

VD_OMNI FI.2022.0120 vom 8. Mai 2023

VD Tribunal cantonal, 2023-05-08, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2022.0120

FR: VD_OMNI FI.2022.0120 du 8 mai 2023

IT: VD_OMNI FI.2022.0120 del 8 maggio 2023

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts, B. _____, Commune de Bex | Qualité pour recourir d'une commune vaudoise admis pour contester une décision de fixation du domicile fiscal intracantonale rendue par l'ACI en application de l'art. 18 LI. Recours irrecevable en tant qu'il conteste le for pour l'Impôt fédéral direct, la commune n'ayant aucun intérêt à agir. Compte tenu de ce que la durée du séjour dans l'EMS n'a guère dépassé 365 jours, que le défunt avait conservé son appartement dans l'ancienne commune, dans lequel vivait sa concubine et héritière présomptive, force est de constater qu'il n'avait pas encore créé dans son nouveau lieu de vie des rapports assez étroits pour que l'on puisse admettre qu'il y ait transféré son domicile fiscal. L'impossibilité d'un retour dans son appartement en raison de ses difficultés médicales n'est pas un empêchement dirimant à la conservation de son domicile fiscal dans cette commune, à tout le moins après un séjour d'une durée d'une année en EMS. Enfin, dans les circonstances du cas d'espèce, on ne peut pas considérer que le défunt avait rompu toutes relations avec son ancien domicile. S'agissant d'un séjour choisi pour raison de santé, alors que la concubine du défunt continuait d'habiter dans leur appartement commun, on ne peut pas considérer sur le plan fiscal que son domicile ait été déplacé après une aussi courte durée que celle du cas d'espèce. Recours de la commune de situation de l'EMS rejeté.

Erwägungen

E. 1

L'art. 18 al. 6 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; BLV 642.11) prévoit que lorsque le lieu de la taxation ne peut pas être déterminé d'emblée selon les principes énoncés aux let. 1 à 5 de cette même disposition, il est fixé par l'ACI sur demande du contribuable, des municipalités ou des Offices d'impôt de district intéressés. Cette décision peut faire l'objet d'un recours, conformément à la loi sur la procédure administrative. A teneur de l'art. 199 LI, le recours au Tribunal cantonal s'exerce conformément à la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative (LPA-VD; BLV 173.36). Il en va de même lorsqu'une personne conteste son assujettissement à l'impôt dans le canton, ce dernier doit, en règle générale, rendre une décision préjudicielle d'assujettissement, fixant le domicile du contribuable, avant de poursuivre la procédure de taxation (ATF 131 I 145 consid. 2.1; TF 2P.192/2006 du 8 janvier 2007 consid. 2; cf. également Daniel de Vries Reilingh, La double imposition intercantonale, 2^{ème} éd., Berne 2013, n°288 p. 96 et les références). En dépit de son caractère préjudiciel, cette décision doit être considérée comme une décision finale au sens de l'art. 74 al. 1 LPA-VD, applicable selon le renvoi de l'art. 99 LPA-VD (cf. TF 2C_627/2011 du 7 mars 2012 consid. 1.1; art. 18 al. 6 LI; cf. ég. CDAP FI.2018.0134 du 11 novembre 2019 consid. 3e).

