

VD_OMNI FI.1992.0072 vom 19. Januar 1993

VD Tribunal cantonal, 1993-01-19, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1992.0072

FR: VD_OMNI FI.1992.0072 du 19 janvier 1993

IT: VD_OMNI FI.1992.0072 del 19 gennaio 1993

Regeste

c/ ACI | Prise en compte des donations antérieures au décès dans le montant imposable au titre de l'impôt sur les successions et dans le calcul du taux; pratique de 80 ans contraire au texte de l'art. 30 al. 3 LMSD; rec. admis.

Erwägungen

E. 3

et 4 LMSD, dont la formulation était cependant quelque peu différente : "Au cas où le même donateur a fait deux ou plusieurs donations successives au même donataire, le droit sur les donations postérieures est calculé en tenant compte des donations antérieures pour l'application des catégories, alors même que ces donations auraient précédé l'entrée en vigueur de la présente loi. De même, lorsqu'un donataire devient plus tard héritier ou légataire du donataire, il est tenu compte des donations pour le calcul du droit sur la succession ou sur le legs". Cette disposition reprenait pour l'essentiel les termes de l'art. 12 de la loi du 28 décembre 1901 sur la perception du droit de mutation. Dans sa thèse de doctorat (L'impôt sur les donations et la notion de donation imposable en Suisse, thèse Lausanne 1953, p. 74 et ss), Pierre Rochat évoque cette solution et les solutions analogues d'autres cantons, en la qualifiant de rapport fiscal. Le but d'une telle disposition est à la fois d'éviter que la progression du taux de l'impôt ne soit brisée par l'effet de donations successives ou d'avancements d'hoirie et de présenter la fortune dans son intégralité devant l'échelle des catégories déterminant les taux applicables, établie par la loi d'impôt. Cet auteur ajoute que, même si la loi ne le prévoit pas expressément, il faut déduire l'impôt déjà payé (sur la donation), de l'impôt fixé sur la base de la part successorale à laquelle on ajoute la donation antérieure. Même si le texte de l'art. 13 LDM n'introduisait pas forcément la règle du rapport fiscal de manière claire, l'autorité de recours l'a compris dans ce sens; elle a considéré que le but de cette disposition a été " d'assurer l'égalité des contribuables devant le fisc en prévenant les effets du fractionnement du patrimoine de tel contribuable en vue d'échapper aux taux plus élevés du droit de mutation dans les catégories supérieures " (JT 1910 II 290). Lors de la révision de la loi opérée en 1963, le législateur a modifié la rédaction de l'art. 13 LDM dans le sens actuel, en tenant compte de la suppression du régime des catégories, sans pour autant vouloir bouleverser le régime antérieur en ce qui concerne le rapport fiscal (BGC printemps 1963, p. 1045 et spéc. 1127 s). A cet égard, le rapport de la Commission du Grand Conseil s'exprime comme suit : " A l'article 30, une adjonction apportée à l'alinéa 4 prévoit qu'il sera tenu compte, pour le calcul de l'impôt successoral, des donations antérieures, non seulement pour le taux, mais aussi pour le dégrèvement, ce qui est nécessité par l'introduction de la réserve dégressive ainsi que nous le verrons à l'article 31. Il faudra donc revoir l'ensemble des donations et des prestations à cause de mort obtenue par un bénéficiaire, les montants non encore imposés étant frappés

