

VD_OMNI FI.2013.0070 vom 20. Dezember 2013

VD Tribunal cantonal, 2013-12-20, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2013.0070

FR: VD_OMNI FI.2013.0070 du 20 décembre 2013

IT: VD_OMNI FI.2013.0070 del 20 dicembre 2013

Regeste

A. X. _____/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | La solidarité des époux pour le paiement des impôts dus à raison d'une taxation commune perdue après le décès de l'un des contribuables. Toutefois l'art. 13 al. 2 LI revêt le caractère d'une lex specialis au regard de l'art. 14 al. 1 LI. Il en résulte que, 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 propre 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. Il n'est en revanche pas responsable du paiement de la totalité de cet impôt global. Confirmation de l'arrêt FI.2009.0059 du 15 mars 2010.

Erwägungen

E. 1

A titre préliminaire, on peut se demander si c'est à juste titre que la décision attaquée déclare irrecevable la réclamation formée à l'encontre de la sommation du 24 janvier 2013. On rappelle à cet égard qu'une sommation fait partie des mesures d'exécution d'une décision entrée en force; or, celles-ci ne peuvent pas faire l'objet d'un recours tendant à contester le bien-fondé de cette décision, dès lors qu'elles ne modifient pas la situation juridique de l'administré (v. notamment, André Grisel, *Traité de droit administratif*, Neuchâtel 1984, vol. II, p. 994). A la date à laquelle la sommation a été adressée à la recourante, la décision d'appel à la solidarité du 19 mai 2011 n'était pas exécutoire, puisqu'une réclamation, sur laquelle l'autorité intimée n'avait pas encore statué, avait été formée. L'envoi de cette sommation était ainsi clairement prématuré. Quoi qu'il en soit cette question peut, compte tenu de ce qui suit, demeurer indécise.

E. 2

Le recours a uniquement trait au solde de l'impôt cantonal et communal dû par les époux X. _____-Y. _____ durant les périodes de taxation 2004 et 2005, dont le paiement est réclamé à la recourante. Sur le plan matériel, le litige met en œuvre à la fois la problématique de la succession en matière d'impôt direct et celle de la solidarité des époux pour leurs dettes fiscales. a) Aux termes des articles 12 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct du 14 décembre 1990 (LIFD; RS 642.11) et 13 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RSV 642.11), 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). La succession fiscale est une institution juridique autonome par

rapport à la succession universelle du droit civil, même si elle s'en inspire (cf. Hugues Salomé, in: Commentaire romand de la LIFD [B.le Yersin/Yves Noël éd.], Bâle 2008, n° 1 ad art. 12). Le conjoint survivant répond de manière illimitée de la part des impôts du couple qui lui revient suite à la dissolution du régime matrimonial. En sa qualité d'héritier, il répond également du solde, solidairement avec les autres héritiers (op. cit. n° 11; Peter Locher, Kommentar zum Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, I. Teil, Therwil/Bâle 2001, N. 18 ad art. 12 LIFD, références citées). 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. Au regard de l'art. 12 LIFD, dont la teneur est identique à l'art. 13 al. 2 LI, il est toutefois 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: Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 2^{ème} éd. [Martin Zweifel/Peter Athanas éd.], Bâle, 2008, N. 2 ad art. 12 LIFD; Salomé, op. cit., n° 2 ad art. 12 LIFD; Locher, op. cit., 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, in: Archives de droit fiscal suisse 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, in: Zürcher Steuerpraxis 1996 p. 79ss, 82). Ainsi, en interprétant l'art. 13 al. 2 LI conformément aux dispositions analogues du droit fédéral et cantonal, l'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 (arrêt FI.2009.0059 du 15 mars 2010). Demeurent en revanche les conséquences de la solidarité en matière fiscale. En effet, la loi ne dit rien de ce qu'il advient du conjoint débiteur solidaire, lorsqu'il répudie la succession de l'autre conjoint. La doctrine est, à cet égard, partagée sur le point de savoir si le décès de l'un des époux met ou non fin à la responsabilité solidaire et illimitée de son conjoint survivant (Salomé, n° 11 ad 12 LIFD; Locher, N. 18 ad 12 LIFD, plus références).