E. 2

A. _____ (ci-après: la recourante) a procédé par recours du 7 septembre 2022. Le recours a été interjeté dans la forme prescrite (cf. 79 LPA-VD). Pour ce qui est du délai de trente jours, il y a lieu de distinguer entre l'impôt cantonal et communal (ICC) et l'impôt fédéral direct (IFD). Il est en effet établi que le recours est recevable en matière d'ICC, dès lors qu'il a été déposé en respectant les dispositions suivantes: l'art. 95 LPA-VD, selon lequel le recours au Tribunal cantonal s'exerce dans les trente jours dès la notification de la décision attaquée et l'art. 96 al. 1 er let. b LPA-VD, qui prévoit que les délais fixés en jours par la loi ne courent pas du 15 juillet au 15 août inclusivement. En l'espèce, la décision ayant été notifiée le 13 juillet 2022 et le délai ayant couru le 14 juillet 2022 (1 jour), puis depuis le 16 août 2022, le recours déposé le 8 septembre 2022 l'a été en temps utile. En matière d'IFD, l'art. 140 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11) prévoit que le contribuable peut s'opposer à la décision sur réclamation de l'autorité de taxation en s'adressant, dans le délai de trente jours à compter de la notification de la décision attaquée, à une commission de recours indépendante des autorités fiscales (al. 1, 1ère phrase). L'art. 133 relatif à la procédure de réclamation s'applique par analogie à la procédure de recours (al. 4). Selon l'art. 133 al. 1er LIFD, le délai commence à courir le lendemain de la notification; il est considéré comme respecté si la réclamation a été remise à l'autorité de taxation, à un office de poste suisse ou à une représentation diplomatique ou consulaire suisse à l'étranger le dernier jour ouvrable du délai au plus tard; lorsque le dernier jour du délai échoit un samedi, un dimanche ou un jour férié officiel, le délai expire le premier jour ouvrable qui suit. La LIFD ne prévoit donc pas de fêtes judiciaires. Appelé à se prononcer sur la question de savoir si, par souci d'harmonisation de la procédure devant les autorités cantonales, les fêtes judiciaires du droit cantonal s'appliquaient lors de recours en matière d'IFD devant ces autorités, le Tribunal fédéral a confirmé à plusieurs reprises que tel n'était pas le cas (arrêts du Tribunal fédéral 2C_331/2008 du 27 juin 2008, 2A_70/2006 du 15 février 2006; cf. également arrêt du Tribunal administratif du canton de Fribourg du 17 juin 2005 publié in RDAF 2006 II 187 consid. 2). Il a en effet considéré que les art. 133 et 140 LIFD ne prévoyaient rien d'autre que ce que connaissait l'ancien arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt fédéral direct (AIFD) aux art. 99 et 106, et qu'au vu de la réglementation complète de l'art. 133 al. 1 er LIFD en la matière, il n'y avait pas de place pour des fêtes judiciaires de droit cantonal. Le présent litige est cependant particulier en ce sens que si l'IFD est concerné, certes, il s'agit cependant d'une procédure de détermination du domicile fiscal, préjudicielle, qui n'est pas nécessairement assimilable à la procédure de réclamation visée par l'art. 133 LIFD; il n'est pour ce motif pas exclu que l'on puisse considérer que seule la loi de procédure, ici cantonale LPA-VD, soit applicable à une telle procédure et que par conséquent, les fêtes judiciaires pourraient exceptionnellement aussi s'appliquer à la détermination du for pour l'IFD. Dans ce sens, il faut observer que la procédure de détermination du for prévue dans la LIFD à l'art. 108 al. 1 LIFD recouvre deux hypothèses: celle d'un conflit intracantonal (" si les autorités de taxation de ce canton sont seules en cause "), soit celle d'un conflit intercantonal (" si plusieurs cantons sont en cause "). Dans la seconde hypothèse, l'Administration fédérale des contributions est compétente et " le recours contre les décisions de l'AFC est régi par les dispositions générales de la procédure fédérale ". A contrario, il est légitime de penser que seul le droit de procédure cantonal est applicable lorsque la détermination du for repose sur la première hypothèse, c'est-à-dire en procédure de fixation du for n'impliquant que les autorités

cantonaux vaudoises, ce qui correspond au cas d'espèce. Quoi qu'il en soit, compte tenu de ce que, comme on le verra (infra consid. 4), le recours est irrecevable pour un autre motif en tant qu'il concerne l'IFD, cette question peut souffrir de rester ouverte.

