

# VD\_OMNI FI.2022.0131 vom 11. Dezember 2023

VD Tribunal cantonal, 2023-12-11, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2022.0131](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2022.0131)

FR: VD\_OMNI FI.2022.0131 du 11 décembre 2023

IT: VD\_OMNI FI.2022.0131 del 11 dicembre 2023

## Regeste

A. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, B. \_\_\_\_\_ | Recours d'une association suisse contre la décision de l'ACI de prélever l'impôt sur les successions auprès d'une institution dont le siège se situe à l'étranger déclaré irrecevable. L'association suisse n'étant pas la légataire et n'étant dès lors pas contribuable, seule l'institution légataire étrangère disposait de la qualité pour recourir à l'encontre de la décision de taxation. Or, le recours a été formé pour le compte de l'association, à l'exclusion de l'institution légataire. Supposé recevable, le recours devrait de toute manière être rejeté, l'ACI ayant interprété correctement la disposition pour cause de mort litigieuse.

## Erwägungen

### E. 1

Le présent litige a trait à l'impôt sur les successions. L'art. 53 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; BLV 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 (1ère phrase). Pour le surplus, la loi sur la procédure administrative est applicable (2ème phrase). Aux termes de l'art. 199 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; BLV 642.11), le recours au Tribunal cantonal s'exerce conformément à la loi sur la procédure administrative. a) L'art. 75 de la loi cantonale du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative (LPA-VD; BLV 173.36), applicable par renvoi de l'art. 99 LPA-VD, confère la qualité pour former recours à 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 qu'à toute autre personne ou autorité qu'une loi autorise à recourir (let. b). La qualité pour recourir devant les autorités cantonales ne peut pas s'apprécier de manière plus restrictive que la qualité pour recourir devant le Tribunal fédéral, les cantons demeurant libres de concevoir cette qualité de manière plus large (cf. ATF 138 II 162 consid. 2.1.1; 135 II 145 consid. 5 et les arrêts cités). L'intérêt digne de protection consiste dans l'utilité pratique que l'admission du recours apporterait au recourant, en lui évitant de subir un préjudice de nature économique, idéale, matérielle ou autre que la décision attaquée lui occasionnerait. Il implique que le recourant soit touché de manière directe, concrète et dans une mesure et avec une intensité plus grandes que la généralité des administrés. L'intérêt invoqué - qui n'est pas nécessairement un intérêt juridiquement protégé, mais 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 (cf. ATF 143 II 506 consid. 5.1; 137 II 40 consid. 2.3; 135 II 145 consid. 6.1). L'intérêt digne de protection n'est toutefois pas toujours reconnu dès lors

