier domicile du défunt, le canton du domicile et celui du lieu de situation de l'immeuble sont autorisés à percevoir un impôt sur les successions. Cela suppose une répartition fiscale entre les différents cantons concernés, et par conséquent la détermination de quotes-parts (ATF 2P.314/2001 du 23 septembre 2003 consid. 3.1). Chaque canton concerné peut ainsi prétendre à une part proportionnelle de l'ensemble des actifs de la succession qui correspond aux actifs qui leur sont attribués. L'impôt est perçu sur les actifs nets; les dettes sont réparties proportionnellement aux actifs attribués à chaque canton (Xavier Oberson, *Droit fiscal suisse*, 4 e édition, 2012, p. 500, n°20; ATF 2P.314/2001 du 23 septembre 2003, consid. 3.1). Cette répartition est indépendante de la répartition stipulée par le de cujus dans le testament ou effectuée lors du partage (Oberson, *op. cit.*, p. 500, n°20; Archives 41 p. 348). Le canton du dernier domicile du défunt peut dès lors imposer la part successorale de chaque héritier en fonction de la part des actifs mobiliers nets par rapport aux actifs nets totaux; le canton du for immobilier a ainsi vocation à taxer chaque part successorale en fonction des actifs immobiliers nets par rapport aux actifs nets totaux (Daniel de Vries Reilingh, *La double imposition intercantonale*, 2 e édition, 2013, p. 344s., n°1184; Ernst Höhn/Peter Mäusli, *Interkantonaies Steuerrecht*, 4 e édition, 2000, p. 380, n°3). Les legs sont traités de la même façon, ce qui signifie que chaque canton peut imposer chaque legs en fonction de sa quote-part (aux actifs totaux), peu importe s'il s'agit d'un legs mobilier ou immobilier (de Vries Reilingh, *op. cit.*, p.345, n°1185; Peter Locher, *Einführung in das interkantonale Steuerrecht*, 3 e édition, 2009, p. 124; Höhn/Mäusli, *op. cit.*, p. 381, n°4; Bernhard Gelzer, *Die Nachlassbesteuerung im interkantonalen Verhältnis in der Schweiz unter Mitberücksichtigung der Besteuerungen des Vermächtnisnehmers*, in: *BJM* 1997 p. 225ss; ATF 2P.314/2001 du 23 septembre 2003 consid. 3.1; *Revue fiscale* 4/2010 p. 305). c) L'autorité intimée s'est conformée à ces règles de conflit, définies par le Tribunal fédéral dans sa jurisprudence en matière d'imposition intercantonale. Elle a en effet évalué l'ensemble des actifs successoraux, y compris les biens situés hors du canton (3'995'213,53 fr.), puis a défini un pourcentage, soit 82,61%, correspondant à la part que représentent les biens imposables dans le canton de Vaud, par

rapport à l'ensemble de la succession. L'autorité intimée a ensuite déduit de la valeur des actifs imposables dans le canton de Vaud (3'300'479,68 fr., correspondant à 82,61% de 3'995'213,53 fr.), une part proportionnelle des dettes de la succession (soit 257'509,70 fr.), obtenant ainsi une fortune nette imposable de 3'042'969,98 fr. Le recourant ne conteste pas les valeurs retenues par l'autorité intimée, notamment l'estimation des immeubles et des autres actifs. Peu importe dès lors que l'inventaire successoral, transmis par le notaire Olivier Thomas, n'ait pas été signé par les héritiers. Le recourant en conteste uniquement le contenu, dans la mesure où il ne répertorierait pas l'ensemble des actifs du de cujus. Cette problématique sort toutefois du cadre du litige. Il n'est en outre pas contesté que la légataire M. N. _____ reçoit un legs d'une valeur imposable de 309'044 fr., correspondant à la valeur fiscale, déduction faite du coefficient IFD (déterminé d'après la circulaire n° 22 de la Conférence suisse des impôts, du 21 novembre 2006), de l'immeuble sis à Schwytz. Ce montant peut être, au sens de la jurisprudence précitée, imposé auprès du légataire indépendamment du lieu où le bien légué se situe. Le légataire se trouve en effet dans une situation comparable à celle d'autres héritiers, même s'il se voit attribuer un bien spécifique, comme en l'occurrence un immeuble sis dans le canton de Schwytz. La solution adoptée par l'autorité intimée n'est ainsi pas contraire au principe de l'interdiction de la double imposition et permet au canton de Vaud d'imposer la valeur du legs jusqu'à concurrence d'un pourcentage de 82,61%, correspondant à la valeur des actifs situés dans le canton.