E. 3

Se pose en effet la question de la recevabilité du recours à deux autres égards. D'abord, en lien avec la qualité pour recourir de la A. _____ d'une manière générale (infra consid. 3). Ensuite, pour autant que cette qualité pour recourir lui soit reconnue, se pose la question de l'intérêt à agir s'agissant spécifiquement de la contestation du domicile en lien avec l'impôt fédéral direct (infra consid. 4). a) D'après l'art. 75 LPA-VD, a qualité pour former 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 personnes ou autorité qu'une loi autorise à recourir (let. b). Si le Tribunal cantonal avait initialement reconnu la qualité pour recourir des communes en matière de double imposition intracantonale (CDAP FI.2008.0129 du 27 mai 2009 consid. 1b, estimant que la perte d'un contribuable constituait un intérêt digne de protection suffisant; FI.2002.0032 du 13 août 2004 consid. 3b, distinguant la qualité pour recourir devant ce qui était alors le Tribunal administratif et celle devant le TF; implicitement dans le même sens, FI.2001.0101 du 4 novembre 2022 ; cf. également Etienne Poltier, Quelques aspects de droit de procédure en matière de double imposition intercantonale, RDAF 2003 II p. 423, p. 431), tout en réservant la question des effets sur ce point de la LHID (CDAP FI.2010.0050 du 2 février 2011 consid. 1a/bb; FI.2003.0055 du 26 janvier 2004 consid. 1 p. 5), la Cour de céans a laissé ouverte la question dans ses derniers arrêts (CDAP FI.2016.137 consid. 1b; FI.2010.0050 du 2 février 2011 consid. 1a/bb). Il y a lieu de trancher à présent la question de la recevabilité d'une commune en lien avec une décision de fixation du domicile fiscal. Il est constant en l'espèce que la recourante a pris part à la procédure devant l'autorité inférieure, de telle sorte que la première condition pour lui reconnaître la qualité pour recourir est remplie. Il faut déterminer ensuite si la A. _____ peut se fonder sur une base légale qui l'autoriserait à recourir spécifiquement (art. 75 al. 1 let. b LPA-VD, précitée) ou sur la clause générale (art. 75 al. 1 let. b LPA-VD, précitée également). b) Premièrement, il sied de constater que la LHID en tant que telle ne saurait fonder la qualité pour recourir d'une commune vaudoise. En effet, selon la jurisprudence rendue en application de l'art. 73 al. 2 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14), seules ont qualité pour recourir en matière d'impôts cantonaux l'administration fiscale cantonale et l'Administration fédérale des contributions (cf. art. 71 al. 1 LHID). Les communes ne sont en principe pas légitimées sauf exception inopérante en l'espèce (TF 2C_897/2018 du 25 octobre 2018 dans lequel la commune d'Altdorf/UR contestait une décision de dernière instance cantonale; cf. aussi 2P.204/2006 du 21 mai 2007 consid. 6). Dans sa jurisprudence plus récente, le Tribunal fédéral, s'agissant du droit de recours devant lui, s'est montré particulièrement strict quant au droit des communes à invoquer un droit de recours fondé sur l'art. 73 LHID (Martin Kocher, in Zweifel/Beusch (éds), Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Kommentar, 4e éd. 2022, N 478 ad art. 73 LHID). En outre, en vertu de l'art. 1 de la loi vaudoise sur les impôts communaux (LCom; BLV 650.11), et moyennant l'autorisation du Conseil d'Etat, les communes et fractions de communes dont les revenus ne suffisent pas à couvrir les dépenses peuvent percevoir notamment un impôt sur le revenu et un impôt sur la fortune

