

VD_OMNI FI.2003.0073 vom 17. Dezember 2003

VD Tribunal cantonal, 2003-12-17, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2003.0073

FR: VD_OMNI FI.2003.0073 du 17 décembre 2003

IT: VD_OMNI FI.2003.0073 del 17 dicembre 2003

Regeste

c/ACI | A l'issue de la comparaison de l'imposition unique d'un patrimoine grevé d'une clause de substitution fideicommissaire avec la double perception de l'impôt auprès de deux héritiers ordinaires lors de deux dévolutions successives, il appert que l'art. 33 LMSD n'est pas contraire au principe de l'égalité de traitement et ne conduit pas à un résultat insoutenable, à plus forte raison lorsqu'il s'agit, comme dans le cas d'espèce, d'une substitution "sans compte rendre"

Erwägungen

E. 23

novembre 1999 relative à l'impôt sur les successions et les donations). Dans certains cantons toutefois, chaque transfert de patrimoine génère une imposition (double-imposition); tant la dévolution à l'héritier grevé que la substitution à l'appelé font l'objet d'un impôt ordinaire sur les successions (v. loi zurichoise du 28 septembre 1986 relative à l'impôt sur les successions et donations, § 8 al. 3). D'autres cantons par ailleurs, comme les cantons de Vaud et de Fribourg, ont opté pour l'imposition unique du patrimoine dévolu (v. sur ce point, Thomas Christen, Nacherbfolge aus steuerrechtlicher Sicht, in Archives 63, p. 257 et ss, not. 261-262). A deux reprises, le Tribunal fédéral a été appelé à juger de la constitutionnalité de textes cantonaux imposant ce mode de disposer. Dans sa jurisprudence antérieure, la Haute Cour a rappelé, suivant en cela les commentateurs du droit civil, que la substitution fidéicommissaire ne devait pas être assimilée à un usufruit, mais plutôt à une substitution d'héritier; elle a ainsi jugé qu'il n'était pas arbitraire de ne pas tenir compte, dans l'imposition, des limitations du droit de propriété du fidéicommissaire et donc de calculer cet impôt sur la base de la valeur du patrimoine transféré, en faisant abstraction de la valeur de rendement capitalisée des biens transférés (Archives 32, p. 374). Dans l'arrêt plus récent du 25 novembre 2002, déjà cité, confronté à l'imposition d'un fidéicommissaire de famille selon le régime de la double-imposition ordinaire prévue dans le canton de Lucerne, le Tribunal fédéral a tout d'abord rappelé que la capacité contributive d'un héritier grevé d'une clause de substitution fidéicommissaire n'augmente que dans la mesure où les biens qui lui sont transférés génèrent un revenu; c'est seulement dans l'hypothèse où la substitution n'a pas lieu du fait du décès de l'appelant ou lorsque le grevé est seulement tenu de transmettre l'héritage restant (substitution sans compte-rendre) qu'il reçoit une prestation d'un montant égal à la valeur effective de la succession. Il a dès lors confirmé, tout en la précisant, son ancienne jurisprudence, ajoutant qu'une exonération complète de la substitution fidéicommissaire était incompatible avec l'égalité de traitement; selon lui, toutefois, ce mode de disposition testamentaire ne doit pas être considéré comme une dévolution ordinaire, l'assimilation du grevé fidéicommissaire aux héritiers ordinaires étant constitutionnellement inadmissible. Ainsi, le régime prévoyant une pleine imposition

