

VD_OMNI FI.1997.0146 vom 20. Mai 1998

VD Tribunal cantonal, 1998-05-20, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1997.0146

FR: VD_OMNI FI.1997.0146 du 20 mai 1998

IT: VD_OMNI FI.1997.0146 del 20 maggio 1998

Regeste

c/ACI | Le motif précité conduit à une taxation intermédiaire du conjoint survivant, même si un tiers n'hérite pas; il importe peu que désormais le survivant dispose, sans modification essentielle, des éléments de revenu et de fortune qui servaient auparavant de base à l'imposition du couple : ceux-ci seront pris en compte en situation nouvelle à compter de la survenance du motif de taxation intermédiaire.

Erwägungen

E. 3

LHID ont maintenu le principe de l'addition des éléments de revenu et de fortune des personnes mariées et de leurs enfants mineurs vivant en ménage commun; sur ces questions, v. plus généralement notamment Peter Locher, *Die Ehegatten im Steuerverfahren*, in FS Cagianut, Berne 1990, p. 137 ss; Danielle Yersin, *L'imposition du couple et de la famille*; Berne 1984). b) La recourante, on l'a vu, concède volontiers que le décès de son mari a mis fin à l'imposition unique du couple; selon elle cependant, cela n'implique pas encore qu'il y ait lieu de ce fait à taxation intermédiaire. aa) Au demeurant, on peut lui donner raison sur ce point; on observe en effet que le mariage (qui entraîne une telle taxation unique), ne constitue pas un motif de taxation intermédiaire (il en découle notamment que le quotient familial ne s'applique pas dès la date du mariage; v. à ce sujet CCRI, arrêt R.R. du 11 juillet 1990). De même, il n'y a pas lieu à taxation intermédiaire lorsqu'un enfant, précédemment mineur, atteint sa majorité et que, partant, il doit être désormais imposé séparément (v. à ce sujet Olivier E.R. Triebolt, *Zwischenveranlagung und Rechtsgleichheit in der harmonisierten Bundessteuererlassen*, Archives 64, 257, spéc. p. 273 ss; cet auteur considère ici que cette solution n'est peut-être pas pleinement convaincante au regard des principes constitutionnels; v. surtout la circulaire de l'AFC citée plus loin, Archives 54, 451 s.). bb) A vrai dire, l'on se trouve en l'espèce en présence d'un cas de taxation intermédiaire expressément prévu par la loi, à savoir celui d'une dévolution à cause de mort. Interprétés littéralement, les art. 70 LI et 96 AIFD impliquent dès lors, en principe tout au moins, que l'on puisse procéder à une taxation intermédiaire, en particulier lorsque le bénéficiaire de la dévolution se trouve être le conjoint survivant (la pratique vaudoise paraît aller dans ce sens : voir à ce propos CCRI, arrêt S.Z. du 19 août 1991 FI 90/046; v. également TA, arrêt du

E. 6

décembre 1994, FI 93/006). S'agissant de la pratique de l'AFC, H. Masshardt / F. Gendre (Commentaire IDN, Lausanne 1980, p. 409) décrivent ainsi la solution adoptée en matière de dévolution pour cause de mort : "18. Par dévolution pour cause de mort, on entend en premier lieu les recettes provenant d'héritage, legs ou donation pour cause de mort. Il faut y comprendre aussi celles qui proviennent de la liquidation du régime matrimonial au décès. Lorsque l'assujettissement du mari a cessé en raison de son décès, la femme doit payer