qu'une personne est plus concernée que n'importe qui, notamment lorsqu'elle pourrait obtenir gain de cause par une autre voie (Hansjörg Seiler, in Bundesgerichtsgesetz, 2e éd. 2015, n° 64 ad art. 89 LTF). Un intérêt digne de protection ne peut être reconnu que si la situation de fait ou de droit du recourant peut être influencée par l'issue de la procédure (cf. ATF 139 II 499 consid. 2.2; 133 II 409 consid. 1.3; Seiler, op. cit., n° 62 ad art. 89 LTF). b) En l'occurrence, le recours du 29 septembre 2022 a été déposé pour le compte de A.\_\_\_\_\_, comme l'indique clairement le mémoire de recours (cf., par ex., la page de garde, ainsi que la let. D/I/2 p. 7 s., qui porte sur la qualité pour recourir et les let. C/I/1 p. 4 et D/II/2 p. 12). Une procuration habilite l'étude Bär & Karrer à représenter A.\_\_\_\_\_. Il figure certes au dossier une seconde procuration qui donne aussi pouvoir à cette même étude de représenter C.\_\_\_\_\_, mais ce seul élément, sur le vu du contenu non équivoque du mémoire de recours, ne permet pas de retenir que celui-ci serait aussi accompli au nom et pour le compte de C.\_\_\_\_\_. Il convient donc de constater que le C.\_\_\_\_\_ n'a pas recouru contre la décision sur réclamation du 29 août 2022 qui confirme la décision de taxation du 6 janvier 2021. c) Cette dernière décision du 6 janvier 2021 arrête l'impôt successoral cantonal et communal total à 1'673'770 francs, corrigé à 1'680'940 francs en mars 2022, et fixe la créance d'impôt dû par C.\_\_\_\_\_, en sa qualité de légataire d'une somme de 1'244'751 francs, à un montant de 622'000 francs, corrigé à 624'500 francs. Le dispositif de cette décision ne touche donc pas directement A.\_\_\_\_\_ qui n'est ni contribuable, ni débiteur de l'impôt. Au surplus, l'interprétation du testament est une question de droit (arrêt 5P.13/1991 du 21 mai 1991 consid. 3d) et un éventuel litige portant sur la détermination du légataire en cause relève du droit privé et de la compétence du juge civil. Or, celui-ci n'est pas lié par les considérations juridiques de l'autorité administrative et s'il devait désigner A.\_\_\_\_\_ et non pas C.\_\_\_\_\_ comme légataire, son jugement constituerait à l'évidence un motif de révision de la décision de taxation. A.\_\_\_\_\_ pourrait ainsi obtenir gain de cause par une autre voie, à savoir celle de la voie civile. Dans les présentes circonstances, on peine donc à voir quel intérêt pratique A.\_\_\_\_\_ pourrait avoir à faire annuler la décision de taxation en question, qui n'est par ailleurs plus contestée par le C.\_\_\_\_\_. Cette mesure supprimerait la créance fiscale mise à la charge de ce dernier, mais sans que cela n'ait pour effet de conférer le droit à A.\_\_\_\_\_ de faire exécuter le legs en sa faveur. Contrairement à ce que prétend la recourante, le montant de la créance d'impôt de 624'500 francs ne lui serait pas acquis en cas d'admission du recours. Le fait que la décision sur réclamation du 29 août 2022 ait aussi été notifiée à la recourante ne modifie pas le constat qui précède d'un défaut d'intérêt digne de protection à recourir. A cet égard, on relèvera par ailleurs que le rubrum de cette décision se réfère à la "réclamation formée le 11 février 2021 par Me B.\_\_\_\_\_ (l'exécuteur testamentaire), ainsi que par Bär & Karrer Ltd (l'avocat), pour le C.\_\_\_\_\_ (aussi C.\_\_\_\_\_ ou le contribuable – dont le siège est à \*\*\*\*\*, Israël [...]) et ne mentionne pas la recourante. Le consid. 1 de cette décision, consacré à la recevabilité, ne se réfère qu'au C.\_\_\_\_\_. Il ne ressort ainsi pas clairement de cette décision que A.\_\_\_\_\_ aurait été formellement partie à la procédure. La condition de l'art. 75 let. a LPA-VD n'est ainsi pas remplie, faute pour la recourante de disposer d'un intérêt digne de protection suffisant à recourir. Le recours est irrecevable.

## **E. 2**

Par ailleurs, même recevable, le recours serait infondé. a) Selon la jurisprudence, pour interpréter un testament, le juge doit partir de son texte, qui seul exprime valablement la volonté librement manifestée du disposant; toutefois, si les dispositions testamentaires manquent de clarté au point qu'elles peuvent être comprises aussi bien dans un sens que

dans un autre, le juge peut interpréter les termes dont le testateur s'est servi en tenant compte de l'ensemble du testament, voire d'éléments extrinsèques, mais dans la mesure seulement où ils permettent d'élucider ou de corroborer une indication contenue dans le texte et d'éclairer la volonté manifestée dans les formes légales par le testateur (cf. ATF 131 III 106 consid. 1.1, 601 consid. 3.1; 124 III 414 consid. 3; 120 II 182 consid. 2a; arrêts 5A\_425/2020 du 15 décembre 2022 consid. 3.3 non publié aux ATF 149 III 145; 5A\_212/2020 du 26 janvier 2022 consid. 5.3.2; cf. également Paul-Henri Steinauer, lequel relève que pour déterminer si le texte est clair, il faut déjà recourir à une forme d'interprétation, in *Le droit des successions*, 2e éd. 2015, p. 192 s.). Le juge doit toutefois toujours rechercher la volonté réelle du disposant; une interprétation fondée sur le principe de la confiance, selon le sens compris de bonne foi par le destinataire de la déclaration de volonté, est exclue (ATF 131 III 106 consid. 1.1; 120 II 182 consid. 2a; arrêts 5A\_425/2020 du 15 décembre 2022 consid. 3.3 non publié aux ATF 149 III 145; 5A\_644/2015 du 24 novembre 2015 consid. 3.3.1). Ce n'est néanmoins pas la volonté intime du testateur que le juge doit restituer, c'est la volonté déclarée, qui a reçu une expression dans l'acte (cf. ATF 117 II 142 consid. 2a). b) En l'occurrence, la décision de l'ACI ne prête pas le flanc à la critique, et cette dernière ne procède pas à une constatation inexacte des faits, lorsqu'elle retient que le texte de la clause 3.8 du testament est clair. En effet, il exprime sans ambiguïté la volonté d'attribuer un legs au C.\_\_\_\_\_. Cela ressort aussi bien du titre du ch. 3.8 du testament (" Legs à A.\_\_\_\_\_ "), que de son contenu (" Je lègue une somme de 1'000'000.- à C.\_\_\_\_\_ "). L'ajout de la mention " pour adresse A.\_\_\_\_\_, \*\*\*\*\* " est également sans équivoque. Les termes "pour adresse" ne peuvent pas être compris comme l'entend la recourante, à savoir comme une formulation qui la désignerait comme légataire. A cet égard, on peut relever que la clause en question figure dans un testament authentique, instrumenté par un notaire. Celui-ci ne pouvait pas ignorer le sens courant donné aux termes "pour adresse" et on peut partir du principe qu'il en a informé la défunte (cf., mutatis mutandis, arrêt 5A\_530/2012 du 30 octobre 2012 consid. 3.2.1; cf. Michel Mooser, in *Commentaire du droit des successions*, 2e éd. 2023, n° 2 ad 499 CC). A cet égard, on relèvera que l'obligation de clareté impose une précision particulière dans la rédaction des dispositions pour cause de mort (cf. Mooser, op. cit., n° 3 ad 499 CC et n°

