

VD_OMNI FI.2001.0061 vom 20. Dezember 2001

VD Tribunal cantonal, 2001-12-20, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2001.0061

FR: VD_OMNI FI.2001.0061 du 20 décembre 2001

IT: VD_OMNI FI.2001.0061 del 20 dicembre 2001

Regeste

c/ACI | Le vice de la réclamation, non motivée contrairement à l'exigence légale, était réparable; un délai devait être imparti à cet effet, avec mention de la commination pour le cas du non-respect de celui-ci.

Erwägungen

E. 27

février 1963 concernant le droit de mutation sur les transferts immobiliers et l'impôt sur les successions et donations (ci-après: LMSD) prévoit que l'inventaire peut faire l'objet d'une réclamation à l'Administration cantonale des impôts de la part des héritiers. L'art. 46 al. 3 de cette disposition se lit comme suit: "La réclamation s'exerce par acte écrit et motivé adressée à l'autorité qui a pris la décision attaquée dans les trente jours dès la notification de cette décision." On remarque que cette loi comporte d'autres dispositions relatives aux procédures de réclamation et de recours (art. 50 ss LMSD), régissant notamment la réclamation contre les décisions émanant de l'autorité de taxation; à défaut de précision à l'art. 46 LMSD, il se justifie d'appliquer, à tout le moins par analogie, les dispositions des art. 50 ss, en l'absence de règles spécifiques. Au demeurant, l'art. 50 al. 3 LMSD renvoie en outre aux dispositions de la loi sur les impôts directs cantonaux du 26 novembre 1956 (ci-après: LI) relatives à la procédure de réclamation (art. 100 à 103 LI). Quoiqu'il en soit, tant l'art. 50 al. 2 LMSD que l'art. 101 al. 1 LI précisent que la réclamation doit être motivée (tel n'est toutefois plus le cas désormais: v. à ce sujet art. 186 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux; les actes de procédure sont toutefois soumis au droit en vigueur au moment où ils sont établis). Quoiqu'il en soit, le problème est ici celui de la sanction à retenir cas échéant en présence d'une réclamation irrégulière, le vice consistant en l'occurrence dans l'absence de motivation. Au demeurant, la jurisprudence a été amenée à examiner ce problème, s'agissant d'un recours non motivé, déposé en matière fiscale par un mandataire (arrêt du 23 décembre 1999, FI 98/0017). On extrait de ce jugement le passage suivant: "La procédure applicable devant le Tribunal administratif prévoit de façon générale, à l'art. 31 al. 2 LJPA, première phrase, que l'acte de recours doit être signé et "indiquer les conclusions et les motifs du recours". Selon l'art. 35 al. 1 LJPA toutefois, un bref délai peut être imparti à l'auteur du recours pour régulariser la procédure, s'il apparaît que ce dernier ne satisfait pas, notamment, à l'exigence de forme prescrite à l'art. 31 al. 2; le recours est alors déclaré irrecevable si le recourant ne donne pas suite à cette injonction dans le délai fixé (art. 35 al. 2 LJPA). Le texte actuel de cette disposition, légèrement remanié par rapport à l'ancienne teneur, est issu de la nouvelle du 26 février 1996 modifiant la LJPA, entrée en vigueur le 1er mai 1996; le principe de la réparabilité d'un vice de forme n'en a pas moins été maintenu dans la nouvelle loi. Il résulte ainsi d'une interprétation littérale de l'art. 35 al. 1 LJPA, dont il n'y a pas lieu d'écarter l'application en matière

d'imposition cantonale, que le défaut de motivation est, en procédure administrative vaudoise, réparable aux conditions des articles 31 al. 2 et 3 LJPA." Il n'y a pas de motifs d'être plus sévère en matière de réclamation à l'ACI que ne l'a été le Tribunal administratif s'agissant d'un recours; il convient ainsi d'appliquer au cas d'espèce les principes découlant de l'art. 35 LJPA, par analogie. On ajoutera qu'en l'espèce l'Office de paix de Nyon avait invité expressément le mandataire des recourants à motiver sa réclamation, sans toutefois indiquer aucun délai et sans y ajouter de commination, pour le cas où ce délai ne serait pas respecté. Il s'agit là pourtant d'un principe général qui veut que l'autorité qui impartit un délai signale en même temps les conséquences de l'inobservation de celui-ci. Ce principe est d'ailleurs rappelé à l'art. 23 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (ci-après: PA). Cette disposition ajoute que, dans l'hypothèse de l'inobservation du délai, seules les conséquences qui ont été signalées à l'administré entrent en ligne de compte. En résumé, l'art. 35 LJPA introduit une règle conditionnellement péremptoire, l'irrecevabilité du recours (ou de la réclamation) ne pouvant intervenir qu'en cas de non-respect du délai de grâce imparti, pour autant que cette sanction soit expressément annoncée à l'auteur de l'acte irrégulier. Dans le cas d'espèce, dans la mesure où aucun délai n'a été fixé, celui-ci n'étant en outre pas accompagné d'une commination, force est d'en conclure que la péremption du droit (à savoir l'irrecevabilité du recours ou de la réclamation) ne pouvait pas intervenir. La réclamation des recourants était dès lors recevable. b) La décision attaquée est fondée sur une valeur vénale attribuée à la créance de feu Mme X._____ dans la liquidation du régime matrimonial des époux X._____ de 840'887 fr. 85, équivalant à la moitié de l'actif net découlant du document du