l'impôt non seulement sur les recettes provenant de la dévolution, mais aussi éventuellement sur le rendement des biens qui lui font retour selon le régime matrimonial. On doit même logiquement considérer comme revenu de la veuve un versement de capital ou une rente remplaçant le revenu du travail du mari défunt. Pour l'application de l'art. 96, il est sans importance que le défunt ait été ou non assujéti à l'IDN. Une succession dévolue à l'étranger donne aussi lieu à la taxation intermédiaire. 19. Alors que, en cas de décès du mari, il y a lieu de procéder à une nouvelle taxation de la veuve pour le reste de la période de taxation, ne serait-ce déjà qu'en raison de la fin de la substitution fiscale, la nécessité d'une taxation intermédiaire en cas de décès de la femme mariée ne se fera ordinairement sentir que si, outre le mari, des tiers héritent aussi de la défunte, de sorte que le revenu imposable du mari diminue, et en outre si, à la mort de la femme, échoient des prestations d'assurance dont le mari est le bénéficiaire". Ces auteurs (v. en outre même ouvrage, p. 235) laissent dès lors entendre qu'il y aurait lieu toujours à taxation intermédiaire en cas de décès du mari, mais non pas en cas de décès de la femme mariée (v., dans le même sens, Ernst Käzig, Die direkte Bundessteuer, no 31 ad. art. 42 AIFD; v. aussi les instructions de l'AFC de 1985 relatives à la problématique de la taxation intermédiaire, Archives 54, 445, spéc. p. 449 et 451 s.; confirmées pour la LIFD dans des instructions postérieures de 1993, Archives 62, 336); cette solution peut apparaître comme contraire à l'art. 4 al. 2 Cst. Pour aller dans le sens de la recourante, on pourrait dès lors soutenir, sur la base du chiffre 19 du commentaire précité compris à la lumière du principe d'égalité, qu'il n'y aurait jamais lieu à taxation intermédiaire en cas de décès de l'un ou de l'autre des conjoints, sauf si des tiers héritent à côté de l'époux survivant; une autre solution, également conforme à l'art. 4 al. 2 Cst. consisterait à procéder toujours à une telle taxation. cc) L'argumentation de la recourante, qui semble reprendre en quelque sorte celle de l'AFC ou de Masshardt et Gendre, dans la mesure qui peut lui être favorable, tend à neutraliser la cause de taxation intermédiaire que constitue la dévolution à cause de mort; car cette dernière soit a pour seul effet de faire disparaître la substitution fiscale, soit se borne à entraîner des déplacements patrimoniaux au sein de l'unité économique que constitue la famille, lorsqu'aucun tiers n'est appelé à la succession. On relèvera tout d'abord que la substitution fiscale - que connaissait l'AIFD, mais que ne connaît pas l'art. 9 LI - est une règle de nature essentiellement procédurale, dont on ne voit guère quels effets matériels pourraient en découler; il apparaît ainsi erroné de renoncer à une taxation intermédiaire en cas de décès de la femme mariée, au seul motif que cela n'entraînerait qu'une fin de la substitution fiscale de celle-ci par son mari. Au surplus, la renonciation à une taxation intermédiaire en cas de décès de l'épouse, tout au moins lorsqu'elle entraîne exclusivement une dévolution à l'autre conjoint, apparaît comme une solution pragmatique, dictée par le souci de ne pas multiplier les cas de taxation intermédiaire. Sa justification n'est dès lors guère solide et, en tous les cas, la solution inverse, qui consiste à procéder à une taxation intermédiaire en présence du motif légal de la dévolution à cause de mort apparaît beaucoup plus conforme au droit. C'est celle que retiendra en définitive l'autorité de céans, tant en matière d'impôt cantonal et communal qu'en matière d'impôt fédéral direct; il y a donc lieu de procéder à taxation intermédiaire, dans tous les cas, peu important lequel des conjoints décède. En d'autres termes, le tribunal estime qu'une taxation doit être effectuée en cas de dévolution à cause de mort de l'un à l'autre conjoint sans égard au fait que la modification des bases d'imposition - qui est assurément durable (pour reprendre la formulation des art. 70 al. 1 LI et 96) - ne serait pas essentielle, c'est-à-dire d'une importance quantitative réduite. A vrai dire, cette dernière exigence résulte non pas du texte légal, mais de la jurisprudence rendue principalement

