

VD_OMNI FI.2013.0080 vom 6. November 2014

VD Tribunal cantonal, 2014-11-06, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2013.0080

FR: VD_OMNI FI.2013.0080 du 6 novembre 2014

IT: VD_OMNI FI.2013.0080 del 6 novembre 2014

Regeste

A. X. _____/Administration cantonale des impôts | Confirmation de l'assiette de l'impôt sur la succession d'une ressortissante française dont le dernier domicile était situé dans le canton, où elle a disposé de tous ses biens par testament olographe. La masse successorale a été déterminée par un inventaire, lequel a été établi sur la base de pièces et sur des décomptes fournis par le recourant, unique héritier du de cujus. Cet inventaire échappe à la critique et peu importe à cet égard que le recourant, qui dispose d'une créance, ne soit pas encore entré en possession des biens constituant la masse successorale. Il n'y a pas lieu de retrancher de cet inventaire les parts d'une société civile immobilière française; ces parts faisaient partie de la fortune mobilière du de cujus et le recourant n'a fourni aucun élément dont on retirerait qu'elles doivent être assimilées à un bien immobilier et que, dans l'affirmative, leur transmission pourrait générer un impôt en France.

Erwägungen

E. 1

Le présent litige a trait à l'impôt sur les successions. L'art. 53 de la loi cantonale 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) prescrit que les dispositions de la loi sur les impôts directs cantonaux relatives au droit de recours s'appliquent par analogie au recours contre les décisions sur réclamation (1 ère phrase). Pour le surplus, la loi sur la procédure administrative est applicable (2 ème phrase). Aux termes de l'art. 199 de la loi cantonale du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RSV 642.11), le recours au Tribunal cantonal s'exerce conformément à la loi sur la procédure administrative. En l'espèce, le recours ayant été interjeté dans la forme prescrite (art. 79 de la loi cantonale du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; RSV 173.36]) et le délai de trente jours (art. 77 LPA-VD), il y a lieu d'entrer en matière.

E. 2

La prescription ne court pas ou est suspendue: a. pendant la durée des procédures de réclamation, de recours ou de révision; b. aussi longtemps que la créance d'impôt est garantie par des sûretés ou que le recouvrement est ajourné; c. aussi longtemps que le contribuable ou une personne solidairement responsable avec lui du paiement de l'impôt n'a pas de domicile en Suisse.

E. 3

Dans l'acte de recours, le recourant s'en est pris à la détermination de l'assiette de l'impôt; il a fait uniquement grief à l'autorité intimée d'avoir inclus dans l'assiette de l'impôt les parts de la C. _____ rue 5*****, à 1***** et il soutient à cet égard que le fisc français pourrait faire valoir des prétentions sur ce bien immobilier. Du contenu de sa

réplique, on retire que le recourant fait en outre valoir qu'à défaut d'enrichissement de sa part, la créance fiscale n'a pas encore pris naissance; selon ses explications, en substance, l'impôt ne saurait être perçu tant et aussi longtemps qu'il n'est pas entré en possession des biens constituant la masse successorale de B. Y. _____ Z. _____.