tant lors de dévolution au grevé qu'à l'ouverture de la substitution lui est apparu contraire au principe de la capacité contributive; aussi, il convient de préférer, selon lui, une imposition correspondant à la capacité contributive du grevé fidéicommissaire, ce qui est en particulier le cas lorsque l'assiette de l'impôt est basée sur la valeur de rendement capitalisée de la fortune transférée par substitution (RDAF 2003 II 233, cons. 5.3 et 5.4, réf. citée). c) Dans le Canton de Vaud, la dévolution d'un patrimoine grevé d'une substitution fidéicommissaire fait l'objet d'une imposition unique au sens de l'art. 33 LMSD, disposition dont on rappelle tout d'abord la teneur: "En cas de substitution fidéicommissaire, le montant net des biens dévolus au grevé est frappé de l'impôt le plus élevé calculé d'après le degré de parenté entre le disposant, d'une part, et l'appelé, d'autre part. Si la substitution ne s'ouvre pas, il est, le cas échéant, restitué avec intérêt un montant correspondant à la différence entre l'impôt payé et l'impôt calculé d'après le degré de parenté entre le disposant et le grevé. Le taux d'intérêt est fixé par le Conseil d'Etat." Ce système d'imposition est fort différent de celui condamné par le Tribunal fédéral dans l'arrêt du 25 novembre 2002. Il s'agit ici d'imposer une seule fois le patrimoine spécial à transférer, en amont (ou in anticipando), auprès de l'héritier grevé. L'appelé en revanche n'est pas imposé lorsque la substitution est ouverte; aucune solidarité dans le paiement de l'impôt n'est du reste prévue entre ce dernier et le grevé. La particularité réside dans l'imposition au taux applicable au degré de parenté entre le disposant et l'appelé, s'il est plus élevé que celui applicable à l'héritier grevé. Ce système, schématique au demeurant, est fondé sur des prémisses - l'analogie existant entre l'héritier grevé d'une substitution fidéicommissaire et l'usufruitier - qui, certes, ne sont pas exactes sur le plan juridique, mais que l'on pourrait néanmoins retenir d'un point de vue économique, puisque le grevé, comme le Tribunal fédéral l'a lui-même relevé dans l'arrêt précité, est limité dans sa faculté de disposer des biens transmis (cons. 5.3); on y reviendra cependant. Le législateur vaudois présume en quelque sorte que le patrimoine spécial sera de toute façon transmis lors de l'ouverture de la substitution; à défaut, le montant correspondant à la différence entre l'impôt payé et celui qui serait dû par le grevé est restitué avec intérêt. Il ressort des travaux préparatoires que ce texte est issu de l'art. 37 de la loi sur la perception des droits de mutation de 1911, dont il améliore au demeurant la rédaction. Pour le Conseil d'Etat, une réglementation particulière de la substitution fidéicommissaire se justifiait en raison de l'analogie existant, selon lui, entre l'héritier grevé d'une substitution et l'usufruitier (v. BGC automne 1962/ printemps 1963, p. 1032 et ss, not. 1046). Cette justification n'est pas des plus limpides, puisqu'elle pourrait fonder plutôt une imposition du grevé sur une assiette correspondant à la valeur capitalisée du patrimoine soumis à substitution; elle permet cependant de comprendre la solution d'une imposition unique, prenant en considération l'entier du patrimoine transféré, soit en définitive une modération du prélèvement fiscal s'agissant d'une double dévolution. Cette disposition s'applique également lorsque la substitution est prévue sans compte-rendre (ibid.), quand bien même l'analogie avec l'usufruit est ici plus discutable encore (Christen, op. cit., p. 270 rapproche plutôt cette dernière d'une institution d'héritier ordinaire). Pour le législateur, il se justifie de traiter de la même manière les deux types de substitution, soit de revoir l'imposition au moment de l'ouverture de la substitution (ibid.). On relèvera que, dans un arrêt du 21 novembre 1974, publié in RDAF 1976, 47, la Commission cantonale de recours en matière d'impôt (ci-après: CCRI) a admis que les appelés puissent réclamer la restitution de l'impôt payé, par surcroît, par eux-mêmes en vertu d'une clause du pacte successoral - lorsque la majeure partie du patrimoine leur échappe, l'héritier grevé - l'épouse du de cujus - en ayant disposé purement et simplement; l'art. 33 al. 2 LMSD est donc applicable également dans

les cas où la substitution, bien que formellement ouverte, a matériellement été vidée de son contenu. 3.

De l'avis du tribunal, l'imposition prévue par l'art. 33 LMSD demeure, nonobstant les critiques de la recourante, conforme à l'article 127 al. 2 Cst. féd., à tout le moins en ce qu'elle a trait à un patrimoine dévolu à un héritier grevé d'une clause de substitution sans compte rendre. On confrontera en premier lieu la particularité du système de perception unique consacré par cette disposition aux griefs de la recourante, avant de comparer celui-ci au regard du système d'imposition qu'elle préconise.

