

BGer 2C 225/2018 vom 28. Juni 2018

Bundesgericht, 2018-06-28, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_225_2018

FR: TF 2C 225/2018 du 28 juin 2018

IT: TF 2C 225/2018 del 28 giugno 2018

Regeste

Impôt sur les successions et donations; taxation d'office | Finances publiques & droit fiscal

Erwägungen

E. 1.1

Le recours est dirigé contre une décision finale (art. 90 LTF), rendue en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (art. 86 al. 1 let . d et al. 2 LTF) dans une cause de droit public (art. 82 let. a LTF) ne tombant pas sous le coup de l'une des exceptions prévues à l' art. 83 LTF . Il est donc en principe recevable comme recours en matière de droit public. Le recours a en outre été déposé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes requises (art. 42 LTF).

E. 1.2

Aux termes de l' art. 89 al. 1 LTF , a qualité pour former un recours en matière de droit public quiconque a pris part à la procédure devant l'autorité précédente ou a été privé de la possibilité de le faire (let. a), est particulièrement atteint par la décision attaquée (let. b) et a un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification (let. c). 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 (ATF 138 III 537 consid. 1.2.2 p. 539). Un intérêt seulement indirect à son annulation ou à sa modification n'est pas suffisant (ATF 138 V 292 consid. 4 p. 296). En l'occurrence, il ressort de l'arrêt entrepris que la présente cause ne concerne que les impôts de la succession de feu B.X._____ (cf. consid. 3.2 ci-dessous). Seuls sont donc débiteurs de cet impôt, les bénéficiaires des attributions consécutives à cette succession (cf. art. 118 al. 1 de la loi fiscale valaisanne du 10 mars 1976 [LF/VS; RSVS 642.1]), comme par exemple les héritiers légaux ou institués, ainsi que les légataires (cf. art. 111 LF/VS). Contre toute attente, la décision entreprise ne mentionne à aucun moment qui sont ces bénéficiaires. S'agissant de la qualité pour recourir devant elle, dont normalement seul le contribuable bénéficie (cf. art. 150 al. 1 LF/VS), l'autorité précédente se contente de mentionner que " le recours a été déposé par une personne ayant qualité pour recourir ", alors qu'elle a précédemment listé neuf personnes recourantes. Les recourants ne se prononcent pas non plus sur ce point, se contentant de relever que D._____, "en tant que représentant de la Communauté successorale B.X._____ (...) a le droit de contester des prétentions qu'il estime injustifiée envers cette Communauté " et qu'il "en va de même de certains héritiers de la succession ". Il ressort en outre d'un certificat d'héritiers du 14 mai 2008 figurant au dossier (cf. art. 105 al. 2 LTF) que les héritiers de feu B.X._____ sont sa soeur et son frère, respectivement les descendants de celui-ci. Or, seul le recourant J._____ figure sur cette liste qui, il faut toutefois le relever, réserve des dispositions testamentaires. S'agissant de D._____, compte tenu de

son activité de représentant de la communauté héréditaire et du fait que la perception de l'impôt en cause intervienne auprès de la masse successorale (cf. art. 147 al. 1 LF/VS), il n'est nullement exclu qu'il puisse intervenir en son propre nom dans la présente procédure (cf. arrêt 2C_629/2008 du 30 mars 2009 consid. 1.3; HANS RAINER KÜNZLE, in Berner Kommentar, 2011, n. 261 ad introduction aux art. 517-518 CC ; KARRER/VOGT/LEU, in Basler Kommentar, 4 e éd. 2011, n. 33 ad art. 518 CC). En revanche, outre les prénommés, la qualité pour recourir des autres recourants n'est aucunement établie. Celle de la société C._____ SA paraît même hautement improbable, dès lors que rien n'indique qu'elle se soit vu attribuer un bien issu de la succession ou que, à l'instar de D._____, elle soit chargée de la gestion de cette succession. Néanmoins, dans la mesure où deux personnes recourantes au moins figurent sur le certificat d'héritiers, respectivement représentent la masse et qu'il convient donc de toute manière d'entrer en matière sur le recours, la qualité pour recourir des autres participants, compte tenu de l'issue de la procédure, peut demeurer indéterminée.