E. 2.2

p. 230). La loi s'interprète pour elle-même, c'est-à-dire selon sa lettre, son esprit et son but, ainsi que selon les valeurs sur lesquelles elle repose, conformément à la méthode téléologique. Le juge s'appuiera sur la ratio legis, qu'il déterminera non pas d'après ses propres conceptions subjectives, mais à la lumière des intentions du législateur. Le but de l'interprétation est de rendre une décision juste d'un point de vue objectif, compte tenu de la structure normative, et doit aboutir à un résultat satisfaisant fondé sur la ratio legis. Si la prise en compte d'éléments historiques n'est pas déterminante pour l'interprétation, cette dernière doit néanmoins s'appuyer en principe sur la volonté du législateur et sur les jugements de valeur qui la sous-tendent de manière reconnaissable, tant il est vrai que l'interprétation des normes légales selon leur finalité ne peut se justifier par elle-même, mais doit au contraire être déduite des intentions du législateur qu'il s'agit d'établir à l'aide des méthodes d'interprétation habituelles (ATF 138 V 17 consid. 4.2 p. 20, 23 consid. 3.4.1 p. 28; 137 V 1 consid. 5.1 p. 6/7, 369 consid. 4.4.3.2 p. 371, 434 consid.

E. 3

Reste dès lors à examiner si la pratique de l'autorité intimée repose sur une base légale suffisante. a) Les principes généraux régissant le régime fiscal, notamment la qualité de contribuable, l'objet de l'impôt et son mode de calcul, sont définis par la loi (art. 127 al. 1 Cst. et 167 Cst./VD). Le principe de la légalité de l'impôt constitue un droit dérivé directement de la Constitution; les impôts doivent dès lors reposer sur une base légale formelle, qui en détermine les traits essentiels; le législateur peut déléguer sa compétence, pour autant qu'il fixe lui-même le cercle des assujettis, l'objet de l'impôt et les bases de sa détermination (ATF 136 II 337 consid. 5.1 p. 348; 132 I 157 consid. 2.2 p. 159; 132 II 371 consid. 2.1 p. 374 et les arrêts cités). Le principe de la légalité recouvre deux aspects. Premièrement, la suprématie de la loi impose aux organes de l'Etat de se soumettre à l'ordre juridique et de n'exercer leur activité que dans le cadre tracé par la loi; cette exigence implique également que les normes d'un degré inférieur doivent être conformes à celles d'un

degré supérieur; secondement, la réserve de la loi exige que toute atteinte à la liberté ou à la propriété doit être fondée sur la loi. En droit fiscal, l'exigence de la densité normative (art. 127 al. 1 Cst.; ATF 132 II 562 consid. 3.1 p. 565) découle des principes généraux de la légalité, de la sécurité du droit et de l'égalité devant la loi. Elle n'est pas absolue, car on ne saurait imposer au législateur de renoncer à des notions générales, comportant une part nécessaire d'interprétation. Cela tient au caractère général et abstrait de la règle de droit et à la nécessité de réserver une certaine marge de manoeuvre aux autorités d'application de la norme. Le degré de précision requis ne se laisse pas définir abstraitement; il dépend de la diversité et de la complexité des situations à régler, du cercle des destinataires et de la gravité de l'atteinte aux droits des citoyens (ATF 131 II 13 consid. 6.5.1 p. 29, 271 consid. 6.1 p. 278; 129 I 161 consid. 2.2 p. 163, et les arrêts cités; arrêt FI.2004.0037 du 13 janvier 2006). b) Si le principe de la légalité interdit d'appliquer par analogie des normes fiscale à un état de fait voisin pour combler une lacune et parvenir à une imposition (Danielle Yersin, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2008, Remarques préliminaires n° 45), il n'empêche pas qu'en présence non d'une lacune, mais d'un texte peu clair ou ambigu, celui-ci puisse être interprété conformément aux règles générales d'interprétation des textes de loi, notamment en se fondant sur des analogies (cf. par exemple ATF 2C_598/2007 du 2 juillet 2008 consid. 2-5) et sur les interprétations historique ainsi que téléologique (cf., sur les diverses méthodes d'interprétation, ATF 134 I 184 consid. 5.1 p. 193; 133 IV 228 consid.