E. 28

octobre 1993 de l'Office de paix du cercle de Nyon. On relève que ce dernier (soit la "Détermination") n'est pas désigné comme étant une décision; il ne comporte pas non plus l'indication d'une voie de réclamation ou de recours (il n'évoque tout au plus qu'une possibilité de contestation au plan civil). Par ailleurs, il fixe à 840'887 fr. 85 la part au bénéficiaire revenant à la succession; ce n'est qu'implicitement qu'il arrête au même montant la part revenant au conjoint survivant. En outre le montant en question n'a pas été repris dans le cadre de l'inventaire successoral, notamment au motif que l'immeuble propriété auparavant de M. X._____ a été pris en compte à hauteur de 80% de la nouvelle estimation fiscale arrêtée à 980'000 fr. (alors que ce même immeuble, dans la détermination du 28 octobre 1993 figure à sa valeur vénale de 1'400'000 fr.). Dans ces conditions, rien ne permet de conférer à la "Détermination" précitée la valeur d'une décision susceptible d'entrer en force en l'absence de contestation. Dans la mesure où le résultat de cette "Détermination" n'est pas repris comme tel dans l'inventaire de la succession en question, on ne peut même pas lui conférer la valeur d'une décision incidente (de toute manière, sous réserve de cas très particuliers, l'administré n'a pas d'obligation d'attaquer immédiatement une décision incidente, mais il peut au contraire la contester ultérieurement, dans le cadre d'une décision finale; v. à ce sujet TA, arrêt GE 01/0076 du 29 octobre 2001). La remarque qui précède vaut ainsi pour la valeur de la créance de liquidation du régime matrimonial revenant à Mme X._____; les recourants ne sont donc pas à tard pour contester le montant de 840'887 fr. 85 retenu à cet égard. 2. Les recourants font valoir que l'ACI adopte deux approches différentes dans le cadre de la détermination de l'assiette de l'impôt dans le cadre de la succession de M. X._____, puis dans celle de Mme X._____. Ils ont d'ailleurs produit un document émanant de l'Association des notaires vaudois (courrier du 9 septembre 1998), dans lequel ils montrent que cette divergence de