E. 2.1

La Confédération ne dispose pas de la compétence de percevoir un impôt sur les successions ou donations. Ces impôts sont donc purement cantonaux (art. 3 Cst. ; arrêt 2C_68/2016 du 2 juin 2017 consid. 2 et les références citées, in RDAF 2017 II 326). Sauf exceptions non pertinentes en l'espèce (cf. art. 95 let . c, d et e LTF), l'on ne peut invoquer la violation du droit cantonal en tant que tel devant le Tribunal fédéral (art. 95 LTF a contrario). Il est néanmoins possible de faire valoir que son application consacre une violation du droit fédéral, comme la protection contre l'arbitraire (art. 9 Cst.) ou la garantie d'autres droits constitutionnels. Le Tribunal fédéral n'examine de tels moyens que s'ils sont formulés conformément aux exigences de motivation qualifiée prévues à l' art. 106 al. 2 LTF . A cet égard, l'acte de recours doit, à peine d'irrecevabilité, contenir un exposé succinct des droits constitutionnels ou des principes juridiques violés et préciser en quoi consiste la violation (cf. ATF 141 I 36 consid. 1.3 p. 41 et les références citées).

E. 2.2

Le Tribunal fédéral statue en principe sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), sous réserve des cas prévus à l' art. 105 al. 2 LTF (ATF 142 I 155 consid. 4.4.3 p. 156). Le recourant ne peut critiquer les constatations de fait ressortant de la décision attaquée que si celles-ci ont été effectuées en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF ou de manière manifestement inexacte, c'est-à-dire arbitraire, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (art. 97 al. 1 LTF ; ATF 142 II 355 consid. 6 p. 358). Conformément à l' art. 106 al. 2 LTF , le recourant doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions seraient réalisées. Les faits et les critiques invoqués de manière appellatoire sont irrecevables (ATF 141 IV 369 consid. 6.3 p. 375). Par ailleurs, aucun fait nouveau ni preuve nouvelle ne peut en principe être présenté devant le Tribunal fédéral (art. 99 al. 1 LTF).

E. 3

Les recourants se plaignent d'une violation de leur droit d'être entendus. Ils estiment qu'il n'a pas été donné suite à une offre de preuve, en l'occurrence l'administration d'une expertise tendant à déterminer la valeur des biens de chaque communauté successorale.

E. 3.1

Le droit d'être entendu garanti par l' art. 29 al. 2 Cst. comprend notamment le droit pour l'intéressé de s'exprimer sur les éléments pertinents avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique, de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuves pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat, lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 142 II 218 consid. 2.3 p. 222 s. et les références citées). L'autorité peut cependant renoncer à procéder à des mesures d'instruction lorsque les preuves administrées lui ont permis de former sa conviction et que, procédant d'une manière non arbitraire à une appréciation anticipée des preuves qui lui sont encore proposées, elle a la certitude que ces dernières ne pourraient l'amener à modifier son opinion (ATF 140 I 285 consid. 6.3.1 p. 299 et les références citées).

E. 3.2

En premier lieu, on relèvera que l'offre de preuve a été déposée par les recourants devant le Service cantonal et pas devant la Commission de recours. Devant cette dernière, ils ont uniquement soulevé un grief de violation de leur droit d'être entendus, qui a été rejeté. L'autorité précédente a en effet jugé que si l'autorité décisionnelle avait renoncé à procéder aux mesures d'instruction, c'est parce que ces mesures n'étaient pas de nature à modifier son opinion. Dans la mesure où la Commission de recours a confirmé cette appréciation anticipée des preuves, les recourants ne devaient pas invoquer une violation de leur droit d'être entendus, mais une appréciation arbitraire des preuves. Or, la motivation développée en relation avec ce grief ne remplit pas les conditions de l' art. 106 al. 2 LTF . Quand bien même il conviendrait d'examiner l'appréciation effectuée par la Commission de recours, force serait de constater que celle-ci n'est nullement arbitraire, dès lors que seule la succession de feu B.X._____ est concernée par la présente procédure et que cette dernière était unique héritière de feu son mari prédécédé. Au surplus, dans la mesure où les recourants font valoir que la décision entreprise concernait également la succession de feu A.X._____, ils ne sauraient être suivis. Ils se contentent en effet d'avancer ce fait de manière appellatoire, sans que leur critique ne remplisse les conditions de l' art. 97 al. 1 LTF (cf. consid. 2.2 ci-dessus).