pour les cas de taxation intermédiaire liés à des changements de profession, mais non pas en cas de divorce; il n'y a pas lieu de l'étendre à l'hypothèse ici litigieuse d'une dévolution à cause de mort. Au demeurant, la recourante paraît (ou semblait initialement tout au moins) partager cette position sur le principe, puisqu'elle a déposé en décembre 1994 une nouvelle déclaration en vue d'une taxation intermédiaire, ce qui montre qu'elle admettait que les conditions de celle-ci étaient réalisées; cependant, à supposer que l'on suive sa thèse et que l'on retienne en outre que la modification de la rente qu'elle perçoit de l'AVS soit considérée comme sans relation avec la dévolution à cause de mort, il n'y aurait alors plus aucun motif de procéder à une taxation intermédiaire; dans ce cas, A. _____ devrait, pour la fin de la période 1993-1994, continuer d'être imposée au taux d'un couple, solution qui paraît pour le moins audacieuse. dd) En définitive, le tribunal retient donc que, dans l'hypothèse du décès de l'un des conjoints, il y a toujours lieu à taxation intermédiaire, quand bien même le seul bénéficiaire de la dévolution à cause de mort serait le conjoint survivant (notamment dans l'hypothèse fréquente d'un usufruit). c) Il convient maintenant d'examiner plus précisément quelle doit être en l'espèce la portée de la taxation intermédiaire. On rappelle que selon les art. 70 LI et 96 AIFD, cette dernière doit prendre en compte les éléments du revenu touchés par la modification. Selon la jurisprudence, cette notion doit être interprétée dans un sens large et comprend toutes les modifications de la situation de revenu du contribuable qui sont en rapport direct ou indirect de corrélation avec le motif de taxation intermédiaire. Dans un arrêt récent, le Tribunal fédéral a notamment retenu que l'extinction d'une rente AVS d'orphelin constitue la conséquence indirecte du début, par l'intéressé, d'une activité lucrative; en conséquence, la suppression d'une telle rente doit être prise en compte devant la taxation intermédiaire découlant de la prise d'activité lucrative, cela en tant que facteur entraînant une diminution de revenu (Archives 57, 152 = RDAF 1990, 29). On l'a vu, il y a lieu de procéder à une taxation intermédiaire en relation avec une dévolution à cause de mort. Il en résulte que, dans le cadre de la taxation concernant la recourante, pour les périodes 1993-1994 (soit les 102 jours restants), respectivement la période 1995-1996, il y a lieu de prendre en nouvelle situation l'ensemble des revenus immobiliers de la recourante, avec les déductions correspondantes, également en nouvelle situation. A cela, la recourante oppose plusieurs objections. aa) En premier lieu - ce qui fonde sa conclusion principale -, la dévolution à cause de mort n'aurait pas entraîné de modification durable de son revenu par rapport à celui du couple; cet argument a déjà été abordé et l'on n'y reviendra pas. La recourante, on l'a vu, paraît néanmoins admettre l'existence d'un motif de taxation intermédiaire (lié à la dévolution à cause de mort), susceptible de permettre la prise en compte de la modification de la rente qu'elle perçoit de l'AVS (passage d'une rente de couple à une rente de veuve simple). Or, cette modification, si elle découle du décès, ne se trouve nullement en relation de causalité avec la dévolution à cause de mort. Au surplus, on notera que le début ou la cessation du versement de rentes d'assurances sociales ne constitue pas, en droit vaudois et en matière d'impôt fédéral direct, une cause de taxation intermédiaire; en outre, les cantons qui connaissent comme motif de taxation intermédiaire le début ou la cessation du versement de telles rentes n'admettent pas, en règle générale, que la modification des montants servis justifie une telle taxation (v. à ce sujet CCRI, S.Z., précité 90/046 et réf. citées au cons. 2 lit. b de cet arrêt). Autrement dit, la manière dont les décisions sur réclamation ont tenu compte des nouveaux montants servis par l'AVS apparaît correcte, contrairement aux conclusions de la recourante. bb) Dans ses conclusions subsidiaires, la recourante soutient qu'elle était déjà titulaire de la moitié du patrimoine des époux, ce qui s'est traduit par le fait qu'elle a obtenu la moitié du bénéfice de l'union