a) Pour la recourante, le système consacré par l'art. 33 LMSD engendrerait une inégalité de traitement tant au regard de l'imposition d'un héritier intestat ou institué non grevé qu'à celui d'un usufruitier. Sans la clause de substitution, le patrimoine dont elle a hérité aurait en effet été imposé au taux applicable au conjoint survivant (soit $2,664\% \times 2 = 5,328\%$, si l'on tient compte de l'impôt cantonal et de l'impôt communal); c'est également à ce taux que la valeur capitalisée de l'usufruit aurait été imposée (art. 32 LMSD). Or, in casu, le patrimoine dévolu à la recourante a été imposé au taux applicable au petit-neveu de feu son époux ($2 \times 20\%$ soit 40%). Pour elle, la dévolution à l'héritier grevé devrait faire l'objet d'une première imposition, au taux applicable compte tenu du degré de parenté entre le disposant et le grevé; une seconde imposition devrait ensuite intervenir, lorsque le patrimoine net est effectivement transféré à l'appelé.

aa) En premier lieu, on doit garder à l'esprit que l'art. 33 LMSD consacre, à la différence du système de double imposition critiqué par le Tribunal fédéral dans l'ATF du 25 novembre 2002 précité, un système de perception unique auprès de l'un des héritiers, soit auprès du seul grevé. En effet, à l'ouverture de la substitution, le patrimoine spécial restitué par le grevé échoit alors, franc d'impôt, à l'appelé. Sans doute, la substitution fidéicommissaire tend, comme on l'a vu ci-dessus, à régler deux dévolutions successives; cela explique que certains cantons ont jusqu'à présent imposé successivement d'abord le patrimoine dévolu auprès de l'héritier grevé puis le patrimoine effectivement transféré auprès de l'appelé, en appliquant à chacun le taux en fonction de leur lien de parenté avec le de cujus. C'est précisément la situation que le législateur vaudois a voulu éviter à l'article 33 LMSD en combinant de façon schématique, pour des motifs de praticabilité en quelque sorte, l'imposition du grevé et de l'appelé, de telle sorte qu'une seule imposition d'un unique patrimoine subsiste, mais au taux applicable au parent le plus éloigné du disposant. Or, on l'a dit, l'art. 127 al. 2 Cst. féd. ne fait pas obstacle au schématisme (v. Yersin, op. cit., p. 172).

bb) A la réflexion, le problème central que pose l'art. 33 LMSD tient au fait qu'il prévoit un prélèvement unique en relation avec la substitution fidéicommissaire, au lieu de deux impositions, la première lors de l'ouverture de la succession, la seconde lors de l'ouverture de la substitution. Ce faisant, le droit fiscal vaudois s'est calqué en quelque sorte sur le droit civil, puisque ce dernier permet, par une seule disposition à cause de mort, de régler deux dévolutions successives; l'art. 33 LMSD consacre ainsi une imposition unique de cette seule disposition à cause de mort.

aaa) La problématique de la perception d'un impôt unique, concernant deux faits générateurs et intéressant deux sujets fiscaux distincts, est assez particulière. En tant qu'elle concerne le grevé et sa propre dette fiscale, elle apparaît il est vrai tout à fait naturelle. En revanche, ce qui l'est moins, c'est que l'impôt inclut aussi la dette fiscale de l'appelé. On se trouve ici dans une situation que l'on peut rapprocher de la substitution fiscale, solution d'ailleurs appliquée à l'art. 18 al. 1 LMSD, puisqu'il incombe aux héritiers d'acquitter l'impôt sur les legs (étant précisé que ces derniers peuvent s'en faire restituer le montant par les légataires). En réalité, dans la mesure où l'art. 33 LMSD enlève à l'appelé la qualité de sujet fiscal, l'on se trouve dans une situation où l'obligation fiscale est concentrée sur le seul grevé (Thomas