méthode de calcul est de nature à conduire à une inégalité des charges fiscales en fonction de l'ordre des décès de chacun des conjoints. a) Au demeurant, l'ACI paraît elle-même admettre qu'il conviendrait d'appliquer une seule et même méthode dans le cadre des deux successions (v. à ce propos décision attaquée, p. 9 en haut). b) En matière d'imposition directe, le Tribunal fédéral a fréquemment condamné ce qu'il a appelé dualisme des méthodes. On rappelle tout d'abord que, dans certains cas, la loi fiscale s'attache à des situations ou des faits de nature économique, l'interprétation se dirigeant alors vers la recherche de la réalité économique; dans d'autres, la loi utilise plutôt des critères relatifs à la forme juridique. Il y a alors dualisme des méthodes prohibé à invoquer, selon l'intérêt du fisc, tantôt la réalité économique, tantôt l'apparence juridique de l'opération considérée (v. à ce propos Archives 57, 269; 47, 274 et 347; ATF 109 Ib 113 et les réf. citées par ces arrêts). Cette solution est rattachée au principe de la prohibition de l'arbitraire, ainsi qu'au principe de la bonne foi (v. p. ex. RNRF 75, 198; Archives 54, 391; v. également plus généralement Imboden/Rhinow, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, puis en collaboration avec Krähenmann, Ergänzungsband, no 26V et jurisprudence précitée); en conséquence, s'agissant des mêmes contribuables, le fisc apparaît comme tenu, lorsqu'il a adopté dans une première étape une méthode déterminée, d'y obéir également dans la seconde (dans ce sens, v. ATF 93 I 689, spéc. p. 691). c) En substance, dans la première de ces deux successions, le calcul de l'actif net de la succession résulte d'une déduction de l'actif brut portant sur la part de l'épouse au bénéfice résultant de la liquidation du régime matrimonial; cependant, cette part est calculée en tenant compte de l'immeuble pris, non pas à sa valeur vénale, mais à 80% de l'estimation fiscale de 980'000 fr. (soit un montant bien évidemment inférieur à la valeur vénale de l'immeuble telle que retenue dans la "Détermination" du 28 octobre 1993). Dans cette première opération, l'autorité fiscale évalue ainsi la créance en liquidation du régime matrimonial en appliquant la règle de l'art. 23 LMSD pour la part de celle-ci se rapportant à l'immeuble. La déduction de cette part étant réduite, il en découle un accroissement de l'assiette de l'impôt sur les successions. Or, dans le cadre de la seconde succession, soit celle du conjoint survivant, cette créance a fait l'objet d'une autre évaluation, prenant en compte la valeur vénale de l'immeuble, ce qui a eu pour effet d'augmenter l'assiette de l'impôt dans le cadre de la seconde succession. Dans ce cadre, l'autorité fiscale a donc appliqué le principe de l'évaluation des biens (ici la créance en liquidation du régime matrimonial) à la valeur vénale, posé par l'art. 21 LMSD, cela sans aucune cautèle pour tenir compte du fait que la créance précitée se rapportait à un immeuble. A ce stade, on observe que l'art. 21 LMSD, interprété littéralement, postule plutôt une évaluation de la créance en liquidation du régime matrimonial à la valeur vénale; la pratique - suivie dans le cadre de la première succession - retenait pour sa part une approche quasi-économique en faisant application de l'art. 23 LMSD, par analogie, pour l'estimation de cette créance (bien que l'on peut qualifier de mobilier) au motif qu'elle se rapporte pour partie à un immeuble. Il apparaît ainsi démontré (tant au regard des éléments évoqués ci-dessus que dans la lettre de l'Association des notaires vaudois, voire même dans les prises de position de l'ACI) que l'on se trouve en présence d'un dualisme des méthodes; celui-ci, au surplus, n'est guère admissible, car il tend à faire varier, à tout le moins pour les deux contribuables qui font partie de l'une et l'autre des successions précitées, l'assiette fiscale en fonction des intérêts de l'administration. Au demeurant, l'ACI paraît considérer que la solution retenue dans le cadre de la succession de M. X. _____ et fondée sur une jurisprudence antérieure (RDAF 1970, 94) pourrait se révéler erronée; en revanche, la méthode adoptée pour la liquidation de la succession de Mme X. _____ (prise en

considération de la créance de liquidation du bénéfice matrimonial exclusivement à la valeur vénale) devrait être confirmée aujourd'hui. Cette objection n'a cependant pas lieu d'être tranchée ici. L'autorité intimée perd en effet de vue les conséquences à tirer du principe de la bonne foi, auquel la jurisprudence rattache la prohibition du dualisme des méthodes (analogue à celle pouvant résulter d'une promesse du fisc; v. à ce propos ATF 93 précité); il découle en effet de ce principe que l'ACI était tenue par la méthode adoptée initialement (pour le calcul de la part du bénéfice de liquidation portée en déduction de l'actif brut de la succession de M. X. _____) pour évaluer dans un second temps l'actif de la succession de Mme X. _____. d) Il découle des considérations qui précèdent que le recours doit être accueilli, la décision attaquée annulée et la cause renvoyée à l'autorité intimée pour nouvelle décision. Elle prendra dans ce cadre pour base de calcul de la créance de liquidation du régime matrimonial le 80% de la valeur de l'immeuble qui faisait partie de la succession de M. X. _____. On relèvera au surplus que la solution énoncée ici n'empêche pas l'ACI, si elle l'estime utile, de procéder au réexamen de sa pratique, s'agissant de la méthode de calcul applicable à la créance de liquidation du régime matrimonial; encore doit-elle adopter une solution cohérente dans la liquidation de la succession de deux conjoints, s'agissant de l'évaluation d'une créance en liquidation du régime matrimonial dont la consistance n'a pas varié et qui n'a pas été réalisée.

3. Vu l'issue du recours, le tribunal statuera sans frais. Pour le surplus, les recourants ayant procédé par l'intermédiaire d'un mandataire professionnel ont droit à l'allocation de dépens (art. 55 LJPA).

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