E. 4

a) A titre préliminaire, on rappelle qu'en droit civil, la succession d'une personne qui avait son dernier domicile en Suisse est régie par le droit suisse (art. 90 al. 1 de la loi fédérale du 18 décembre 1987 sur le droit international privé [LDIP; RS 291]). En droit civil, la succession s'ouvre au dernier domicile du défunt (art. 538 al. 1 CC), qui désigne en principe le dernier domicile civil (ATF 2P.153/2000 du 16 mai 2001 consid. 4b, publié in RDAF 2001 II 521, 528). A teneur de l'art. 3 § 2 de la Convention entre la Confédération suisse et la République française en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur les successions, conclue le 31 décembre 1953 (CDI-F 1953; RS 0.672.934.92), est réputé domicile, au sens de la présente Convention, le lieu où le défunt avait, au moment de son décès, son foyer permanent d'habitation, tel qu'il est défini au premier alinéa du par. 2 de l'art. 2 de la Convention conclue le 31 décembre 1953 entre les deux Etats en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune. Cette dernière convention a été abrogée et remplacée par la Convention entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales, conclue le 9 septembre 1966 (CDI-F 1966; RS 0.672.934.91), dont l'art. 4 par. 2 prescrit: Lorsque, selon la disposition du paragraphe 1, une personne physique est considérée comme résident de chacun des Etats contractants, le cas est résolu d'après les règles suivantes: a) Cette personne est considérée comme résident de l'Etat contractant où elle dispose d'un foyer d'habitation permanent, cette expression désignant le centre des intérêts vitaux, c'est-à-dire le lieu avec lequel les relations personnelles sont les plus étroites; b) Si l'Etat contractant où cette personne a le centre de ses intérêts vitaux ne peut pas être déterminé, ou si elle ne dispose d'un foyer d'habitation permanent dans aucun des Etats contractants, elle est considérée comme résident de l'Etat contractant où elle séjourne de façon habituelle; (...). En l'occurrence, il n'est pas contesté que B. Y. _____ Z. _____ était bien domiciliée à 3***** lorsqu'elle est décédée. On rappelle que, s'agissant d'un séjour pour raison de santé, celui-ci devient propre à constituer un domicile lorsque l'intéressé déménage avec ses proches, qu'il fait venir ses meubles ou qu'il s'installe d'une autre manière pour un long séjour dont la fin dépend de circonstances encore indéterminées (ATF 2P.153/2000 du 16 mai 2001 consid. 4c, publié in RDAF 2001 II 521, 528, et références citées ; v. encore arrêts FI.2007.0056 du 21 octobre 2008; FI.2000.0020 du 29 octobre 2001; FI.1995.0063 du 26 novembre 1996). Conformément aux articles 467 et 505 al. 1 CC, B. Y. _____ Z. _____ a disposé de la totalité de ses biens, sous la forme olographe, en faveur du recourant, lequel est ainsi devenu héritier institué. La compétence des autorités fiscales vaudoises pour procéder à l'imposition de cette succession est ainsi donnée. b) Aux termes de l'art. 11 al. 1 LMSD, 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); de tous biens mobiliers compris dans une succession ouverte hors de Suisse, lorsqu'une convention internationale en matière de double imposition attribue le pouvoir d'imposer à la Suisse (let. c). A teneur de l'art. 18 al. 1, 1 ère phrase, LMSD, l'impôt sur les successions est

dû par les héritiers ou par les bénéficiaires des prestations désignées à l'article 11 al. 2 qui en répondent solidairement entre eux. L'impôt sur les successions vise tous les transferts de propriété aux héritiers (légaux ou institués) ou aux légataires (Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 4^{ème} édition, Bâle 2012, §18 n° 9, p. 461). Il frappe l'enrichissement lié à l'acquisition à titre gratuit, à titre universel ou particulier, à cause de mort, d'un patrimoine ou d'un élément de celui-ci (Jean-Marc Rivier, L'impôt sur les successions et les donations: ses caractéristiques, sa nature et son champ d'application, in: Revue fiscale 1996 p. 149 et ss, not. 151; cf. en outre, Adrian Muster, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, thèse Berne 1990, p. 49). Le droit civil définit les acquisitions imposables. Tous les transferts de patrimoine à cause de mort qui interviennent en vertu du droit successoral (acquisition à titre d'héritier légal ou institué) sont soumises à l'impôt (Rivier, *ibid.*; Muster, p. 254). Dans la mesure où le défunt a rédigé ou conclu un acte de disposition pour cause de mort valable sous l'angle du droit civil (testament, pacte successoral), ce dernier est aussi déterminant pour la perception de l'impôt sur les successions (Oberson, *ibid.*). A teneur de l'art. 560 CC, les héritiers acquièrent de plein droit l'universalité de la succession dès que celle-ci est ouverte (al. 1). Ils sont saisis des créances et actions, des droits de propriété et autres droits réels, ainsi que des biens qui se trouvaient en la possession du défunt, et ils sont personnellement tenus de ses dettes; le tout sous réserve des exceptions prévues par la loi (al. 2). L'effet de l'acquisition par les héritiers institués remonte au jour du décès du disposant et les héritiers légaux sont tenus de leur rendre la succession selon les règles applicables au possesseur (al. 3). L'art.

E. 5

Lorsque la loi civile prévoit un inventaire civil, celui-ci sert de base à l'établissement de l'inventaire fiscal.

E. 6

Un représentant de l'Administration cantonale des impôts peut assister aux opérations de l'inventaire civil de même qu'à l'inventaire fiscal si celui-ci est établi par un notaire.

E. 7

Dans les cas prévus aux alinéas 4 et 5, l'Administration cantonale des impôts peut établir elle-même l'inventaire fiscal.

E. 8

La forme de l'inventaire est régie par les règles du code de droit privé judiciaire vaudois.

