

# BGer 2C 899/2020 vom 28. Dezember 2020

Bundesgericht, 2020-12-28, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_899\\_2020](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_899_2020)

FR: TF 2C 899/2020 du 28 décembre 2020

IT: TF 2C 899/2020 del 28 dicembre 2020

## Regeste

Impôt sur les successions, exonération pour cause d'utilité publique | Finances publiques & droit fiscal

## Erwägungen

### E. 1

Interjeté par les recourants, qui ont pris part à la procédure devant l'autorité précédente, qui sont directement touchés par la décision attaquée et qui ont un intérêt digne de protection à son annulation ou sa modification (cf. art. 89 al. 1 LTF), le recours est dirigé contre un jugement final (cf. art. 90 LTF) rendu par une autorité cantonale supérieure de dernière instance (cf. art. 86 al. 1 lettre d et al. 2 LTF) dans une cause de droit public (cf. art. 82 let. a LTF) qui ne tombe pas sous le coup de l'un des cas d'exceptions mentionnés par l'art. 83 LTF. Il est en principe recevable, puisqu'il a été déposé dans le délai, la forme et le respect des exigences de motivation prévus par la loi (cf. art. 42, 100 al. 1 et 106 al. 2 LTF).

### E. 2

Le litige porte sur le refus par l'instance précédente et l'autorité intimée de faire bénéficier l'association C.\_\_\_\_\_, en raison de son siège en Italie, de l'exonération prévue par la let. g de l'al. 1 de l'art. 112 de la loi fiscale valaisanne du 10 mars 1976 (LF/VS; RSVS 642.1) de l'impôt sur les successions prélevé sur le legs attribué par la de cujus à cette association.

### E. 3.1

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.; arrêts 2C\_190/2020 du 21 août 2020, consid. 3; 2C\_68/2016 du 2 juin 2017 consid. 2; 2C\_164/2015 du 5 avril 2016 consid. 2; 2C\_242/2014 du 10 juillet 2014 consid. 2.3.1). Il s'ensuit que le litige est soumis au droit cantonal du canton du Valais.

### E. 3.2

Sauf exceptions non pertinentes en l'espèce (cf. art. 95 let. c, d et e LTF), il n'est pas possible d'invoquer la violation du droit cantonal en tant que tel devant le Tribunal fédéral (art. 95 LTF e contrario). Il est néanmoins possible de faire valoir que son interprétation ou son application consacrent une violation du droit fédéral, comme la protection contre l'arbitraire (art. 9 Cst.) ou la garantie d'autres droits constitutionnels (ATF 140 III 385 consid. 2.3 p. 387; 138 V 67 consid. 2.2 p. 69). 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 (ATF 141 I 36 consid. 1.3 p. 41; 136 II 304 consid. 2.5 p. 314). 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; 139 I 229 consid. 2.2 p. 232).

### **E. 3.3**

Appelé à revoir l'application d'une norme cantonale sous l'angle de l'arbitraire, le Tribunal fédéral ne s'écarte de la solution retenue que si celle-ci apparaît insoutenable ou en contradiction manifeste avec la situation effective, ou encore si elle a été adoptée sans motifs objectifs et en violation d'un droit certain. En outre, il ne suffit pas que les motifs de la décision critiquée soient insoutenables, encore faut-il que celle-ci soit arbitraire dans son résultat. Si l'application de la loi défendue par l'autorité cantonale ne se révèle 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 plus judicieuse - paraît possible ( ATF 140 III 167 consid. 2.1 p. 168; 138 I 305 consid. 4.3 p. 319; 138 III 378 consid. 6.1 p. 379).

### **E. 4.1**

En vertu de l'art. 111 LF/VS, le canton du Valais perçoit pour lui-même et pour les communes, un impôt sur tout ce qui est attribué en vertu du droit successoral (art. 457-640 CCS) ou à la suite d'une donation ( art. 239-252 CO ). L'art. 112 LF/VS prévoit des exceptions. L'impôt n'est [notamment] pas perçu f) sur les attributions en faveur de personnes morales qui sont exclusivement d'utilité publique, à condition que l'on ne puisse changer l'affectation de ces attributions, g) sur les attributions effectuées en faveur de personnes morales extra-cantoniales dans la mesure où leur canton accorde la réciprocité. Il est octroyé au Conseil d'État la compétence de conclure des conventions de réciprocité.

