

VD_OMNI FI.2009.0059 vom 15. März 2010

VD Tribunal cantonal, 2010-03-15, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2009.0059

FR: VD_OMNI FI.2009.0059 du 15 mars 2010

IT: VD_OMNI FI.2009.0059 del 15 marzo 2010

Regeste

A.X. _____ c/Administration cantonale des impôts | Effet de la répudiation de la succession sur le paiement du reliquat d'impôt dû par le contribuable décédé; en pareil cas, l'héritier n'a pas à répondre des dettes fiscales existantes au moment de la répudiation (consid. 2). Quant au conjoint survivant, il n'est responsable du paiement du solde de l'impôt dû, après le décès de l'autre conjoint et répudiation de la succession de celui-ci, qu'à concurrence de sa part de l'impôt global, sur la base du revenu et de la fortune qui ont servi d'assiette à la taxation entrée en force (consid. 3).

Erwägungen

E. 1

a) Le litige a trait au solde d'impôt dû pour l'impôt cantonal et communal afférent à la période 2006, selon la décision de taxation du 31 octobre 2007. Cela ressort notamment du fait que la décision du

E. 2

a) Aux termes de l'art. 13 LI, les héritiers d'un contribuable défunt lui succèdent dans ses droits et obligations; ils répondent solidairement des impôts dus par le défunt, jusqu'à concurrence de leur part héréditaire, y compris les avancements d'hoirie (al. 1); le conjoint survivant est responsable jusqu'à concurrence de sa part héréditaire et, s'il reçoit, du fait de son régime matrimonial, une part du bénéfice ou de la communauté supérieure à sa part légale selon le droit suisse, jusqu'à concurrence de ce montant supplémentaire (al. 2). Quant à l'art. 14 al. 1 LI, il dispose que les époux qui vivent en ménage commun répondent solidairement du montant global de l'impôt. La recourante était débitrice de l'impôt dû pour la période 2006, jusqu'au décès de son mari. Sans contester ce point, elle estime toutefois qu'elle a été libérée de cette obligation, dès l'instant où elle a répudié la succession; elle se prévaut à cet égard de l'art. 13 al. 2 LI. b) Les héritiers sont tenus solidairement des dettes du défunt (art. 603 al. 1 CC), sur tous leurs biens (art. 639 al. 1 CC). Ils acquièrent de plein droit l'universalité de la succession, dès que celle-ci est ouverte (art. 560 al. 1 CC); ils sont partant débiteurs des dettes fiscales du défunt (ATF 117 Ib 367 consid. 4b p. 375; 102 Ia 483 consid. 6b/dd p. 491). Les héritiers ont toutefois la faculté de répudier la succession (art. 566 al. 1 CC). La jurisprudence a laissée indécise la question de savoir si la répudiation exclut la succession fiscale (ATF 102 Ia 483 consid. 6c p. 491/492), point que la LI ne règle pas expressément. aa) La loi s'interprète pour elle-même, c'est-à-dire selon sa lettre, son esprit et son but, ainsi que selon les valeurs sur lesquelles elle repose, conformément à la méthode téléologique. Le juge s'appuiera sur la ratio legis, qu'il déterminera non pas d'après ses propres conceptions subjectives, mais à la lumière des intentions du législateur. Le but de l'interprétation est de rendre une décision juste d'un point de vue objectif, compte tenu de la structure normative, et doit aboutir à un résultat