E. 4.1

Le canton perçoit pour lui-même et pour les communes, un impôt sur tout ce qui est attribué en vertu du droit successoral, en application des art. 457 à 640 CC (art. 111 LF/VS). Le taux de l'impôt est de 10% pour les parts attribuées dans la parentèle des pères et mères, 15% pour les parts attribuées dans la parentèle des grands-parents, 20% pour les parts attribuées dans la parentèle des arrière-grands-parents et 25% pour les autres attributions (art. 116 al. 1 LF/VS). Aux termes de l'art. 117 al. 1 LF/VS, l'impôt sur les successions est percevable dès l'ouverture de la succession. Le droit d'ouvrir une procédure de taxation se prescrit par cinq ans dès la connaissance par le fisc de l'ouverture de la succession ou de la donation mais en tout cas par dix ans (art. 117 al. 3 LF/VS). L'impôt est dû par le bénéficiaire de l'attribution imposable (art. 118 al. 1 LF/VS). L'art. 147 LF/VS prévoit certaines spécificités pour la procédure de taxation de l'impôt sur les successions. Ainsi, cet impôt est perçu globalement auprès de la masse successorale pour tous les héritiers et légataires (al. 1). Les personnes chargées de la liquidation sont tenues de déduire les impôts de l'attribution avant le paiement (al. 2). A l'égard des autorités fiscales les personnes chargées de la liquidation sont présumées avoir un pouvoir de représentation de tous les héritiers et légataires (al. 3).

E. 4.2

Selon la jurisprudence, une décision est arbitraire au sens de l' art. 9 Cst. lorsqu'elle est manifestement insoutenable, méconnaît gravement une norme ou un principe juridique clair et indiscuté ou encore heurte de manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité. Le Tribunal fédéral ne s'écarte ainsi de la solution retenue par l'autorité cantonale de dernière instance que si elle est insoutenable ou en contradiction manifeste avec la situation effective, ou si elle a été adoptée sans motifs objectifs et en violation d'un droit certain (ATF 141 I 172 consid. 4.3.1 p. 177 et les références citées). En revanche, si l'application de la loi défendue par l'autorité cantonale ne s'avère pas déraisonnable ou manifestement contraire au sens et au but de la disposition ou de la législation en cause, cette interprétation sera confirmée, même si une autre solution, éventuellement préférable, paraît possible. En outre, il ne suffit pas que les motifs de la décision critiquée soient insoutenables; encore faut-il que cette dernière soit arbitraire dans son résultat (ATF 141 I 49 consid. 3.4 p. 53 et les références citées).

E. 5

Les recourants sont d'avis que la Commission de recours a appliqué arbitrairement l'art. 147 al. 2 et 3 LF/VS en considérant soit D._____, soit la société C._____ SA comme représentant de la succession de feu B.X._____ et en lui notifiant la décision de taxation. En raison de cette notification irrégulière, ils estiment en outre que le droit de taxer cette succession est prescrit.

E. 5.1

A propos de cette notification, l'autorité précédente a jugé que l'exécuteur testamentaire est une personne chargée de la liquidation au sens de l'art. 147 al. 3 LF/VS, puisqu'il doit préparer le partage. Selon elle, le représentant de la communauté héréditaire est également compétent pour préparer le partage successoral, à moins que ses pouvoirs soient expressément limités. La Commission de recours a déduit de ce qui précède qu'au vu des compétences générales, sans limitation, conférées à D._____ par le Tribunal civil, celui-ci est une personne chargée de la liquidation de la succession en cause. Elle a par ailleurs rappelé que D._____ avait lui-même pris contact avec le Service cantonal pour l'informer de son mandat et lui demander de prendre note du changement d'adresse. La Commission de recours en a conclu que la notification des divers éléments de procédure était valable.

E. 5.2

Les recourants sont quant à eux d'avis que le bordereau était adressé à la société C._____ SA et pas à D._____. Au demeurant, ils estiment que le représentant d'une succession n'a pas de compétence pour procéder au partage de celle-ci, mais uniquement pour le préparer. Par ailleurs, après avoir rappelé la teneur de l'art. 147 al. 2 et 3 LF/VS, ils mentionnent que la présomption de représentation ne vaut que pour la perception de l'impôt, estimant que le droit cantonal ne peut pas instituer une présomption de représentation allant à l'encontre des art. 32 ss CO . Ils sont ainsi d'avis que c'est de manière arbitraire que la Commission de recours a retenu que la société C._____ SA ou D._____ avait les pouvoirs de représenter tous les héritiers et légataires envers le Service cantonal d'une façon générale. Dans la mesure où ni la société C._____ SA, ni D._____ n'avait de pouvoir de représentation de la succession en cause et où la notification de la décision de taxation était donc irrégulière, le droit de taxer s'est prescrit. Les recourants font donc valoir une

application arbitraire de l'art. 117 al. 3 LF/VS par la Commission de recours.