## E. 5

ad art. 500 CC). Au demeurant, le 7 octobre 2020, ce même notaire, en qualité d'exécuteur testamentaire, se référait au legs fait au "C.\_\_\_\_\_, en Israël, pour adresse le A.\_\_\_\_\_ à \*\*\*\*\*" et demandait à l'ACI quel était le statut fiscal de cet institut et s'il bénéficiait de l'exonération en Suisse. Cette demande affaiblit grandement la thèse de la recourante selon laquelle la défunte aurait souhaité éviter le paiement d'un impôt successoral sur le legs en cause en désignant A.\_\_\_\_\_ comme légataire. De plus, l'exécuteur testamentaire, qui a instrumenté le testament, a motivé sa réclamation du 11 février 2021 en se référant uniquement au fait que "le légataire [...] (C.\_\_\_\_\_)" avait estimé que le legs en cause était effectivement destiné à A.\_\_\_\_\_. Il n'affirme pas que le testament aurait été rédigé en ce sens, ni que cela aurait été la volonté du de cujus. En outre, la mention que " chaque légataire supportera l'éventuel impôt successoral sur son legs " (ch. 3 in fine) souligne que la défunte n'ignorait pas que les legs attribués et notamment celui fait au C.\_\_\_\_\_ pourraient être frappés d'un impôt successoral. Enfin, le devoir d'informer Monsieur E.\_\_\_\_\_, à \*\*\*\*\* ne saurait être déterminant. Même si, comme l'invoque la recourante, celui-ci était président de A.\_\_\_\_\_ lors de la rédaction du testament, un tel fait ne vient pas remettre en question la caractère univoque de la clause testamentaire en

question. En outre, cette personne est clairement mentionnée en lien avec l'organisation d'une plaque commémorative pour le mari décédé de la défunte au mémorial de l'institut. Rien n'indique qu'elle serait désignée dans le but de jouer un rôle en tant que président de A. \_\_\_\_\_. Une approche sous l'angle de la logique interne de l'acte ou fondée sur des éléments extrinsèques ne viennent pas remettre en question le texte clair du chiffre 3.8 du testament qui désigne sans équivoque le C. \_\_\_\_\_ comme légataire. Dans la mesure où il n'existe pas de doute sérieux sur la situation successorale, la question d'une éventuelle transaction entre C. \_\_\_\_\_ et A. \_\_\_\_\_ n'a pas à être examinée, ce d'autant plus que celle-ci aurait eu comme objectif d'échapper à l'impôt (cf. mutatis mutandis, ATF 105 Ia 54 consid. 3a; arrêt 2C\_56/2008 du 17 juin 2008 consid. 2.5 et l'autre référence citée). 3. Au vu de ce qui précède, le recours doit être déclaré irrecevable. La recourante, qui succombe, doit supporter les frais judiciaires et n'a pas droit à des dépens (cf. art. 49 al. 1, 55 al. 1 et 99 LPA-VD).

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