des personnes physiques. Or, en application de l'art. 5 LICom, les impôts communaux sur le revenu et la fortune des personnes physiques ainsi que sur le bénéfice et le capital et l'impôt minimum dus par les personnes morales se perçoivent sur les mêmes bases et avec les mêmes défalcatons que les impôts cantonaux correspondants. En outre, cette disposition précise encore (al. 2), que les décisions prises pour l'impôt cantonal en matière d'assujettissement, de taxation, de révision, de rappels d'impôt ou d'amendes à l'exception des amendes sont également valables pour l'impôt communal. Finalement, l'art. 2 al. 2 LICom indique également que les communes ne peuvent imposer les successions et les donations que si elles perçoivent l'impôt sur le revenu et sur la fortune. Compte tenu de ce cadre législatif, les communes d'une manière générale et la recourante en particulier ne sauraient se fonder directement sur la LHID pour justifier d'une base légale leur permettant de contester la décision d'assujettissement du ressort du canton impliquant la détermination d'un domicile fiscal sur le territoire d'une commune. c) Il faut cependant encore se demander si, dans le contexte spécifique de la détermination du domicile fiscal intracantonal, les communes ne seraient pas légitimées à recourir en se fondant sur une base légale dans le cadre législatif vaudois, qu'il y a lieu de rappeler brièvement. Les communes sont autorisées à prélever un impôt sur le revenu, sur la fortune et sur les successions (cf. art. 1 et 2 LICom, rappelé ci-avant au consid. 3b). Moyennant autorisation du Conseil d'Etat, elles sont donc compétentes pour prélever ces impôts, bien que sur les mêmes bases et avec les mêmes défalcatons que l'impôt cantonal. Comme on l'a vu également (consid. 1 ci-avant), l'art. 18 al. 6 LI permet aux municipalités, notamment, de requérir de l'Administration cantonale des impôts qu'elle "fixe" le "lieu de la taxation" lorsqu'il n'est pas d'emblée déterminable, ce qu'il faut entendre comme susceptible d'être litigieux. La deuxième phrase de cet alinéa prévoit explicitement que "cette décision peut faire l'objet d'un recours, conformément à la loi sur la procédure administrative". Cette disposition a été reprise sans modification de l'art. 14 de l'ancienne loi d'impôt vaudoise (cf. Bulletin du Grand conseil [BGC], Séance du mardi après-midi 30 mai 2000, p. 955). Dans le même sens, l'art. 17 LICom, prévoit, à son alinéa premier, que l'autorité de taxation doit procéder aux répartitions intercommunales du droit de taxer, et que (al. 2) "le contribuable et les communes intéressées ont un délai de trois mois dès la fin de l'année qui suit la période fiscale pour faire valoir leur prétention à la répartition auprès de l'autorité de taxation pour l'impôt cantonal, si cette autorité n'y a pas procédé d'office." Concrètement, au début de chaque année, l'ACI met à la disposition de toutes les communes vaudoises la liste de ses contribuables pour la période fiscale écoulée. Cette liste mentionne également les nouveaux contribuables ainsi que ceux qui ont perdu cette qualité dans la commune (cf. la directive cantonale, Rôles des Contribuables pour les Communes, téléchargeable à l'adresse: https://www.vd.ch/fileadmin/user_upload/organisation/dfin/aci/fichiers_pdf/Registre_Roles_contribuables_Communes.pdf, consulté en dernier lieu à la date de l'arrêt, p. 3). Dès lors que les communes sont bien compétentes pour prélever un impôt sur le revenu, la fortune et les successions et que, par leur municipalité, elles ont explicitement le droit de demander à l'ACI de fixer le for du domicile, leur permettant le cas échéant de prélever les "centimes additionnels" leur revenant, elles auraient également le droit de se plaindre (dénier de justice), si cette dernière refusait de rendre sa décision, ce qui n'est bien entendu pas le cas en l'espèce. Dans ce sens, il n'est pas douteux que la Cour de céans serait compétente pour accueillir un recours éventuel pour dénier de justice, compte tenu du droit à l'obtention d'une décision conféré aux communes par l'art. 18 al. 6 LI. De même, il n'est pas douteux que les communes disposent

du droit de contester (probablement par la voie de la réclamation) une violation des règles sur la répartition intercommunale par l'autorité de taxation, fondé sur l'art. 17 LICom. En d'autres termes, les communes, qui peuvent avoir accès au rôle des contribuables les concernant, reçoivent chaque année une notification des mutations de ce rôle. Elles ont en outre le droit de contester les décisions de répartitions intercommunales et de demander à l'ACI, si le for est litigieux, qu'il soit fixé de manière préjudicielle. Enfin, à supposer que cette autorité refuse de le faire, la commune requérante pourrait recourir au Tribunal cantonal pour se plaindre d'un déni de justice formel. Les communes sont en outre compétentes pour le prélèvement des impôts précités de telle sorte que le contentieux portant sur l'attribution ou non de cette compétence à une commune est un conflit de compétence. Compte tenu de cet ensemble de dispositions cantonales, il faut admettre que les communes disposent d'un droit de contester la décision préjudicielle de fixation du for intracantonal devant le Tribunal cantonal, en tant que conflit de compétence, sur la base de l'art. 18 LI et des art. 1 et 2 LICom. Lorsque cette disposition permet aux municipalités de requérir la fixation du domicile, et indique ensuite (al. 2) que la décision en résultant peut faire l'objet d'un recours conformément "à la loi sur la procédure administrative", il faut comprendre que les communes peuvent aussi, par leur municipalité, contester cette décision. Dans une logique de procédure administrative, dans le cadre strict de la détermination du domicile fiscal intracantonal, il apparaît en effet que cette formulation doit être comprise comme un tout englobant à la fois le droit pour les communes de requérir une décision, de se plaindre d'un déni de justice, mais aussi de faire contrôler le résultat de cette procédure devant le Tribunal cantonal. Cette solution est d'autant plus légitime si l'on considère que le Tribunal cantonal se détermine en première instance – et probablement dernière instance - dans ce domaine et que la décision de fixation du for ne fait pas l'objet d'une voie de recours interne à l'administration, comme c'est le cas en matière de taxation. Si l'autorité (l'exécutif communal en l'occurrence) n'était pas habilitée à recourir contre une décision favorable au contribuable, celle-ci risquerait d'échapper à tout contrôle, l'intéressé n'ayant aucun intérêt à recourir contre une telle décision, à tout le moins lorsqu'elle lui est favorable. Enfin, au titre de l'intérêt également, il paraîtrait délicat en première instance de recours à tout le moins, que le contribuable concerné puisse contester la décision de détermination de for, mais que tel ne soit pas le cas des communes concernées, alors même qu'elles ont la compétence d'initier la procédure. Dans ce sens, la voie du recours au Tribunal cantonal en matière de contestation de la décision de fixation du for intracantonal doit être ouverte aux communes concernées, comme elle l'est pour les contribuables. Compte tenu de ce qui précède, il y a lieu de reconnaître la qualité pour recourir de la A._____ dans le domaine spécifique de la détermination du domicile fiscal intracantonal.