au taux afférent à l'ensemble des biens transférés, prévu par le barème spécial qui incorpore le dégrèvement dégressif ". Ces rappels historiques n'autorisent pas de conclusion claire. Aussi bien l'art. 13 LDM que l'art. 30 LMSD spécifient que l'autorité fiscale doit tenir compte de donations antérieures "pour l'application des catégories", respectivement "pour le calcul du taux de l'imposition". Quant à la Commission du Grand Conseil, elle indique expressément que les montants non encore imposés - a contrario, on pourrait donc comprendre que cela exclut les donations déjà frappées - devront faire l'objet d'un impôt prélevé au taux afférent à l'ensemble des biens transférés. Rien n'indique ainsi dans les travaux préparatoires de la LMSD que le législateur aurait voulu inclure les donations antérieures dans l'assiette de l'impôt successoral prélevé sur la base de l'art. 30 al. 4 de cette loi, sous réserve en outre d'une déduction de l'impôt déjà prélevé sur ces transferts entre vifs. c) Reste à savoir si une interprétation téléologique ou systématique conduit à un résultat, là où l'interprétation historique a échoué; c'est bien dans ce sens que raisonnaient le Tribunal cantonal dans l'arrêt précité publié en 1910, voire la Commission cantonale de recours lorsqu'elle invoquait l'esprit de la loi. On doit bien admettre que la solution que préconise le recourant et qui paraît la plus proche du texte légal est pour le moins curieuse. En effet, le législateur a bien vu le problème qui résulte de donations successives, puis, le cas échéant, de l'ouverture d'une succession et le Tribunal cantonal le rappelait en 1910 déjà. Mais le texte légal, dans la rédaction de l'art. 13 LDM, comme de l'art. 30 LMSD, ne l'a résolu que partiellement, soit exclusivement sur la question du taux; ce faisant, le législateur a omis de régler expressément la difficulté résultant du fait que la donation antérieure n'a été taxée qu'à un taux inférieur à celui afférent à l'ensemble des biens transférés. Le droit vaudois consacrerait donc un régime de "rapport fiscal" imparfait. A titre de comparaison, on signalera que les autres cantons romands, sauf Genève, qui connaît une pratique analogue à la règle de l'art. 30 al. 4 LMSD et sous réserve du Valais où le problème ne se pose pas, prévoient et/ou appliquent un rapport fiscal complet (portant à la fois sur le taux et l'objet de l'impôt); tel est par exemple le cas de l'art. 11 al. 2 de la loi bernoise du 6 avril 1919 sur la taxe des successions et donations, dans sa teneur au 1er septembre 1988 (v. au surplus ch. 5.4 de la documentation établie par l'OREF à l'occasion de son séminaire 1992, consacré à la "Fiscalité des successions et des donations"). En outre, cette dernière solution paraît bien être plus conforme au principe de l'égalité de traitement que celle dont se prévaut le recourant. d) L'examen qui précède met en évidence un conflit entre le principe de la légalité, d'une part, et celui de l'égalité de traitement, d'autre part. Cependant, si les lois fiscales doivent être interprétées de manière conforme à la constitution et notamment au principe de l'égalité de traitement, il n'en résulte pas encore que l'autorité fiscale et le juge, sous couvert d'interprétation, puissent créer pour satisfaire au postulat de l'équité fiscale de nouveaux cas d'imposition (v. la réponse négative sur ce point de Danielle Yersin, L'égalité de traitement en droit fiscal, RDS 1992 II 180 ss). Pour des motifs similaires, il n'est pas non plus admissible d'étendre l'objet de l'impôt au-delà de l'hypothèse mentionnée par la loi, en l'occurrence la succession ou le legs; cette conclusion s'impose avec d'autant plus d'évidence que la donation antérieure a déjà fait l'objet d'une taxation entrée en force. Ainsi, à supposer que le principe de l'égalité de traitement puisse dans certaines circonstances l'emporter sur celui de la légalité, il reste que le principe de la sécurité du droit - qui se traduit par la confiance que le contribuable peut placer aussi bien dans un texte légal clair que dans la force de chose jugée d'une décision (aucun motif de révision au sens des art. 54 ss LMSD n'étant réalisé en l'espèce) - doit ici l'emporter. Au demeurant, l'atteinte à l'équité fiscale, dans le cas présent en particulier, n'est nullement

caractérisée; cela ressort également de la pratique genevoise en matière de droits de succession, puisque celle-ci n'applique qu'un rapport successoral imparfait, c'est-à-dire limité au taux en présence de donations antérieures enregistrées (i. e. déjà taxées; v. Documentation OREF précitée, ch. 5.4 Genève; v. aussi l'introduction de cette documentation de K. Stoyanof, p. 12, lequel s'appuie sur un projet de loi modèle de 1984).

2. Il reste à examiner si la pratique de l'autorité fiscale, qui se fonde sur un usage à tout le moins trentenaire et entériné par l'autorité de recours, autorise l'autorité fiscale à s'écarter du texte clair de la loi. Dans un arrêt récent, déjà cité plus haut, le Tribunal fédéral a souligné que le droit coutumier, en matière fiscale, ne peut intervenir que pour combler une lacune proprement dite des règles légales, à l'exclusion d'autres lacunes (ATF 105 Ia 2 cons. 2). Or, l'absence de mention dans la loi de certaines situations qui pourraient donner lieu à imposition ne peut constituer qu'une lacune improprement dite (ATF 94 I 305); il n'en va pas différemment en l'espèce où l'art. 30 al. 4 LMSD ne précise nullement que les donations antérieures font (à nouveau) l'objet de l'impôt perçu sur la succession ou le legs. A supposer que l'on puisse admettre ici l'existence d'une règle coutumière, force serait de constater qu'elle devrait néanmoins être écartée pour des raisons découlant de la primauté du droit écrit, spécialement en droit fiscal. 3. La décision attaquée doit donc être annulée, de même que le décompte de l'impôt successoral établi par le contrôleur du droit de mutation du district d'Aigle. Le dossier sera renvoyé à l'autorité intimée à charge pour elle de le transmettre à l'autorité de taxation aux fins d'établir un nouveau décompte de l'impôt successoral qui ne tiendra pas compte, sauf pour le taux, de la donation antérieure de Fr. 30'000.-- reçue par le recourant de son frère du vivant de celui-ci. 4. Le recours est en conséquence admis. Vu l'issue du pourvoi, l'arrêt sera rendu sans frais. Le recourant qui obtient gain de cause avec l'assistance d'un avocat a droit à des dépens, à la charge de l'Etat de Vaud (Administration cantonale des impôts), que le Tribunal arrête à Fr. 500.--.

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