b) La solidarité entre époux est régie différemment selon qu'il s'agit d'une obligation fondée sur le droit cantonal ou sur le droit fédéral. On rappelle que la responsabilité solidaire des époux vis-à-vis du fisc n'est pas réglée par la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (LHID; RS 642.14). Il s'agit là d'un domaine relevant de l'autonomie cantonale (ATF 122 I 139 consid. 4b p. 146). En droit fédéral, les revenus des époux qui vivent en ménage commun sont additionnés, quel que soit le régime matrimonial (art. 9 al. 1 LIFD). Les époux qui vivent en ménage commun répondent solidairement du montant global de l'impôt. Toutefois, chaque époux répond du montant correspondant à sa part de l'impôt total lorsque l'un d'eux est insolvable (art. 13 al. 1, 1^{ère} et 2^{ème} phrases, LIFD). 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: B.le Yersin/Pierre Noël [éd.] op.cit., nos 18 et 19 ad art. 13 LIFD; 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 (cf. Greninger/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). En ce qui concerne l'impôt cantonal et communal, selon l'art. 9 al. 1 LI, le revenu et la fortune des époux vivant en ménage commun s'additionnent, quel que soit leur régime matrimonial. A teneur de l'art. 10 LI, les époux qui ne vivent pas en ménage commun de façon durable et qui administrent séparément leurs biens sont en revanche considérés comme des contribuables distincts et font chacun leur déclaration. L'art. 14 al. 1 LI prévoit que "les époux qui vivent en ménage commun répondent solidairement du montant global de l'impôt". Enfin, l'art. 160 LI précise la situation des époux dans la procédure de taxation; ceux-ci, lorsqu'ils vivent en ménage commun, exercent leurs droits et s'acquittent de leurs obligations de manière conjointe (al. 1); en particulier, ils signent l'un et l'autre la déclaration d'impôt (al. 2). La solidarité prévue à l'art. 14 al. 1 LI subsiste et se prolonge après la séparation des époux (arrêts FI.2006.0039 du 28 juin 2006, consid. 1; FI.2005.0015 du 27 juin 2005, consid. 5, rappelant une précédente jurisprudence: arrêt FI.1997.0061 du 26 mars 1998). La constitutionnalité de l'arrêt du 27 juin 2005 précité a en outre été confirmée par le Tribunal fédéral, qui note qu'en n'atténuant pas la solidarité entre époux en cas d'insolvabilité de l'un des deux, le législateur vaudois a choisi une solution plus sévère que celle retenue par le législateur fédéral, ce choix ne pouvant cependant être qualifié d'arbitraire (ATF 2P.201/2005 du 13 janvier 2006, consid. 3.3). Dans ce même arrêt, le Tribunal fédéral a confirmé que les règles sur la responsabilité financière des époux qui résultent des dispositions sur le droit matrimonial ne sont pas exhaustives et laissent ainsi aux cantons le soin d'aménager eux-mêmes la responsabilité des époux pour les dettes d'impôt. Il en résulte que dès lors que, si le législateur fiscal ne tient pas compte du régime matrimonial sous lequel vivent les époux s'agissant de l'addition des éléments imposables, il ne saurait être obligé de prendre en considération le régime matrimonial adopté par eux en matière de responsabilité pour les dettes d'impôt (ATF 2P.201/2005 précité, consid. 4.1). Le Tribunal fédéral a enfin rappelé qu'il n'était pas contradictoire de mettre les époux à égalité sous l'angle du droit matrimonial sans toutefois les traiter comme des sujets fiscaux distincts, puisqu'ils continuent à former une communauté partageant les bénéfices et les charges (ATF 122 I 139 consid. 4c p. 146 ss et les références citées). c) Dans l'arrêt FI.2009.0059, déjà cité, le Tribunal cantonal a retenu que l'art. 13 al. 2 LI devait 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. Il en résulterait 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. Toutefois, lorsque la succession est répudiée et qu'un solde est encore dû, 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.