E. 9

Un émolument est perçu auprès des héritiers pour couvrir les frais de l'inventaire. Art. 42
Objet de l'inventaire 1 L'inventaire comprend l'ensemble des biens du défunt et de son conjoint. 2 L'inventaire comprend également les biens qui doivent être revendiqués auprès de tiers ainsi que les biens revendiqués par des tiers. 3 Le notaire chargé de l'inventaire ou l'Administration cantonale des impôts procède à toutes investigations et recherches ; il prend toutes mesures utiles pour s'assurer de l'état véritable de la succession. Un expert peut être désigné ; l'assistance du juge de paix peut également être requise. 4 L'Administration cantonale des impôts complète l'inventaire si elle apprend l'existence d'éléments nouveaux qui n'ont pas été annoncés ou dont les héritiers ont nié l'existence ou la valeur lorsque l'inventaire a été établi. L'article 41, alinéas 1 et 2 est applicable. 5 Les biens sont évalués conformément aux dispositions de la présente loi. Aux termes de l'art. 46 al. 1 LMSD,

toujours dans sa teneur actuelle, la justice de paix avise sous pli recommandé les héritiers et l'Administration cantonale des impôts de la clôture de l'inventaire et joint à son avis un résumé récapitulatif de l'inventaire. L'art. 46 al. 2 LMSD, dans sa teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2004, donnait aux héritiers la faculté de former une réclamation contre cet inventaire. Cette faculté leur est conférée depuis lors par l'art. 50 al. 1 LMSD, à teneur duquel le contribuable peut former une réclamation contre la décision de l'autorité de taxation. Il est vrai que, dans le cas d'espèce, l'autorité intimée a notifié au recourant, le 21 mai 2012, une décision dans laquelle elle a elle-même établi l'inventaire définitif de la succession de B. Y. _____ Z. _____, en reprenant le contenu de l'inventaire provisoire du 15 février 2005, avant de notifier l'impôt. Cependant, à teneur de la disposition transitoire contenue à l'art. 79 LMSD, le droit de mutation et l'impôt sur les successions et donations est perçu en conformité des dispositions de la présente loi, dès que l'événement qui donne naissance à la créance fiscale se produit postérieurement à l'entrée en vigueur de la loi. Or, in casu le fait générateur de la créance fiscale est né avant l'entrée en vigueur de l'art. 41 al. 1 LMSD dans sa teneur actuelle, applicable dès le 1^{er} janvier 2005. On en retire dès lors que cette dernière disposition était applicable dans sa teneur antérieure, laquelle prévoyait que le préposé établisse un inventaire fiscal. Dans sa réclamation, le recourant a indiqué ignorer «(...) ce que sont les fonds de la succession et si ceux-ci ont fait l'objet d'une imposition de la part des autorités fiscales françaises». Il y a donc lieu de considérer que la réclamation contre la décision du 9 mai 2012 était dirigée non seulement contre l'impôt, mais également contre le contenu de cet inventaire fiscal, qui retient des actifs nets pour un montant de 1'364'630 francs. Pourtant, comme le relève l'autorité intimée dans la décision attaquée, cet inventaire a été établi sur la base de pièces et sur des décomptes, dont on sait qu'ils ont été fournis par le recourant lui-même. Aucun élément ne permet dès lors de douter qu'au 31 juillet 1999, à l'ouverture de sa succession, la fortune nette dévolue par B. Y. _____ Z. _____ au recourant se montait effectivement à 1'364'630 francs. Du reste, les objections que fait valoir le recourant, soit notamment le blocage ou la rétention des biens par la D. _____, reposent sur des faits postérieurs à l'ouverture de la succession. Ces objections ne sont donc pas décisives pour la détermination de la masse successorale, de sorte que l'inventaire du 9 mai 2012 échappe à la critique. Peu importe à cet égard que le recourant, qui dispose d'une créance, ne soit pas encore entré en possession des biens constituant la masse successorale. Le recourant critique toutefois l'inclusion dans l'inventaire successoral des parts de la C. _____ rue 5*****, à 1*****, dans la mesure où celles-ci pourraient être traitées par le fisc français comme un bien immobilier et imposées en France. Pourtant, dans son mémoire de recours (partie «faits», ch. 15), le recourant considérait lui-même ces parts comme un bien mobilier. Pour l'autorité intimée, le recourant n'a, de toute façon, pas apporté la preuve de ce qui précède; elle considère dès lors qu'en application de l'art. 3 § 1 CDI-F 1953, les parts de la C. _____ rue 5***** faisaient partie de la fortune mobilière de B. Y. _____ Z. _____ et partant, sont imposables en Suisse. A teneur de l'art. 2 § 1, 1^{er} par., 1^{ère} phrase, CDI-F 1953, les biens immobiliers (y compris les accessoires) ne sont soumis aux impôts sur les successions que dans l'Etat où ils sont situés. Sont considérés comme biens immobiliers les droits auxquels s'appliquent les dispositions du droit privé concernant la propriété foncière, ainsi que les droits d'usufruit sur les biens immobiliers, à l'exception des créances de toute nature garanties par gage immobilier (2^{ème} par.). Aux termes de l'art. 3 § 1 CDI-F 1953, les biens de la succession auxquels l'art. 2 n'est pas applicable, y compris les créances de toute nature garanties par gage immobilier, ne sont soumis aux impôts sur les