A. Müller, *Die solidarische Mithaftung im Bundessteuerrecht*, Berne 1999, p. 76 s. parle ici de "Steuerkonzentration"). Cet auteur rapproche également la notion de "substitution fiscale " de la situation découlant de l'impôt à la source (idem, p. 75; sur les notions de substitution fiscale et d'impôt à la source, idem, p. 72 ss et 79 ss). bbb) La substitution fiscale implique une relation de représentation fondée sur le droit public dans laquelle le substitué intervient en lieu et place du sujet fiscal; l'exemple le plus fréquent est celui de l'enfant, dans le cadre de l'imposition de la famille (cf. Ernst Blumenstein/ Peter Locher, *System des schweizerischen Steurrechts*, 6. Auflage, Zürich 2002, p. 76). Il en allait de même, par le passé, de l'épouse (la réglementation antérieure de certains cantons prévoyait même pour elle dans certains cas un régime de "Steuerkonzentration" ; Müller op. cit., p. 77; la substitution du sujet fiscal est poussée si loin qu'il en vient à disparaître en quelque sorte, seul subsistant comme sujet fiscal le substitué lui-même; *ibid.*; cf. ég. Blumenstein/Locher, p. 77). La substitution, notamment dans le cadre de l'imposition de la famille, est parfois accompagnée d'une autre mesure: les éléments imposables du sujet fiscal sont ajoutés, pour le taux, à ceux du substitué (Blumenstein/Locher, p. 77). ccc) Quoi qu'il en soit, il faut relever ici que les règles qui prévoyaient la substitution de la femme mariée (v. pour elle un régime de "Steuerkonzentration") ont été supprimées, non pas parce qu'elles étaient contraires au principe de la capacité contributive, mais bien plutôt parce qu'elles sont apparues comme contraires au principe de l'égalité entre hommes et femmes. Cette remarque indique que le problème soulevé par l'art. 33 LMSD n'est pas tant celui du principe de la capacité contributive, que celui de la justification d'un régime de substitution fiscale (au sens large). A cet égard, la substitution implique généralement une procédure plus simple pour la détermination de la créance fiscale (ainsi, dans le cas de l'enfant) et une perception plus aisée de la créance d'impôt (ainsi, dans le cas de l'impôt à la source). Il en découle parfois quelques aménagements au regard du principe de la capacité contributive, sans qu'il y ait là véritablement une violation de celui-ci. Dans le cadre de la disposition vaudoise, ces considérations paraissent valoir également, même si les autres cantons ne connaissent généralement pas de dispositions similaires. On peut toutefois citer ici les art. 30 et 31 de la loi fribourgeoise du 4 mai 1934 sur les droits d'enregistrement; dans ce cadre, la substitution n'entraîne en principe qu'une seule imposition, le droit étant prélevé auprès du grevé d'après son degré de parenté, l'appelé devant ensuite, en cas d'ouverture de la substitution, rembourser l'impôt au grevé ou à ses héritiers; toutefois, si l'appelé est soumis personnellement à un droit plus fort que le grevé, il est tenu en outre de payer la différence. Ainsi, dans le système fribourgeois, le grevé est également substitué à l'appelé au plan fiscal. ddd) Dans la mesure où l'art. 33 LMSD trouve une justification objective - en tant qu'il retient un régime de substitution fiscale (au sens large) -, il peut être considéré comme conforme au droit constitutionnel. cc) A cela s'ajoute que, dans le cas de la substitution sans compte rendre, c'est avant tout l'héritier grevé qui se trouve enrichi de la valeur du patrimoine qui lui est transféré, ce que la recourante elle-même semble admettre. Du reste, on relève qu'à la différence avec la double imposition, dont on a vu qu'elle était pratiquement condamnée par le Tribunal fédéral dans l'ATF précité du 25 novembre 2002, à tout le moins dans le cas d'une substitution fidéicommissaire ordinaire (le cas de la substitution sans compte rendre n'a en effet pas été tranché), l'imposition unique in anticipando auprès de l'héritier grevé selon l'art. 33 LMSD implique que, d'un point de vue technique, la substance du patrimoine spécial que le grevé est chargé de transmettre à l'appelé n'est entamée qu'une seule fois pour le règlement de l'impôt. Or, l'héritier grevé ne saurait, ce faisant, s'exposer à des critiques de la part de l'appelé quant à la gestion de ce