E. 3

L'ACI a refusé d'appliquer en l'espèce cette dernière jurisprudence, qu'elle critique en ce qu'elle reviendrait, selon elle, à transposer sur le plan cantonal la solution adoptée par le législateur fédéral, bien que l'art. 14 LI ne contienne aucune règle analogue à celle consacrée à l'art. 13 al. 2 LIFD. En outre, cette jurisprudence contredirait, toujours selon elle, la solution adoptée précédemment par le Tribunal administratif dans une situation de ce genre et sous l'empire de l'ancienne loi sur les impôts directs cantonaux, du 26 novembre 1956 (aLI), dans l'arrêt FI.1997.0061 du 26 mars 1998. Pour la recourante en revanche, il n'y aurait pas lieu de s'écarter de l'arrêt FI.2009.0059, dont elle demande l'application au cas d'espèce à l'appui de son pourvoi. a) Pour l'autorité intimée, l'art. 13 al. 2 LI ne permettrait pas au conjoint survivant de se libérer, en répudiant la succession de son époux, des dettes d'impôt dont il est personnellement tenu au titre de la solidarité entre époux. Elle fait valoir que la solution inverse reviendrait en droit civil à accorder au conjoint survivant la faculté de se départir de ses propres dettes, alors que la répudiation est, par définition, limitée aux dettes acquises par succession. L'autorité intimée se fonde, pour l'essentiel, sur l'art. 143 CO, aux termes duquel il y a solidarité entre plusieurs débiteurs lorsqu'ils déclarent s'obliger de manière qu'à l'égard du créancier chacun d'eux soit tenu pour le tout (al. 1). A défaut d'une semblable déclaration, la solidarité n'existe que dans les cas prévus par la loi (al. 2). Or, ce dernier alinéa ne réserve que les cas de solidarité relevant du droit civil; il ne s'applique en revanche pas aux obligations résultant des dettes d'impôt (cf. Isabelle Romy, in: Commentaire romand du Code des obligations, I, 2^{ème} éd., Bâle 2012; Christian Heierli/Anton K. Schnyder, in: Basler Kommentar, Obligationenrecht I, [Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Wolfgang Wiegand éd.], 5^{ème} éd., Bâle 2011, N. 5 ad art. 143 CO, réf. citée). Il est par conséquent inexact de soutenir, comme le fait l'autorité intimée, que la dette d'impôt dont le conjoint devient débiteur du fait de la solidarité instituée aux art. 13 LIFD et 14 LI est une dette personnelle de celui-ci. On rappelle à cet égard que l'institution de la solidarité entre époux pour le montant global de l'impôt ne constitue qu'une modalité du recouvrement de la créance fiscale (ATF 2P.201/2005 précité, consid. 3.3; l'ATF 2A.379/2002 du 18 février 2003, consid. 2.1, rappelle du reste que la nature de l'imposition globale des époux est en elle-même controversée). Elle a pour conséquence que chaque époux répond de la totalité des impôts du couple, étant entendu que ce montant ne doit être versé qu'une seule fois (Jaques, op. cit., n° 6 ad art. 13 LIFD). Elle se distingue ainsi de la solidarité proprement dite où nécessairement, chaque responsable est lui-même débiteur (ATF 108 II 490 consid. 4 p. 493). Il s'agit en quelque sorte d'une solidarité sui generis (la doctrine alémanique parle à ce sujet plus justement de *Steuersubstitution* ; cf. sur ce point, Ernst Blumenstein/Peter Locher, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 6^{ème} éd., Zurich 2002, p. 76), à tout le moins distincte de celle prévue aux art. 143 et ss CO, lesquels ne peuvent trouver application ici qu'à titre supplétif (Heierli/Schnyder, *ibid.*). b) L'essentiel du raisonnement de l'autorité intimée consiste à soutenir que la dette d'impôt des époux vivant en ménage commun est, ipso facto, une dette personnelle du conjoint survivant, dont celui-ci ne pourrait en aucun cas se départir en répudiant la succession. Or, la solidarité résultant des art. 13 al. 1 LIFD et 14 al. 1 LI offre à la collectivité une garantie dans le recouvrement des créances fiscales. Elle n'a toutefois pas pour effet de rendre les époux faisant ménage commun responsables conjointement et solidairement vis-à-vis du fisc, ni de transformer chacun d'eux, sujet fiscal distinct, en un seul et unique contribuable. Elle a simplement pour conséquence que chaque époux est appelé à se substituer à l'autre dans le règlement de la dette d'impôt (*Zahlungs substitution* ; cf. Blumenstein/Locher, op. cit., p. 77), l'autorité fiscale se voyant