E. 5.3

En l'occurrence, par décision du Tribunal civil compétent rendue le 3 avril 2009, D._____ a été désigné en qualité de représentant de la communauté héréditaire de feu B.X._____, avec des compétences générales de gestion conservatoire et d'administration des successions. En outre, le 14 juillet 2009, D._____ a indiqué au Service cantonal que l'adresse de communication de tout document ou correspondance était celle de la société C._____ SA. Ainsi, sur le vu de ces éléments, il n'est à tout le moins pas arbitraire de considérer que la notification de la décision de taxation du 9 juin 2015 adressée à la société C._____ SA était valable. Il n'est en outre pas pertinent de savoir si les compétences de D._____ s'étendaient également à la liquidation et au partage de la succession, dès lors qu'en raison de la décision du Tribunal civil, il représentait valablement la communauté héréditaire, également devant l'autorité fiscale. Comme le relèvent d'ailleurs les recourants, l'art. 147 LF/VS traite de la procédure de perception de l'impôt. Or, selon l'art. 147 al. 1 LF/VS, cet impôt est prélevé globalement auprès de la masse pour tous les héritiers et légataires, qui étaient représentés par D._____. Celui-ci devant gérer et préserver le patrimoine de la succession jusqu'au partage, il est pleinement soutenable de considérer que s'acquitter d'une dette fiscale fait partie de ses attributions. L'arrêt entrepris échappe par conséquent à l'arbitraire sur ce point, à tout le moins dans son résultat. En tout état de cause, il n'est nullement exclu que le droit cantonal puisse prévoir des cas de représentation qui se distinguent de l'art. 32 CO, comme le fait d'ailleurs également le droit fédéral en matière de taxe sur la valeur ajoutée par exemple (cf. arrêts 2C_319/2014 du 9 septembre 2014 consid. 5.4; 2C_480/2008 du 13 octobre 2008 consid. 2.1 et les références citées). Finalement, compte tenu de l'ouverture de la succession le 5 juillet 2007, à la mort de feu B.X._____ (cf. art. 537 al. 1 CC), et du fait que, le 14 juillet 2009, D._____, après avoir reçu le courrier de l'avocat auquel s'était initialement adressé le Service cantonal, ait signalé à cette autorité qu'il représentait la succession, il n'est pas arbitraire de considérer, comme l'a fait la Commission de recours, que le délai de prescription de cinq ans de l'art. 117 al. 3 LF/VS a été respecté.

E. 6

Dans deux derniers griefs qui ont une portée identique, les recourants font valoir un déni de justice et, à tout le moins implicitement, une application arbitraire de l'art. 118 al. 1 LF/VS.

E. 6.1

Aux termes de l'art. 29 al. 1 Cst., toute personne a droit, dans une procédure judiciaire ou administrative, à ce que sa cause soit traitée équitablement et jugée dans un délai raisonnable. Il y a déni de justice formel lorsqu'une autorité n'applique pas ou applique d'une façon incorrecte une règle de procédure, de sorte qu'elle ferme l'accès à la justice au particulier qui, normalement, y aurait droit. L'autorité qui se refuse à statuer, ou ne le fait que partiellement, viole l'art. 29 al. 1 Cst. Le Tribunal fédéral examine librement le point de savoir s'il y a déni de justice formel. Par contre, il n'examine que sous l'angle de l'arbitraire l'interprétation et l'application des dispositions de droit cantonal topiques (arrêt 2C_229/2017 du 9 mars 2018 consid. 3.1 et les références citées, destiné à la publication).

E. 6.2

Les recourants sont d'avis que la Commission de recours n'a pas traité la question de savoir qui était le sujet fiscal de l'impôt, considérant implicitement que c'était la Communauté

héréditaire qui l'était. Selon eux, une telle conclusion constitue une application arbitraire des art. 116 et 118 al. 1 LF/VS qui, pour le premier institue un taux pour la "part attribuée" et, pour le second, une obligation fiscale pour le bénéficiaire de l'attribution. Ils estiment que ce sont les héritiers personnellement qui sont tenus de payer l'impôt sur la part héritée, l'art. 147 LF/VS n'ayant pas d'incidence sur ce qui précède, dès lors que cette disposition n'a trait qu'à la perception de l'impôt.