patrimoine, et ce à plus forte raison si la substitution s'entend, comme dans le cas d'espèce, sans compte rendre. La situation dont la CCRI a eu à connaître dans l'arrêt du 21 novembre 1974, déjà cité, est à cet égard exceptionnelle puisque, d'une part, le grevé avait pratiquement dilapidé le patrimoine spécial et, d'autre part, les appelés avaient eu à supporter le paiement de l'impôt; dès lors, la recourante ne saurait utilement en tirer profit dans le cas d'espèce. On peut sans doute, comme le fait la recourante, s'interroger sur la justification de la perception unique de l'impôt auprès du seul héritier grevé. Une autre solution, consistant par exemple à percevoir l'impôt auprès de l'appelé, ou à partager la dette fiscale, voire à instituer une solidarité entre les débiteurs, n'est pourtant guère plus soutenable. Le patrimoine spécial à transférer, qui, faut-il le rappeler, constitue l'assiette de l'impôt, échoit en premier lieu au grevé et ce, dans sa totalité; c'est à lui que revient la charge d'en maintenir la substance. L'appelé, on l'a vu, n'a qu'une simple expectative d'en hériter lorsque s'ouvrira la substitution; du reste, il peut très bien ne pas exister au décès du disposant, lorsque le patrimoine est dévolu au grevé (v. Piotet, *Traité*, p. 94). Il paraît admissible, dans ces conditions, de percevoir l'impôt auprès du seul grevé, à plus forte raison en présence d'une substitution sans compte rendre. Dans certaines situations, il est vrai que la substitution ne s'ouvre pas, lors même qu'entre-temps, le grevé s'est acquitté de l'impôt dû; c'est principalement cette hypothèse que le législateur a résolue en introduisant l'art. 33 al. 2 LMSD. Cet alinéa, qui revêt le caractère d'un correctif à l'imposition, permet en pareil cas au grevé de revendiquer une imposition au taux qui lui est applicable compte tenu de son degré de parenté avec le de cujus, supposé naturellement que ce taux soit le moins élevé. b) La mise en évidence d'une différence de traitement entre des situations semblables présuppose une comparaison entre elles (v. sur ce volet, Martenet, *op. cit.*, p. 28 et ss, nos 64-82). A cet égard, il y a lieu de procéder en premier lieu à une comparaison de la substitution fidéicommissaire avec les situations qui, juridiquement et économiquement, se rapprochent le plus de cette institution. Cette étape sera suivie de l'examen de la justification du traitement différencié réservé à des situations comparables (*ibid.*, p. 157 et ss). aa) Sur un plan purement économique, l'usage par le grevé du patrimoine apparaît comme beaucoup moins restreint dans la substitution sans compte rendre que dans la substitution ordinaire, puisqu'il ne se limite pas à la jouissance des revenus; au bénéfice de cette clause, le fidéicommissaire peut dans les faits entamer le patrimoine spécial, voire même en dépenser la totalité. La recourante elle-même, dans ses écritures, soutient que le grevé limité à transmettre le patrimoine résiduel est économiquement enrichi des valeurs qui lui sont transmises. Dès lors, on doit concéder à la recourante le fait que la situation de l'héritier grevé dispensé, à l'image de la recourante, de rendre des comptes à l'appelé se rapproche dans une certaine mesure de celle de l'héritier ordinaire (dans ce sens également, Christen, *op. cit.*, p. 270); économiquement en effet, le patrimoine spécial se confond chez lui avec son propre patrimoine. Le Tribunal fédéral semble lui-même en convenir dans l'arrêt du 25 novembre 2002 précité (cons. 4.2); en pratique, tous deux ont en effet la faculté de disposer de l'entier du patrimoine dont ils héritent. bb) En dépit de cette similitude sur le plan économique, la différence de traitement consacrée par la LMSD entre l'héritier ordinaire et l'héritier grevé fidéicommissaire sans compte rendre trouve cependant sa justification et, partant, résiste à l'examen de la comparaison. En effet, il subsiste entre eux une distinction importante, en ce sens que l'héritier ordinaire n'a aucun compte à rendre et disposera librement du patrimoine dévolu, sans restriction aucune; il ne répond ni à l'égard de ses cohéritiers, ni à l'égard de ses propres héritiers, de l'utilisation du patrimoine qui lui est dévolu. A l'inverse, le fidéicommissaire sans compte rendre qui, de par la volonté du de