conférer la faculté de rechercher l'un ou l'autre d'entre eux pour le paiement (Greminger/Bärtschi, op. cit., N. 1 ad art. 13 LIFD) . C'est seulement par l'effet de la dévolution successorale de l'art. 560 CC que la dette d'impôt du contribuable défunt devient également celle de son conjoint survivant (et de ses autres héritiers). Pour celui-ci, cette conséquence est expressément réglée aux art. 13 al. 2 LIFD et 13 al. 2 LI. Du reste, l'applicabilité de ces deux dispositions pourrait s'avérer problématique si l'on admet, comme l'autorité intimée, que la dette d'impôt du contribuable défunt est ex lege celle de son conjoint survivant, du temps où ils faisaient ménage commun, ceci avant même l'ouverture de la succession. A tout le moins, leur champ d'application devrait, dans ce cas, être limité aux impôts dont les époux ne répondent pas solidairement du paiement, ce qui n'aurait guère de sens. Dès lors, contrairement à ce que fait valoir l'autorité intimée, il n'y a aucune contradiction, ni sur le plan du droit civil, ni par conséquent sur le plan du droit fiscal, à admettre que le conjoint survivant puisse, par l'effet de la répudiation de la succession de son époux défunt, se libérer non seulement des impôts impayés par celui-ci avant le mariage ou postérieurement à la séparation, mais également du solde impayé de la part du défunt sur la dette d'impôt global du couple. Au surplus, il importe peu qu'au moment où il répudie la succession, le conjoint survivant ait vécu séparé ou non de son époux. c) Cela explique que, dans l'arrêt FI.2009.0059, le Tribunal ait retenu que l'art. 13 al. 2 LI revêtait le caractère d'une lex specialis au regard de l'art. 14 al. 1 LI. Il en a tiré comme conséquence que, dès lors que l'un des époux, débiteur solidaire de l'impôt, décède, le fisc ne pourrait 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. L'autorité intimée soutient, pour sa part, que les art. 13 et 14 LI constitueraient au contraire deux dispositions indépendantes l'une de l'autre, de sorte que la première ne saurait devoir être interprétée en conformité avec la seconde lors de sa mise en oeuvre. Elle se réfère sur ce point aux travaux préparatoires du législateur (cf. Exposé des motifs et projet de loi sur les impôts directs cantonaux, Bulletin du Grand Conseil mai 2000 p. 723ss), lesquels n'apportent aucun éclairage et n'apparaissent guère déterminants sur ce point. Ceux-ci rappellent sans doute que les époux vivant en ménage commun sont solidairement responsables de l'entier de l'impôt et que la responsabilité solidaire subsiste, après la séparation de fait, pour toutes les dettes fiscales issues de l'imposition globale, l'insolvabilité de l'un d'entre eux n'excluant pas cette responsabilité (pp. 766 et 954). Il ressort en réalité des précédents débats que le législateur, en adoptant les art. 9 et 9a aLI en mai 1980, a privilégié la solution dans laquelle les époux répondent solidairement du paiement de la totalité des impôts dus par le couple, tout au moins de ceux afférant à la période de vie commune, cela même après la séparation, et ceci au détriment d'une imposition séparée de chacun d'entre eux (v. à ce propos BGC printemps 1980, p. 810 à 820, en relation avec les amendements Georges Zimmermann et Maurice Mingard, pour lesquels cette solution engendrerait une injustice). C'est cette solution qu'a du reste reprise le législateur en adoptant les art. 9 al. 1 et 14 al. 1 LI. Les travaux préparatoires ne permettent toutefois pas de retenir que les époux faisant ménage commun ont une responsabilité conjointe et solidaire vis-à-vis du fisc. De même, ils ne disent rien de la responsabilité du conjoint survivant au regard de la dette d'impôt contractée par son époux décédé, ni des conséquences fiscales de la répudiation de la succession par ce conjoint survivant. d) Quant à l'interprétation systématique du texte de loi, également évoquée par l'autorité intimée, elle ne saurait conduire à ébranler le raisonnement suivi par l'arrêt FI.2009.0059. On rappelle que les art. 13 et 14 LI font tous deux partie du chapitre 3 de la

loi, qui traite des règles particulières concernant les impôts sur le revenu et la fortune. Chaque disposition a, il est vrai, son titre propre, à savoir «Succession fiscale» pour l'art. 13, respectivement «Responsabilité et responsabilité solidaire» pour l'art. 14. Cette constatation n'interdit cependant nullement de considérer l'art. 13 al. 2 LI comme une lex specialis au regard de la norme générale de l'art. 14 al. 1 LI, ceci d'autant moins que la LI ne contient aucune hiérarchie entre les différents articles.

E. 4

a).

E. 5

Vu le sort du recours, il sera statué sans frais (art. 49 al. 1 et 91 de la loi du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD, RSV 173.36]). Assistée d'un mandataire, la recourante a droit à de pleins dépens, dès lors qu'elle obtient gain de cause (art. 55 al. 1 et 91 LPA-VD).

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