E. 4

Reste en revanche à déterminer son intérêt à recourir au regard de l'impôt fédéral direct. L'autorité intimée conclut dans sa réponse à l'irrecevabilité du recours pour ce qui est de l'IFD. En réalité, il sied de constater que malgré sa conclusion tendant à la réforme subsidiairement à l'annulation de la décision pour l'impôt fédéral direct également, la recourante n'a aucun intérêt à cette contestation. Même l'admission de son recours ne modifierait pas le for pour l'IFD, la part cantonale de 21.2% (cf. art. 196 al. 1 a contrario LIFD) restant attribuée uniquement au canton et n'étant pas redistribuée aux communes. S'agissant de l'impôt fédéral direct, le recours de la A._____ n'est ainsi pas recevable, indépendamment de savoir si les fêtes judiciaires vaudoises, inconnues de la LIFD (cf.

supra consid. 2) pouvaient s'appliquer à la computation du délai.

E. 5

Il sied ainsi de contrôler la décision attaquée en tant qu'elle a attribué le domicile fiscal du défunt à la commune de B. _____, pour l'ICC et le for successoral. a) Selon les art. 3 LIFD, 3 LHID et 3 LI - dont la teneur est similaire -, les personnes physiques sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement personnel notamment lorsque, au regard du droit fiscal, elles sont domiciliées en Suisse respectivement dans le canton (al. 1); une personne a son domicile en Suisse respectivement dans le canton au regard du droit fiscal lorsqu'elle y réside avec l'intention de s'y établir durablement ou lorsqu'elle y a un domicile légal spécial en vertu du droit fédéral (al. 2). Le principe de l'interdiction de la double imposition énoncé à l'art. 127 al. 3 1^{ère} phrase Cst. s'oppose à ce qu'un contribuable soit concrètement soumis, par deux ou plusieurs cantons, sur le même objet, 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, entende prélever un impôt dont la perception est de la seule compétence d'un autre canton (double imposition virtuelle) (ATF 140 I 114 consid. 2.3.1; 138 I 297 consid. 3.1; 132 I 29 consid. 2.1; 131 I 145 consid. 3). En outre, le Tribunal fédéral a déduit des art. 46 al. 2 aCst. et 127 al. 3, 1^{ère} phrase Cst., le principe selon lequel un canton ne peut pas imposer plus lourdement un contribuable du fait qu'il est assujéti aux impôts dans un autre canton (interdiction du traitement discriminatoire: ATF 138 I 297 consid. 3; 134 I 303 consid. 2.1 et les références citées). Les règles relatives à l'interdiction de la double imposition intercantonale s'appliquent par analogie en cas de répartition intercommunale (art. 16 al. 1 LICom). b) La compétence d'imposer la succession appartient au canton du dernier domicile du défunt (ATF 123 I 264 consid. 2b et les références citées; TF 2P.153/2000 du 16 mai 2001 publié in RDAF 2001 II 521 consid. 4b p. 528;). A la différence de la LIFD, de la LHID et de la LI, la loi vaudoise 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) ne contient pas une définition propre du domicile, mais renvoie implicitement à l'art. 538 al. 1 du Code civil suisse du 10 décembre 1907 (CC; RS 210) (FI.2000.0020 du 29 octobre 2001). En l'absence de règle fiscale, on pourrait en conclure qu'il y a lieu d'appliquer exclusivement les règles de droit civil sur la détermination du dernier domicile du défunt. La LICom prescrit cependant la simultanéité d'imposition, en ce sens que "les communes ne peuvent imposer les successions et les donations que si elles perçoivent l'impôt sur le revenu et sur la fortune" (art. 2 al. 2 LICom). Or, seule l'application des règles de droit fiscal sur la détermination du domicile est à même de garantir la simultanéité de l'imposition. Selon l'art. 538 al. 1 CC, la succession s'ouvre au dernier domicile du défunt qui désigne en principe le dernier domicile civil (ATF 2P.153/2000 du 16 mai 2001 publié in RDAF 2001 II 521 consid. 