E. 6.3

La Commission de recours a jugé que le bordereau de taxation ne concernait que la masse successorale de feu B.X._____ et que les recourants ne faisaient pas valoir que pour l'un des membres de l'hoirie, le taux de 10% appliqué sur l'ensemble de la masse successorale serait erroné. Elle a donc confirmé la conformité au droit de la perception de l'impôt globalement auprès de la masse successorale pour tous les héritiers et légataires conformément à l'art. 147 al. 1 LF/VS.

E. 6.4

En l'occurrence, on doit reconnaître avec les recourants que le débiteur de l'impôt est bien l'héritier et pas la Communauté héréditaire, comme semble le penser à tort l'autorité précédente. Le fait que celle-ci considère, même implicitement, que c'est la masse qui est débitrice de l'impôt exclut néanmoins tout déni de justice. Ce qui est déterminant, c'est le fait que la Commission de recours soit entrée en matière sur le recours déposé devant elle et se soit déterminée sur les conclusions des parties, c'est-à-dire en l'espèce, ait rejeté la demande tendant à ne pas être imposé. Le grief de déni de justice doit par conséquent être écarté.

E. 6.5

S'agissant de l'application arbitraire de l'art. 118 al. 1 LF/VS, qui, il faut le rappeler, dispose que l'impôt est dû par le bénéficiaire de l'attribution imposable, la Commission de recours laisse l'impression de ne pas appliquer cette disposition et de considérer la Communauté héréditaire comme débitrice. Elle confirme en effet l'imposition de la masse successorale, sans même déterminer qui sont les héritiers, légataires ou autres bénéficiaires d'attributions ensuite de la succession, ni d'ailleurs mentionner le montant total de l'impôt perçu auprès de la communauté héréditaire. Même si l'art. 147 al. 1 LF/VS prévoit que l'impôt sur les successions est perçu globalement auprès de la masse successorale pour tous les héritiers et légataires, cela ne permet pas de renoncer à déterminer qui sont les héritiers et légataires et ce que ceux-ci doivent personnellement comme impôt, en fonction de leur lien de parenté avec le défunt (cf. art. 116 LF/VS). Cependant, s'il faut reconnaître que les motifs de la décision entreprise ne sont que peu soutenable et confinent à l'arbitraire, il n'en demeure pas moins que, du point de vue des recourants, le résultat ne l'est nullement. Seuls les parents en ligne direct étant exemptés de l'impôt sur les successions dans le canton du Valais (cf. art. 112 let. a LF/VS), le taux de 10% est le taux le plus bas applicable pour les autres parents (en l'occurrence la parentèle des pères et mères; art. 116 al. 1 let. a LF/VS)]. Dès lors qu'il ne ressort pas de l'arrêt entrepris, ni du dossier (art. 105 al. 2 LTF), que feu B.X._____ ait eu des enfants, tous ses héritiers, quels qu'ils soient, doivent au moins être imposés à un taux de 10%. Ainsi, en imposant l'entier de la succession à ce taux, les recourants ne sauraient être défavorisés. Lors du partage, leur part sera franche d'impôt. Cette solution profite d'ailleurs à une grande partie des recourants qui, sur le vu du certificat d'héritiers du 14 mai 2008 (art. 105 al. 2 LTF), ne semblent pas être issus de la parentèle

du père et de la mère de feu B.X. _____, mais de celle de feu A.X. _____. La décision entreprise ne permet cependant pas de déterminer pourquoi feu B.X. _____ a hérité de l'entier de la succession à la mort de son mari, n'y étant en particulier question d'aucune disposition pour cause de mort de la part de feu A.X. _____. En application de l'art. 116 LF/VS, les descendants de celui-ci auraient, selon toute vraisemblance, dû être imposés au taux maximum de 25%. Toutefois, cette question n'a pas à être examinée plus avant, le Tribunal fédéral ne pouvant réformer la décision entreprise au détriment des recourants (cf. art. 107 al. 1 LTF ; ATF 142 II 197 consid. 5.5.1 p. 202; arrêt 2C_729/2016 du 7 avril 2017 consid. 5.2).

E. 7

Sur le vu des considérants qui précèdent, le recours est rejeté dans la mesure où il est recevable. Succombant, les recourants doivent supporter les frais judiciaires, solidairement entre eux (art. 66 al. 1 et 5 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 68 al. 1 et 3 LTF).

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