### **E. 4.2**

L'instance précédente reconnaît que la let. f de l'al. 1 de l'art. 112 LF/VS ne donne pas de précision quant au siège de la personne morale bénéficiaire. Elle constate également que les travaux parlementaires ne commentent pas l'introduction des let. f et g de l'al. 1 de l'art. 112 LF/VS. Forte de ces prémisses, l'instance précédente a retenu que la let. g de l'al. 1 de l'art. 112, qui limite l'exonération des attributions effectuées en faveur des personnes morales extra-cantoniales au cas où leur canton de siège accorde la réciprocité, perdrait sa raison d'être si la let. f concernait l'ensemble des personnes morales d'utilité publique, quel que soit leur siège. Elle a par conséquent jugé, par interprétation systématique des let. g et f, que la let. f ne concernait que les personnes morales d'utilité publique ayant leur siège en Valais alors que la let. g concernait les personnes morales d'utilité publique de siège dans un autre canton. Ce faisant, elle a rejeté l'interprétation défendue par les recourants selon laquelle l'absence de précision quant au siège de la personne morale bénéficiaire à la let. f équivalait à accorder l'exonération à toute personne morale qui était exclusivement d'utilité publique, peu importe son siège. L'instance précédente a ajouté que son interprétation était confortée par le message du 10 février 2010 du Conseil d'État du canton du Valais accompagnant le projet de loi d'adhésion du canton du Valais à l'Accord du 30 octobre 1979 entre le Conseil fédéral suisse et le gouvernement de la République française concernant le traitement fiscal des libéralités faites dans des buts désintéressés. Il en ressortait que " l'impôt sur les successions et les donations n'est pas prélevé sur les attributions faites par une personne domiciliée en Valais en faveur de personnes morales ayant leur siège en Valais et qui sont exclusivement d'utilité publique, à condition que l'on ne puisse changer l'affectation de ces attributions. [...] Les attributions faites par un contribuable domicilié en Valais en faveur des personnes morales ayant leur siège à l'étranger sont imposables au taux de 25%, même

si les institutions bénéficiaires poursuivent des buts désintéressés " (p. 3 et 5).

### **E. 5.1**

Invoquant l' art. 9 Cst. et l'interdiction de l'arbitraire, les recourants défendent une interprétation littérale de la let. f de l'al. 1 de l'art. 112 LF/VS : si le législateur valaisan entendait exiger un siège en Valais pour la let. f de l'al. 1 de l'art. 112 LF/VS, il aurait à l'évidence précisé "de personnes morales ayant leur siège dans le canton", ce qu'il n'avait pas fait. Ils en déduisent que l'application de la loi par l'instance précédente est manifestement contraire au sens et au but de cette disposition et aboutit à un résultat arbitraire. La taxation causerait en effet un grave préjudice financier à l'association C. \_\_\_\_\_ et à la succession, car l'argent aurait déjà été utilisé conformément aux buts de l'association.