4b p. 528). A 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. Yves Noël, Droit fiscal successoral intercantonal, dans: Steinauer Paul-Henri/Mooser Michel/Eigenmann Antoine (éd.), Journée de droit successoral 2018, Berne 2018, p. 135). Selon la jurisprudence constante du Tribunal fédéral, la notion de résidence suppose un séjour d'une certaine durée dans un endroit donné et la création en ce lieu de rapports assez étroits (ATF 141 V 530 consid. 5.2). 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 (ATF 141 V 530 consid. 5.2). 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. c) Une personne a son domicile dans le canton, au regard du droit fiscal, "lorsqu'elle y réside avec l'intention de s'y établir durablement ou lorsqu'elle y a un domicile légal spécial en vertu du droit fédéral" (art. 3 al. 2 LIFD, 3 al. 2 LHID, 3 al. 2 LI). Il ressort de cette norme du droit harmonisé que le domicile fiscal comme le domicile civil est défini par la réunion d'un élément objectif (la résidence) et d'un élément subjectif (l'intention de s'établir). La définition du droit fiscal est néanmoins autonome (Jean-Marc Rivier, *Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune*, 2^{ème} éd., 1998, p. 311). A la différence du droit civil, le droit fiscal attache davantage d'importance aux circonstances réelles, économiques et personnelles qu'aux indices formels ou juridiques (cf. Walter Ryser/ Bernard Rolli, *Précis de droit fiscal suisse*, 4^{ème} éd., 2002, pp. 31 s; Xavier Oberson, *Droit fiscal suisse*, 5^{ème} éd., 2021, § 6 n° 3 ss, pp. 63 ss). 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 consid. 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 des indices propres à déterminer le domicile fiscal (ATF 115 la 212, consid. 3 p. 216; 108 la 252, consid. 5 p. 255). 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 (cf. Rivier, *op. cit.*, p. 312; *Archives de droit fiscal* 41, p. 136 ss, not. 141; arrêts FI.1997.0010 du 28 décembre 1998; FI.1995.0063 du 26 novembre 1996). Puisque 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 des déclarations de la personne, il n'est pas possible de choisir librement un domicile fiscal (ATF 131 I 145 consid. 4.1 pp. 149 s.). La seule volonté de la personne de résider en un lieu déterminé n'est ainsi 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 (cf. ATF 123 I 289; 113 Ia 465; 97 II 1). 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, *op. cit.*, p. 32.). d) En droit civil, le séjour d'une personne ayant le discernement dans une localité en vue d'y fréquenter une école, ou le fait d'être placé dans un établissement, un hospice ou un hôpital ne suffisent généralement pas à constituer un domicile. Ce principe est consacré à l'art. 26 CC. En effet, le domicile suppose qu'une personne séjourne dans un endroit dans le but d'y vivre durablement et d'y avoir le centre de ses intérêts (ATF 99 V 106; ATF 95 II 514; ATF 83 II 491). L'art. 26 CC contient ainsi la présomption que le séjour dans un établissement ne correspond pas à l'intention d'avoir en ce lieu le centre de ses activités. En revanche, il n'est pas exclu qu'une personne entrant de son plein gré dans un tel établissement décide d'y faire le centre de ses relations personnelles (ATF 108 V 22). En droit fiscal, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière de double imposition, un séjour librement