satisfaisant fondé sur la ratio legis. Si la prise en compte d'éléments historiques n'est pas déterminante pour l'interprétation, cette dernière doit néanmoins s'appuyer en principe sur la volonté du législateur et sur les jugements de valeur qui la sous-tendent de manière reconnaissable, tant il vrai que l'interprétation des normes légales selon leur finalité ne peut se justifier par elle-même, mais doit au contraire être déduite des intentions du législateur qu'il s'agit d'établir à l'aide des méthodes d'interprétation habituelles (ATF 135 III 20 consid. 4.4 p. 23, 112 consid. 3.3.2 p. 116; 135 V 50 consid. 5.1 p. 53, 249 consid. 4.1 p. 252, et les arrêts cités). bb) Au regard de l'art. 12 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct, dont la teneur est identique à l'art. 13 al. 2 LI, il est admis que l'héritier qui a répudié la succession n'est pas responsable de la dette fiscale du défunt (Felix Rajower/Ursula Weber, Ehegatten und Erbenhaftung im Recht der direkten Steuern, IFF Forum für Steuerrecht, 2009 p. 168ss, 183; Bernhard J. Greminger/Bettina Bärtschi, in: Martin Zweifel/Peter Athanas (ed), Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2^{ème} éd., Bâle, 2008, N. 2 ad art. 12 LIFD; Hugues Salomé, in: Danielle Yersin/Yves Noël (ed), Commentaire LIFD, Bâle 2008, N. 2 ad art. 12 LIFD; Peter Locher, Kommentar zum DBG, 1^{ère} éd., Therwil/Bâle, 2001, N. 4 ad art. 12 LIFD). Il s'agit là d'une règle considérée comme générale (Martin Zweifel, Die verfahrens- und steuerstrafrechtliche Stellung der Erben bei den Einkommens- und Vermögenssteuern, ASA 64 p. 337ss, 338) et qui s'applique aussi à des dispositions cantonales de portée analogue (par exemple: Christoph Leuch/Peter Kästli, Praxiskommentar zum Berner Steuergesetz, Muri-Berne, 2006, N.3 ad art. 14 StG; Andreas Schorno/Urs Ursprung, in: Marianne Klöti-Weber/Dave Siegrist/Dieter Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, vol. 1, 2^{ème} éd., Muri-Berne, 2004, N.6 ad art. 8 StG; Walter Frei, Die Stellung des Erben im Zürcher Steuerrecht, ZStP 1996 p. 79ss, 82). cc) En interprétant l'art. 13 al. 2 LI conformément aux dispositions analogues du droit fédéral et cantonal, on aboutit à la conclusion que l'héritier qui répudie la succession du contribuable n'a pas à répondre des dettes fiscales existantes au moment de la répudiation.

E. 3

Il se pose toutefois la question du rapport entre les principes régissant la solidarité des époux, d'une part, et la succession fiscale, d'autre part. a) Les revenus et la fortune des époux vivant en ménage commun s'additionnent, quel que soit le régime matrimonial (art. 9 LI). Les époux qui vivent en ménage commun répondent solidairement du montant global de l'impôt (art. 14 al. 1 LI). En l'espèce, la recourante était co-débitrice des impôts dus pour la période 2006. La loi ne dit rien de ce qu'il advient du conjoint débiteur solidaire, lorsqu'il répudie la succession de l'autre conjoint. Ce point n'est résolu expressément ni par l'art. 13 al. 2, ni par l'art. 14 al. 1 LI. b) En droit fédéral, lorsque les époux ne vivent pas en ménage commun, l'obligation de répondre solidairement du montant global de l'impôt s'éteint pour tous les montants de l'impôt encore dus (art. 13 al. 2 LIFD). Dans ce système, après la séparation du couple (notamment par le décès), le conjoint survivant répond jusqu'à concurrence du montant correspondant à sa part de l'impôt global, pour les créances fiscales antérieures à la séparation, sur la base du revenu commun selon la taxation entrée en force, pour tous les montants de l'impôt encore impayés (Christine Jaques, in: Danielle Yersin/Pierre Noël (ed) op.cit., N.18 et 19 ad art. 13 LIFD; Peter Locher, op. cit. N.16 ad art. 13 LIFD). Cette répartition faite, intervient la succession fiscale, qui a pour conséquence que le conjoint survivant est responsable, jusqu'à concurrence de sa part héréditaire, du solde dévolu au conjoint décédé (Bernhard J. Greminger/Bettina Bärtschi, op. cit., N. 10 ad art. 13 LIFD; Felix Richner/Walter Frei/Stefan Kaufmann,