conjugale; autrement dit la dévolution successorale a eu pour seul effet de lui donner l'usufruit sur l'autre moitié des biens du couple, savoir la part du défunt. Cette analyse, de nature économique, fait abstraction de la situation sur le plan des droits réels; en effet, les immeubles de la succession étaient tous inscrits au registre foncier au nom du défunt. La recourante perd ici de vue que la participation au bénéfice de l'union conjugale s'exprime toujours, en définitive, sous la forme d'une créance, qui n'a aucun effet sur la titularité des droits réels (v. à ce sujet Deschenaux/Steinauer, *Le nouveau droit matrimonial*, Berne 1987, p. 395; v. aussi, pour l'ancien droit ATF 102 II 70; Paul Piotet, *L'appartenance d'un bien à deux masses du régime matrimonial et les créances ou récompenses pour contributions à l'acquisition, amélioration ou conservation d'un bien* in *JdT* 1987 I 592, spéc. p. 597; Lise Favre, *L'achat d'immeubles en copropriété entre époux mariés sous le régime de la participation aux acquêts - une fausse solution?*, *RNRF* 1994, 324 ss; v. aussi TA, arrêts du 10 décembre 1996, FI 96/038, cons. 1b/bb/bbb; du 6 avril 1995, FI 93/042 cons. 2c et du 5 mai 1993, FI 90/012, cons. 3, qui appliquent ces solutions dans divers litiges fiscaux). Ainsi, c'est bien par le jeu de l'art. 560 CC que la recourante a acquis une part idéale à la propriété commune des biens de la succession de feu son mari, puis, à la suite de la convention de partage passée avec son fils, le droit de l'usufruit sur la totalité de celle-ci, en conformité avec le testament olographe du 18 août 1978. Autrement dit, dans la mesure où son droit d'usufruit résulte d'une disposition testamentaire, force est d'admettre que l'on se trouve ici en présence d'une dévolution à cause de mort pour l'entier des biens anciennement propriété du défunt. e) La recourante fait enfin valoir la jurisprudence Dumont ou plutôt les limitations de celle-ci. On se souvient que, selon cette jurisprudence, l'acquéreur d'un immeuble, s'il engageait des frais importants peu après le transfert, n'était pas admis à les faire valoir en déduction comme frais d'entretien d'immeubles, quand bien même ils pouvaient correspondre, sur le plan technique, à de simples charges d'entretien; le rattrapage d'entretien était donc traité, sur un plan économique, comme des frais d'amélioration ou encore comme un supplément au prix payé (ATF 99 Ib 362 = RDAF 1975, 177, maintes fois confirmé par la suite; v. cependant, tout récemment, RDAF 1997, 582; v. au surplus Rapport du Conseil d'Etat au Grand Conseil de juin 1998 sur une motion Luc-Etienne Rossier, proposant l'abandon de la pratique Dumont dans le Canton de Vaud à compter de la période fiscale 1999-2000, cela sans modification légale). Toutefois, cette solution n'était pas applicable aux héritiers, dès lors que ceux-ci acquièrent de plein droit l'universalité de la succession, conformément à l'art. 560 CC; en conséquence, les frais de remise en état d'un bien, s'ils peuvent être qualifiés de frais d'entretien pour le défunt lui-même, doivent pouvoir l'être aussi et dans la même mesure pour les héritiers (ATF 107 Ib 22 = RDAF 1982, 191). La jurisprudence Dumont et ses exceptions, voire les nuances qui viennent récemment de lui être apportées, ne concernent cependant pas la problématique de la taxation intermédiaire; elle vise à délimiter la notion de frais d'entretien, déductibles à ce titre, des frais d'amélioration, non déductibles. Ainsi, dans la mesure où les frais invoqués en déduction, pour les périodes de calcul 1993 et 1994, constitueraient des dépenses d'amélioration, ils ne pourraient pas être admis en déduction. Au surplus, à supposer qu'il s'agisse véritablement de dépenses d'entretien, celles-ci, par le jeu de la brèche de calcul liée à taxation intermédiaire, ne peuvent de toute façon pas être invoquées; cette taxation ne peut se fonder, en nouvelle situation, que sur les frais consentis dès la dévolution, pour l'année fiscale 1994, respectivement en 1995 et 1996, pour la période suivante. Ce moyen, lui non plus, n'apparaît d'aucun secours à la recourante.

3. Les recours doivent dès lors être rejetés, les décisions querellées étant

confirmées. Cela étant, la recourante supportera un émolument d'arrêt, ses conclusions en dépens étant en outre rejetées.

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