choisi dans un établissement hospitalier ou un long séjour de cure dans un hôtel ou un appartement loué ne constitue pas de domicile dès lors que la personne concernée n'y réside pas avec l'intention de s'y établir et qu'elle n'y a pas déplacé le centre de ses relations personnelles (ou commerciales). Il en va différemment seulement lorsque l'intéressé a rompu toutes relations avec son ancien domicile et qu'il manifeste par des mesures particulières son intention de s'établir de façon durable à son nouveau lieu de résidence. En particulier, 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). f) Dans un arrêt datant du 29 octobre 2001 (Fl.2000.000), s'agissant d'un contribuable ayant séjourné six ans dans un EMS, dont la femme et le fils étaient retournés vivre en Norvège, le Tribunal cantonal a déduit de l'attitude de l'intéressé que le centre des intérêts vitaux de ce dernier s'était déplacé au lieu de situation de l'EMS, quand bien même il avait gardé tous ses meubles dans sa maison. Dans cet arrêt, le tribunal administratif a estimé que le contribuable séjournant en EMS en raison de son état de santé, lequel nécessitait des soins constants et une assistance permanente avait vu son domicile fiscal fixé au lieu de situation de l'EMS. Selon le tribunal, « là s'est donc situé le seul centre possible de l'existence d'un homme dépendant d'autrui pour tous les gestes de la vie quotidienne ». A l'inverse, notre Haute Cour (TF, 2P.153/2000, publié in RDAF 2001 II 521) s'est prononcée sur le cas d'une contribuable entrée en clinique dans le canton de Vaud et dans laquelle elle est décédée huit ans plus tard. Pendant tout son séjour dans cet établissement, la contribuable avait conservé la jouissance personnelle de sa propriété sise à Genève, dans laquelle elle retournait d'abord régulièrement, puis de plus en plus sporadiquement, où elle avait conservé une ligne téléphonique, y logeait du personnel de maison et y recevait une partie de son courrier. Compte tenu de ces circonstances, et du fait que la contribuable n'avait pas noué de lien particulier avec le canton de Vaud, le Tribunal fédéral a considéré que le domicile fiscal de la défunte était demeuré à Genève, quand bien même un retour dans ce canton était devenu impossible en raison de son état de santé. Dans un autre arrêt plus récent (Fl.2008.0129), le Tribunal cantonal s'est déterminé sur le cas d'une contribuable ayant séjourné 19 mois dans un établissement médical situé dans une autre commune que celle de son domicile avant d'y décéder. Il a d'abord été relevé que la défunte avait grandi dans sa commune d'origine où elle était retournée vivre à sa retraite et dont elle avait pris activement part à la vie politique. En outre et quand bien même elle séjournait dans un EMS, elle avait pris toutes les dispositions pour conserver son logement, en gardant tous ses meubles, maintenant sa ligne téléphonique et en confiant la gestion de ses affaires et l'entretien de son jardin à ses proches - et ce, en vue d'un prochain retour dans sa commune d'origine. Le Tribunal cantonal a soulevé que ses projets avaient été mis à mal par son état de santé uniquement et que si elle n'avait pas été en mesure de retourner vivre dans sa commune d'origine depuis son hospitalisation, elle s'était attachée à maintenir toutes ses relations avec celle-ci. Au vu de ces éléments, il a été jugé difficilement admissible qu'un séjour de 19 mois dans un EMS ait pu emporter un déplacement de son domicile fiscal.

E. 6

Il y a ainsi lieu de déterminer, compte tenu de l'ensemble des éléments de faits, où se situait le centre des intérêts vitaux de feu D. _____ au moment de son décès. En l'espèce, plaident en faveur du for à B. _____, le fait qu'il y avait résidé durant de nombreuses