E. 3.2

p. 437, et les arrêts cités). c) Pour le recourant, la formulation de l'art. 11 LMSD exclurait le système des quotes-parts de la succession, tel que développé par le Tribunal fédéral dans sa jurisprudence en relation avec l'interdiction de la double imposition intercantonale. L'art. 11 LMSD, qui ne se réfère pas aux immeubles situés dans un autre canton, ne permettrait pas d'imposer, dans le canton de Vaud, le legs d'un immeuble situé dans un autre canton. L'art. 11 al. 1, let. a et b LMSD est ainsi formulé: " 1 L'impôt est perçu sur l'acquisition par succession: a. d'immeubles ou de parts d'immeubles situés dans le canton, de droits réels grevant des immeubles situés dans le canton, quel que soit le lieu d'ouverture de la succession; b. de tous les biens mobiliers compris dans une succession ouverte dans le canton, où qu'ils soient situés" d) D'un point de vue littéral, l'art. 11 al. 1 LMSD se réfère aux notions de biens mobiliers et d'immeubles. Le texte légal ne précise en revanche pas si ce sont les biens en tant que tels (qu'ils soient mobiliers ou immobiliers), qui sont soumis à l'impôt successoral, ou si l'objet de l'impôt doit être calculé sur la base de la valeur de ces biens, déterminée en proportion de l'ensemble des actifs nets du défunt. Le Tribunal fédéral a jugé, dans l'ATF 73 I 13 (traduit in: JdT 1947 I 599) que le partage du pouvoir fiscal doit se faire suivant la quote-part successorale de chaque héritier à la succession non partagée et non pas suivant la part qui lui est effectivement attribuée par la convention de partage (consid. 6). Il a relevé que, si l'imposition était fondée sur les parts de succession attribuées aux héritiers, ceux-ci pourraient, dans une certaine mesure, influencer le partage de l'imposition entre le canton de situation de l'immeuble et celui du dernier domicile du défunt. Dans un arrêt ultérieur non publié (ATF Rudolf c. Tessin et Bâle-Ville du 6 avril 1955, résumé in: RDAF 1957 p. 174), le Tribunal fédéral a précisé que les prétentions fiscales du canton où se trouve un immeuble et du canton du dernier domicile du défunt s'exercent sur toutes les parts héréditaires et sur tous les legs, proportionnellement aux droits de chacun de ces cantons à l'actif net total de la succession. Dès lors, chaque héritier et chaque légataire peut être imposé par le canton de situation de l'immeuble pour la partie

de sa propre part ou de son propre legs correspondant au rapport entre la valeur de l'immeuble et le montant total des actifs; la partie restante des parts héréditaires et des legs est imposable dans le canton du dernier domicile du défunt (RDAF 1957 p. 174; cf. également l'ATF du 23 décembre 1970, reproduit in: Archives 41 p. 341 ss). L'impôt étant calculé sur l'ensemble des actifs nets de la succession, il n'y a pas à distinguer la situation du légataire d'un immeuble, de celle d'un légataire de biens mobiliers ou d'un héritier. Sur la base de ce principe, la seule méthode d'imposition possible consiste à déterminer une quote-part correspondant, en proportion de l'ensemble des actifs de la masse successorale, à la partie des biens situés dans le canton de Vaud. La référence aux notions de biens mobiliers (art. 11 al. 1 let. b LMSD) et de biens immobiliers situés dans le canton de Vaud (art. 11 al. 1 let. a LMSD) ne peut se comprendre que dans le sens de la valeur que représentent ces biens par rapport à l'ensemble de la succession. On ne saurait en effet déduire de l'absence de mention des immeubles situés dans d'autres cantons à l'art. 11 LMSD, l'exclusion du système des quotes-parts défini par la jurisprudence du Tribunal fédéral, dans le cadre des règles de conflit visant à éviter une double imposition intercantonale. C'est à la lumière de cette jurisprudence que doit être lu l'art. 11 al. 1 LMSD, qui suffit pour donner une base légale à la décision attaquée. Une imposition qui viserait les biens effectivement reçus par les héritiers et les légataires se heurterait aux règles de conflit posées par la jurisprudence du Tribunal fédéral relative à l'interdiction de la double imposition intercantonale. La décision de l'autorité intimée fixant la part d'impôt due par les légataires respecte dès lors le principe de la légalité.

E. 4

Le recourant a critiqué, dans son recours et dans sa réplique, l'absence d'une traduction en français de l'ATF 2P.314/2001. Ce grief est sans objet, le Tribunal ayant communiqué aux parties une traduction libre des faits et du considérant topique de l'arrêt précité. Le recourant n'a remis en cause le bien fondé de cette traduction, ni lors de l'audience, ni dans le cadre de ses déterminations ultérieures. Il s'est en effet limité à remettre en cause la pertinence de cette référence pour trancher son recours.