cujus, est lié à l'appelé, s'exposera à des dommages-intérêts pour le cas où il aurait dilapidé tout ou partie du patrimoine spécial résiduel destiné à celui-ci, nonobstant la confusion des patrimoines. On l'a dit, cette distinction essentielle est la conséquence du fait qu'en droit civil, la substitution fidéicommissaire règle, de par la volonté du disposant, deux dévolutions successives d'une unique succession, y compris lorsque l'appelé reçoit seulement le patrimoine spécial résiduel. cc) A l'issue de cette comparaison, il appert ainsi que le législateur, en instaurant un système de perception unique dans le cas d'une substitution fidéicommissaire a traité de façon différente deux situations (la dévolution ordinaire et la substitution sans compte rendre), dont on voit qu'elles ne sont pas identiques. Le grief d'inégalité de traitement dans la loi n'est donc pas fondé. Il reste cependant à examiner si la règle consacrée à l'art. 33 LMSD ne conduit pas un résultat insoutenable ou injustifiable. aaa) Comme l'explique du reste l'ACI dans ses écritures, cette imposition unique, au taux le plus élevé (déterminé en fonction du degré de parenté le plus éloigné avec le de cujus) n'est, par définition, pas plus défavorable aux deux héritiers (le grevé et l'appelé) que ne le serait une double imposition aux taux ordinaires. Il appert même que, dans la plupart des cas, la perception unique auprès du grevé, résultant de l'art. 33 LMSD, se révèle économiquement plus favorable que l'imposition cumulée (au taux applicable à chacun des héritiers) de deux dévolutions ordinaires, en particulier dans tous les cas où le patrimoine spécial est maintenu, puis transféré dans son intégralité lors de l'ouverture de la substitution, ce qui est généralement le cas lorsqu'il est constitué d'un ou plusieurs. Dans le cas d'espèce, le patrimoine spécial est exclusivement composé de biens mobiliers, inventoriés pour 129'543 fr.05. La double imposition cumulée de deux dévolutions ordinaires se révélerait plus avantageuse que le système consacré par l'art. 33 LMSD, dans la seule hypothèse où la recourante devait consommer tout ou partie de ce patrimoine spécial pour son entretien. Le petit-neveu n'héritant rien, seul un impôt de 6'902 fr. serait perçu auprès de la recourante. En revanche, lorsque le patrimoine spécial est intégralement transféré à l'appelé - ce qui, faut-il le rappeler, demeure le but de la substitution fidéicommissaire - la perception unique, qui entraîne une imposition de 51'817 francs (129'543 fr. x 2 x 20%) se révèle plus avantageuse. Dans ce cas en effet, par comparaison, la double imposition cumulée de deux dévolutions ordinaires entraînerait une perception totale de 58'719 francs. bbb) On retire de cette dernière comparaison que, dans certaines situations particulières, l'imposition unique ne conduit sans doute pas toujours à un résultat plus favorable que la double imposition pour les contribuables. Cette constatation ne permet cependant pas de condamner la règle contenue à l'art. 33 LMSD. Le législateur, en optant pour une imposition unique et schématique du patrimoine spécial, n'était nullement tenu de configurer au préalable toutes les hypothèses susceptibles de présenter, y compris celles qui, à l'image de la disparition du patrimoine spécial lors de l'ouverture de la substitution, demeurent exceptionnelles. Il suffisait que s'impose à lui le principe selon lequel la perception unique est, en règle générale, plus favorable aux héritiers que la double perception auprès de chacun d'eux. Quant à l'application du taux le plus élevé parmi les taux applicables aux deux héritiers, elle se justifie pleinement du moment que l'imposition unique est, dans l'ensemble, plus favorable qu'une double imposition. Dès lors, le résultat n'apparaît pas insoutenable. c) Comme le relève avec raison l'ACI, une imposition d'un patrimoine au taux de 40% ne saurait au surplus être qualifiée de confiscatoire; elle n'altère pas la substance de la fortune et n'empêche pas la formation d'un nouveau patrimoine. Par comparaison, le caractère confiscatoire a été retenu par le Tribunal fédéral lorsque le contribuable fait face à des prélèvements cumulés; il s'agissait alors, pour une personne de

condition économique modeste, proche de l'âge de la retraite, de supporter l'imposition cumulée (impôt sur les successions et impôt sur le revenu) d'une rente viagère lui permettant à peine de subvenir à son entretien, ce qui équivalait à un impôt total de 55% de la valeur capitalisée de cette rente (v. sur ce point, Archives 56, 439; v. cependant ATF du 7 janvier 2000, 2P.237/1998, rés. in RF 2001, pp. 680-681 et TA, arrêt FI 2001/0027 du 29 octobre 2001 - impôt sur les successions au taux de 50% -, lesquels ne retiennent pas le caractère confiscatoire de l'imposition dans une situation où, comme dans le cas d'espèce, il n'y a pas cumul de l'impôt). 4.

Il résulte de ce qui précède que la décision attaquée ne peut qu'être confirmée. En effet, l'autorité de taxation a procédé dans le cas d'espèce à une application correcte in casu de l'art. 33 LMSD, en imposant auprès de la recourante, héritière grevée, l'actif successoral mobilier (sous déduction de la valeur du domaine agricole légué à Y ._____ : 318'503 fr.05 - 188'960 fr.), soit 129'543 fr.05 au taux applicable à ce dernier, petit-neveu du de cujus, soit 20%, vu sa qualité d'héritier appelé. 5.

Le recours doit, dans ces conditions, être rejeté et la décision confirmée. Un émolument d'arrêt sera mis à la charge de la recourante, qui succombe; en outre, il ne sera pas alloué de dépens.

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