### **E. 5.2**

Les recourants perdent de vue que l'instance précédente a reconnu que la lettre de l' art. 112 al. 1 let . f LF/VS ne précisait rien quant au siège des personnes morales bénéficiaires. Elle en a conclu à un silence involontaire du législateur qu'elle a dûment cherché à combler par les moyens d'interprétation classiquement mis en oeuvre en droit suisse. Or, à l'égard de l'interprétation systématique des let. g et f, les recourants se bornent à reprocher à l'instance précédente de n'avoir pas procédé à une interprétation téléologique, dont ils n'exposent du reste pas le contenu, et à opposer leur opinion à celle de l'instance en citant des dispositions légales tirées d'autres droits cantonaux ou de la loi du 12 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts des cantons et des communes (LHID; RS 642.14). Il suffit de rappeler à cet égard que l'application de la loi défendue par l'instance précédente ne se révèle en l'espèce pas déraisonnable et qu'elle a été confortée par le contenu du message du 10 février 2010 du Conseil d'État du canton du Valais accompagnant le projet de loi d'adhésion du canton du Valais à l'Accord du 30 octobre 1979 entre le Conseil fédéral suisse et le gouvernement de la République française concernant le traitement fiscal des libéralités faites dans des buts désintéressés. Les recourants n'objectent à cet argument que son caractère "à l'évidence favorable au fisc valaisan". Ils ne prêtent pas attention au fait que le message cité a été rédigé à l'appui d'une loi qui concerne le même domaine que celui qui est en cause en l'espèce, quand bien même l'Accord a été signé avec la France et qu'il met en lumière l'interprétation jusqu'alors admise par le législateur valaisan. Il s'ensuit que, même si, comme le défendent les recourants, une autre solution paraît possible, l'interprétation donnée par l'instance précédente ne révèle aucune violation de l' art. 9 Cst. (cf. consid. 3.3. ci-dessus). Le grief d'application arbitraire de l' art. 112 al. 1 let . f LF/VS est rejeté.

### **E. 6.1**

Le recourants se plaignent aussi d'une application arbitraire de l' art. 112 al. 1 let . g LF/VS en lien avec une violation de leur droit d'être entendus. Ils soutiennent que l'instance précédente a omis d'examiner si l'Italie accorde la réciprocité au canton du Valais s'agissant de l'exonération pour utilité publique, du moment que l'Association C. \_\_\_\_\_ est reconnue d'utilité publique en Italie. Ils sont d'avis à cet égard que le texte de la loi n'exigerait à l'évidence pas qu'une convention de réciprocité ait été conclue, mais donnerait uniquement la possibilité au Conseil d'État de conclure de telles conventions. Ils rappellent enfin qu'ils avaient fait valoir en procédure de réclamation, puis dans leur recours auprès de l'instance précédente qu'il appartenait à l'autorité d'examiner si l'Italie accordait la réciprocité. Or, exposent-ils, si l'autorité intimée a répondu qu'il n'existait pas de

conventions de double imposition avec l'Italie, l'instance précédente aurait quant à elle omis de traiter la question, ce qui constitue à leur avis une violation de leur droit d'être entendu.

### **E. 6.2**

Le grief de violation du droit d'être entendu doit être écarté d'emblée. En effet, dans l'arrêt attaqué (consid. 7), l'instance précédente a nié la violation de la Convention d'établissement et consulaire entre la Suisse et l'Italie conclue le 22 juillet 1868 (RS 0.142.114.541) et ajouté que la convention entre la Confédération suisse et la République italienne en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune conclue le 9 mars 1976 (RS 0.672.945.41) ne contenait aucune disposition sur l'exonération des attributions aux personnes morales d'utilité publique. Il appert ainsi que l'instance précédente n'a pas omis de traiter la question de l'existence d'éventuelles dispositions de réciprocité dans les conventions internationales.

### **E. 6.3**

Il ressort en outre de la motivation de l'instance précédente, à tout le moins implicitement, que la réciprocité dont il est question à l'art. 112 al. 1 let. g LF/VS, devrait être prévue par voie conventionnelle et non pas seulement informelle. En se bornant à affirmer que tel n'est à l'évidence pas le cas et en citant de la jurisprudence de droit fédéral rendue en matière de TVA admettant la validité d'accords de réciprocité informels, les recourants proposent une autre interprétation du droit cantonal qui se résume à substituer leur opinion à celle, du reste défendable, de l'instance précédente. Il s'ensuit que le grief d'application arbitraire de l'art. 112 al. 1 let. g LF/VS doit être rejeté.

### **E. 7**

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours. Succombant, les recourants doivent supporter les frais de la procédure fédérale solidairement entre eux (art. 65 al. 1 et 5 LTF). Il n'est pas alloué de dépens (art. 66 al. 1 et 3 LTF).

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