E. 5

Le recourant conclut également à l'octroi d'une indemnité pour tort moral de 10'000 fr., " compte tenu de la complexité des décisions hors droit de l'ACI depuis cinq ans, du coût des consultations qu'elles ont engendrées, de la véritable prise en otage de la vie du requérant, contraint à des centaines d'heures de recherches juridiques, à la rédaction et à la lecture de centaines de mails, et à la préparation de divers recours, et compte tenu de la gravité des actions de camouflage des illégalités, camouflages qui ont résistés quelque temps avant d'être mis à jour ". Il demande également une indemnité pour dommages économiques de 10'000 fr. "compte tenu du blocage de la clôture de l'hoirie, notamment la procédure de clôture sous la Juge Hédiguer demeurant dans l'attente de connaître l'imposition successorale finale pour procéder, avec notamment pour résultat le blocage du compte UBS de l'hoirie de 4'200'000 fr., qui induit un dommage qui ne pourrait être estimé à moins de 0,5% par an, soit 4'200'000 fr. x 0,5% = 21'000 fr." L'objet du litige est défini par trois éléments: la décision attaquée, les conclusions du recours et les motifs de celui-ci. Selon le principe de l'unité de la procédure, ne peuvent être examinés et jugés, en principe, que les rapports juridiques à propos desquels l'autorité administrative s'est prononcée préalablement, d'une manière qui la lie sous forme de décision. L'objet du litige peut être réduit devant l'autorité de recours, mais pas étendu, ni modifié (ATF 136 V 362 consid.

3.4.2 p. 365). Le juge administratif n'entre pas en matière sur des conclusions qui vont au-delà de l'objet du litige qui lui est soumis (ATF 134 V 418 consid. 5.2.1 p. 426; 125 V 413 consid. 1a p. 414, et les références citées). Les revendications du recourant portent sur la reconnaissance du dommage subi du fait de la procédure suivie par l'ACI. Le litige ne concerne toutefois pas le dommage causé potentiellement par l'Etat au recourant, aucune décision n'ayant été rendue à ce sujet. La conclusion du recourant, tendant à la réparation de dommage subi, sort dès lors du cadre du recours.

E. 6

Dans sa réplique, le recourant a en outre demandé au tribunal de constater que le Bureau cantonal de médiation administrative avait agi avec partialité au profit de l'administration (BCMA). Cette problématique sort également du cadre du présent litige. D'une part, le médiateur du BCMA se limite à favoriser une meilleure compréhension, de la part des personnes concernées, de l'action de ces autorités; il vise un but d'information. La médiation ne doit pas avoir pour but de modifier ou de revoir le contenu de décisions judiciaires, ni exercer une influence sur celles-ci (art. 30 al. 1 et 2 de la loi du 19 mai 2009 sur la médiation administrative – LMA; RSV 170.31). D'autre part, l'art. 24 LMA précise expressément que les actes émanant du bureau ne peuvent faire l'objet d'un recours.

E. 7

En se référant à un arrêt du Tribunal fédéral ne réglant pas la problématique de la légalité de l'impôt sur les successions dans le canton de Vaud, l'autorité intimée aurait, selon le recourant, manqué à son obligation d'agir conformément aux règles de la bonne foi. Elle aurait également violé son obligation de motivation. Le recourant n'a soulevé son argument, ayant trait à l'absence de base légale de l'impôt prélevé par le canton de Vaud, que dans le cadre du présent recours. Un tel grief ne ressortait en effet pas expressément de sa réclamation. On ne saurait dès lors voir une violation de l'obligation de motivation ou une attitude contraire aux règles de la bonne foi de l'autorité intimée, qui s'est limité à examiner la légalité de l'impôt sous l'angle des règles de conflit posées par le Tribunal fédéral en matière d'imposition intercantonale. Sur la base du dossier, l'autorité pouvait en effet légitimement supposer que le recourant dénonçait une violation de l'interdiction d'une double imposition intercantonale, la référence à l'ATF 2P.314/2001 précité étant pertinente dans ce contexte.

E. 8

Le recours doit ainsi être rejeté et la décision attaquée confirmée. Les frais sont mis à la charge du recourant, qui succombe. Il n'est pas alloué de dépens (art. 55 LPA-VD).