successions que dans l'Etat où le défunt avait son dernier domicile. L'autorité intimée fait valoir qu'il n'est pas certain que l'imposition par les autorités fiscales françaises ne conduise les autorités vaudoises à retirer de l'assiette des droits de succession dus par le recourant les parts de la C. _____ rue 5*****. L'interprétation que fait l'autorité intimée de la CDI-F 1953 paraît toutefois heurter le texte clair de son art. 2 § 1, 1^{er} par., 1^{ère} phrase, dont on retire qu'un immeuble situé en France ne fait pas partie de l'assiette des droits de successions dus en Suisse. Ainsi, la question consisterait dans le cas d'espèce à savoir si, en l'occurrence, les parts de cette société civile immobilière doivent être assimilées à un bien immobilier; dans l'affirmative en effet, leur transmission au recourant pourrait générer un impôt en France. On rappelle à cet égard que, de façon générale, il incombe en procédure de taxation à celui qui fait valoir l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve (ATF 2C_416/2013 du 5 novembre 2013 consid. 8.2; 2C_549/2012 du 16 mai 2013 consid. 3.1, in: RF 2013 p. 722). Ce principe a du reste du reste rappelé par le Conseil fédéral dans son Message à l'appui de l'adoption d'un avenant à la Convention entre la Suisse et la France en vue d'éliminer les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune et de prévenir la fraude et l'évasion fiscales, du 9 septembre 1966 (CDI-F 1966; RS 0.672.934.91), soit plus particulièrement l'art. 16 de l'avenant modifiant l'art. 25 CDI-F 1966; l'exonération en Suisse des revenus, gains en capital ou fortune imposables en France, conformément à la disposition précitée, n'est accordée qu'après justification de cette imposition (v. FF 1997 IV 1025 et ss not. 1031/1032). Or, le recourant n'a fourni aucun indice concret permettant effectivement de retenir que le fisc français aurait revendiqué l'imposition des parts de la C. _____ rue 5*****. Il n'y a donc pas lieu de retrancher ces parts de l'inventaire successoral de B. Y. _____ Z. _____ en Suisse et par conséquent, de l'assiette des droits de succession dus par le recourant. d) Au surplus, le calcul de l'impôt échappe à la critique. 5. Les considérants qui précèdent conduisent par conséquent au rejet du recours et à la confirmation de la décision attaquée. a) Compte tenu de ses ressources, le recourant a été mis au bénéfice de l'assistance judiciaire par décision du 6 janvier 2014. L'avocat qui procède au bénéfice de l'assistance judiciaire dans le canton de Vaud peut prétendre à un tarif horaire de 180 fr. (art. 2 al. 1 let. a du règlement vaudois du 7 décembre 2010 sur l'assistance judiciaire en matière civile [RAJ; RSV 211.02.3], applicable par renvoi de l'art. 18 al. 5 LPA-VD) et aux débours figurant sur la liste des opérations et débours (art. 3 al. 1 RAJ). En l'occurrence, l'indemnité de Me François Pidoux peut être arrêtée, compte tenu de la liste des opérations produite, à 1'512 fr., soit 1'350 fr. d'honoraires (7h30 x 180 fr.), 50 fr. de débours et 112 fr. de TVA (8%). b) Les frais de justice, arrêtés à 5'000 fr. (art. 4 al. 1 5^{ème} tiret et 8 du Tarif du 11 décembre 2007 des frais judiciaires en matière de droit administratif et public [TFJAP; RSV 173.36.5.1]), devraient en principe être supportés par le recourant, celui-ci succombant (art. 49 LPA-VD). Toutefois, dès lors que ce dernier a été mis au bénéfice de l'assistance judiciaire, ces frais seront laissés à la charge de l'Etat (art. 122 al. 1 let. b du code de procédure civile du 19 décembre 2008 [CPC; RS 272], applicable par renvoi de l'art. 18 al. 5 LPA-VD). c) L'indemnité de conseil d'office et les frais de justice sont supportés provisoirement par le canton (cf. art. 122 al. 1 let. a CPC, applicable par renvoi de l'art. 18 al. 5 LPA-VD), le recourant étant rendu attentives au fait qu'il est tenu de rembourser les montants ainsi avancés dès qu'ils sera en mesure de le faire (art. 123 al. 1 CPC, applicable par renvoi de l'art. 18 al. 5 LPA-VD). Il incombe au Service juridique et législatif de fixer les modalités de ce remboursement (art. 5 RAJ), en tenant compte des montants payés à titre de contribution mensuelle depuis le début de la

procédure. d) Vu l'issue du litige, il n'y a pas lieu d'allouer de dépens (art. 55 al. 1 a contrario et 56 al. 3 LPA-VD).

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