Handkommentar zum DBG, Zurich 2003, N.12 ad art. 13 LIFD). c) Pour l'ACI, une telle solution ne serait pas transposable à l'impôt cantonal et communal, car l'art. 14 al. 1 LI serait plus restrictif sur ce point que l'art. 13 al. 2 LIFD. L'ACI se réfère sur ce point aux travaux préparatoires (Exposé des motifs et projet de loi sur les impôts directs cantonaux, Bulletin du Grand Conseil 2000 p. 723ss, 766 et 954), qui ne sont toutefois pas déterminants sur ce point. Quoiqu'il en soit, l'ACI soutient que le montant réclamé n'est pas dû au titre de la succession fiscale, mais découle simplement du fait que les époux X._____, taxés conjointement, étaient débiteurs solidaires de l'impôt; l'un faisant défaut, il incomberait à l'autre de payer le solde intégral, jusqu'à concurrence de sa part héréditaire, conformément à l'art. 13 al. 2 LI. A suivre cette thèse toutefois, la recourante serait libérée de toute obligation, selon ce qui a été dit précédemment (consid. 2 ci-dessus), dès lors qu'elle a répudié la succession. d) Le Tribunal retient que l'art. 13 al. 2 LI doit être interprété d'une manière conforme à l'art. 14 al. 1 de la même loi, dans un sens analogue à la portée que l'on donne, en droit fédéral, aux art. 12 et 13 al. 2 LIFD. En d'autres termes, cela signifie que la solidarité des époux pour le paiement des impôts dus à raison d'une taxation commune perdure après le décès de l'un des contribuables. Lorsque la succession est répudiée, et qu'un solde est encore dû, comme en l'occurrence, le conjoint survivant n'est responsable du paiement de ce solde qu'à concurrence de sa part de l'impôt global, sur la base du revenu et de la fortune qui ont servi d'assiette à la taxation entrée en force. A cet égard, l'art. 13 LI pose une règle spéciale par rapport au principe général de l'art. 14 LI. Dès lors que l'un des époux, débiteur solidaire de l'impôt, décède, le fisc ne peut plus, se fondant sur l'art. 14 al. 1 LI, rechercher la totalité du reliquat d'impôt auprès de l'époux survivant, en faisant abstraction de l'art. 13 al. 2 LI. Or, c'est précisément à quoi revient la décision attaquée, qui ne peut dès lors être maintenue. e) La solution auquel parvient le Tribunal est aussi la seule possible pour interpréter les art. 13 al. 2 et 14 al. 1 LI dans un sens conforme au droit successoral (cf. ATF 135 I 233 consid. 8.2 p. 253; 132 III 6 consid. 3.2 p. 7/8; 131 I 333 consid. 2.1 p. 335/336, 394 consid. 3.2 p. 396, et les arrêts cités). La décision attaquée heurte le droit civil fédéral en ce sens qu'il vide pratiquement de sa substance, dans le domaine fiscal, l'institution de la répudiation de la succession, au sens de l'art. 566 al. 1 CC. f) La décision attaquée doit ainsi être annulée, et la cause renvoyée à l'ACI pour nouvelle décision au sens du considérant 3d. La recourante n'obtient ainsi que partiellement gain de cause, dès lors que, selon le résultat auquel parviendra l'ACI après l'examen des éléments de la taxation pour la période 2006, il n'est pas exclu d'emblée qu'une part du solde d'impôt dû soit mis à la charge de la recourante .

E. 4

Il est statué sans frais (art. 49 al. 1 de la loi du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative – LPA-VD, RSV 173.36). La recourante, assistée d'un mandataire, a droit à des dépens, dont le montant sera réduit, dès lors qu'elle n'obtient que partiellement gain de cause (art. 55 al. 1 LPA-VD).

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