années, et qu'il disposait d'un appartement de quatre pièces qu'il partageait avec sa concubine. Dans ce sens, on peut admettre que le transfert des intérêts vitaux au sens de la jurisprudence précitée nécessite un changement des circonstances de fait. Au vu des éléments du dossier, il apparaît que l'entrée dans l'EMS en 2019 a été dictée uniquement par la détérioration subite en octobre 2019 de son état de santé, pour donner suite à un malaise cardiaque, et ne procédait pas d'un choix délibéré de changer son domicile. Sa condition nécessitait des soins de santé lourds qui ne pouvaient plus être assumés par sa concubine, âgée également, à la maison. Dans ces circonstances, il paraît peu vraisemblable, d'une part, que le séjour dans l'EMS sis à A. _____ ait été librement choisi par le défunt et, d'autre part, que ce dernier ait décidé d'y transférer le centre de ses intérêts vitaux. Le choix de l'EMS à A. _____ résulte du fait que celui-ci serait mieux adapté pour la prise en charge de personnes souffrant de la maladie d'Alzheimer. La Cour peut également admettre que, sur un plan purement subjectif, compte tenu de la présence dans l'appartement de B. _____ de sa concubine, le défunt aurait souhaité pouvoir retourner y vivre, même si les circonstances de sa maladie l'en ont empêché durant la dernière étape de sa vie. Dans ce sens, le maintien du bail de l'appartement de B. _____ témoigne de cette volonté, même si, naturellement, elle était aussi dictée par le déménagement de sa concubine à cet endroit. Enfin, il sied de tenir compte de la proximité entre les communes d'A. _____ et de B. _____ dans ce sens qu'il permettait incontestablement à C. _____ de lui rendre visite régulièrement: le fait de séjourner proche de sa concubine, respectivement de son logement à B. _____, témoigne également du maintien de l'attachement subjectif du défunt avec la commune de B. _____. D'un autre côté, force est de constater que, sur un plan objectif, le défunt résidait dans un établissement sis à A. _____ et était inscrit en résidence principale dans cette commune, ce qui a valeur d'indice au sens de la jurisprudence. En outre, l'évolution de sa maladie rendait objectivement impossible un retour dans son appartement à B. _____. C. _____ a d'ailleurs clairement indiqué que le retour à B. _____ lui paraissait non réalisable. Dans ce sens, il peut paraître délicat d'admettre de manière indéfinie qu'un contribuable puisse rester fiscalement domicilié dans son ancienne commune quand bien même il n'a plus de perspectives d'y retourner. Au final, compte tenu de ce que la durée du séjour à A. _____ de feu D. _____ n'a guère dépassé 365 jours, que ce dernier avait conservé son appartement à B. _____, dans lequel vivait sa concubine et héritière présomptive, force est de constater qu'il n'avait pas encore créé à A. _____ des rapports assez étroits pour que l'on puisse admettre qu'il y ait transféré son domicile fiscal. Comme l'a jugé le Tribunal fédéral dans l'arrêt 2P.153/2000, précité, l'impossibilité d'un retour dans son appartement à B. _____ en raison de ses difficultés médicales n'est pas un empêchement dirimant à la conservation de son domicile fiscal dans cette commune, à tout le moins après un séjour d'une durée d'une année en EMS. Enfin, dans les circonstances du cas d'espèce, on ne peut pas considérer que le défunt avait rompu toutes relations avec son ancien domicile à B. _____. S'agissant d'un séjour choisi pour raison de santé, alors que la concubine du défunt continuait d'habiter dans leur appartement commun à B. _____, on ne peut pas considérer sur le plan fiscal que son domicile ait été déplacé à A. _____ après une aussi courte durée que celle du cas d'espèce. Pour ce qui est de la capacité de discernement du défunt, longuement discutée par les parties lors de l'échange d'écritures, la Cour peine à en voir une portée au-delà des éléments présentés ci-avant. Il est établi que D. _____ faisait l'objet d'une curatelle de représentation et de gestion à raison de la maladie d'Alzheimer dont il souffrait. Il est également constant qu'un retour dans l'appartement à B. _____ ne pouvait objectivement

pas être envisagé. Toutefois, malgré la prise en compte de ces éléments, et compte tenu de l'ensemble des circonstances du cas d'espèce, il y a lieu d'admettre le maintien du domicile fiscal du défunt à B._____. Par conséquent, c'est à juste titre que l'autorité intimée a considéré que les éléments de fait ne permettaient pas d'admettre que le défunt avait transféré le centre de ses intérêts vitaux de la commune de B._____ vers celle d'A._____ et a ainsi fixé le for en faveur de la commune de B._____.

E. 7

Le recours doit ainsi être rejeté, dans la mesure où il est recevable, et la décision attaquée confirmée. Les frais de procédure sont mis à la charge de la recourante qui n'a pas droit à des dépens (art. 49, 52, 55, 91 et 99 LPA-VD). La commune de B._____, représentée par un mandataire professionnel et qui a pris part à la procédure, recevra une indemnité de dépens, fixée ex aequo et bono à hauteur de 800 fr. C._____ n'ayant pas procédé, elle n'a pas droit à des dépens.

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