

VD_OMNI FI.2014.0044 vom 3. Juni 2015

VD Tribunal cantonal, 2015-06-03, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2014.0044

FR: VD_OMNI FI.2014.0044 du 3 juin 2015

IT: VD_OMNI FI.2014.0044 del 3 giugno 2015

Regeste

A. X. _____/Administration cantonale des impôts | Confirmation du refus de remise du droit de mutation perçu auprès du vendeur à la suite de l'aliénation d'un immeuble à son fils, entre-temps décédé. Le recourant ne se trouve pas dans une situation que l'on apparenterait à un dénuement; il bénéficie d'un droit d'habitation gratuit dans l'immeuble vendu et le disponible lui laisse la faculté d'amortir sa dette d'impôt en effectuant des versements mensuels. En outre, il possède un autre immeuble nécessitant des travaux d'entretien qu'il est parvenu à financer. Dès lors, le paiement des montants d'impôt dus ne représentent pas pour lui un sacrifice disproportionné par rapport à sa situation financière. A cela s'ajoute que les héritiers de l'acheteur demeurent solidairement responsables pour le paiement de l'impôt dû et devront également être recherchés pour le paiement de la dette fiscale.

Erwägungen

E. 1

Le présent litige a exclusivement trait au refus de remise du droit de mutation généré par la vente immobilière du 18 juillet 2008. A cet égard, l'art. 53 de la loi cantonale du 27 février 1963 concernant le droit de mutation sur les transferts immobiliers et l'impôt sur les successions et donations (LMSD; RSV 648.11) prescrit que les dispositions de la loi sur les impôts directs cantonaux relatives au droit de recours s'appliquent par analogie au recours contre les décisions sur réclamation (1 ère phrase). Pour le surplus, la loi sur la procédure administrative est applicable (2 ème phrase). Aux termes de l'art. 199 de la loi cantonale du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RSV 642.11), le recours au Tribunal cantonal s'exerce conformément à la loi sur la procédure administrative. En l'espèce, le recours ayant été interjeté dans la forme prescrite (art. 79 de la loi cantonale du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; RSV 173.36]) et le délai de trente jours (art. 77 LPA-VD), il y a lieu d'entrer en matière.

E. 2

a) Le droit de mutation est perçu en cas de transfert entre vifs à titre onéreux de la propriété d'un immeuble ou d'une part d'immeuble situé dans le canton (art. 2 al. 1 LMSD). Les parties à l'acte imposable sont solidairement responsables du paiement du droit de mutation (art. 4 al. 1 LMSD). Sauf convention contraire, le droit de mutation est dû (al. 2): par l'acquéreur de la propriété d'un immeuble ou d'une part d'immeuble (let. a); par la personne au profit de laquelle une servitude, un autre droit réel restreint ou un droit d'exploiter la substance d'un fonds est constitué, transféré ou abandonné (let. b); par la personne qui cède le droit d'acquérir un immeuble ou y renonce (let. c). Le législateur a entendu instaurer un véritable régime de solidarité passive, dont il résulte que le fisc peut rechercher à son choix l'aliénateur ou l'acheteur d'un immeuble, sans avoir à se préoccuper du contenu de la convention à cet égard, les parties étant libres, dans leurs rapports internes de déterminer

laquelle des deux sera le débiteur; la loi aide celles-ci dans ce sens en présumant, à l'alinéa 2, faute de stipulation expresse et contraire, qu'il s'agit de l'acheteur (arrêt FI.1998.0075 du 23 novembre 1998). b) En l'occurrence, les parties à l'acte du 18 juillet 2008 sont expressément convenues de ce que le recourant serait le débiteur du droit de mutation généré par cette vente. Cette précision, qui n'a d'effet que dans les rapports internes entre les parties, ne libère nullement les héritiers de B. X. _____ de leur obligation solidaire vis-à-vis du fisc vaudois, tant et aussi longtemps que la créance d'impôt n'est pas éteinte. La présente procédure concerne cependant la demande de remise présentée par A. X. _____, exclusivement. Dans sa duplique, l'autorité intimée indique qu'un délai de paiement pourrait être accordé aux héritiers de B. X. _____, dans l'attente de la régularisation de la situation au Registre foncier, dans l'hypothèse où ceux-ci devraient être recherchés en paiement du droit. Il importe d'en prendre acte. A ce stade, l'on constatera simplement que les héritiers de l'acheteur sont solidairement responsables pour le paiement de l'impôt dû et devront également être recherchés pour le paiement de la dette fiscale.

E. 3

a) La remise ou la réduction d'impôt est une institution qui permet à l'autorité de renoncer à prélever celui-ci en raisons de circonstances particulières (Walter Ryser/Bernard Rolli, Précis de droit fiscal suisse, 4^{ème} édition, Berne 2002, p. 491). L'abandon par la collectivité publique d'une créance d'impôt qui lui est due, constitue une exception au principe de la généralité de l'impôt; elle doit reposer sur une base légale (Danielle Yersin, L'égalité de traitement en droit fiscal, in : RDS 1992 II 166 ss, not. p. 245; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des schweizerischen Steuerrecht, 6^{ème} édition, Zurich 2002, p. 347). En droit vaudois, l'Administration cantonale des impôts peut accorder une remise totale ou partielle du droit de mutation, de l'impôt sur les successions et sur les donations et de l'intérêt de retard dus, lorsque la perception intégrale de ces contributions aurait, en raison de circonstances exceptionnelles, des conséquences trop rigoureuses (art. 64 LMSD). b) Le contribuable à qui l'autorité refuse une remise d'impôt n'est atteint dans ses intérêts juridiquement protégés que si le droit cantonal lui confère un droit à une telle remise. Il faut alors que la loi cantonale décrive avec précision les conditions auxquelles un tel avantage est accordé. Cela est difficilement concevable, vu que le législateur est tenu de demeurer relativement vague lorsqu'il indique que la remise est possible dans des cas extrêmes, ou si la situation du contribuable est désespérée. Si l'on veut véritablement consacrer un droit à la remise d'impôt, il ne faut pas prévoir des règles purement potestatives ("Kann-Vorschriften"). Les lois cantonales sur l'imposition du revenu laissent en général un grand pouvoir d'appréciation à l'autorité compétente; la plupart d'entre elles disposent que l'impôt peut être remis dans certaines circonstances (ATF 122 I 373 résumé et traduit in : JT 1998 I pp. 253 ss, et la référence citée; v. en outre ATF 112 Ia 93). Tel est également le cas de la réglementation vaudoise qui, aux art. 231 LI et 64 LMSD, prévoit que l'ACI "peut accorder une remise totale ou partielle" (cf. arrêts FI.2013.0081 du 9 juillet 2014; FI.2012.0096 du 6 mai 2013; FI.2011.0043 du 8 décembre 2011; FI.2010.0027 du 9 septembre 2010). c) En l'occurrence, l'autorité intimée a refusé d'accorder la remise de l'impôt en se fondant sur un raisonnement proche de celui issu de l'art. 167 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), qui prévoit que le contribuable peut se voir remettre tout ou partie de l'impôt dû, des intérêts ou de l'amende infligée ensuite d'une contravention s'il est tombé dans le dénuement et ne pourrait les payer sans que cela entraîne pour lui des conséquences très dures. Cette disposition consacre deux conditions cumulatives pour qu'une remise d'impôt puisse être accordée: l'existence d'une

situation de dénuement et les conséquences très rigoureuses qu'entraînerait pour le contribuable le paiement de l'impôt (v. FI.2013.0081 et FI.2012.0096, déjà cités) . L'autorité intimée a refusé d'accorder la remise, dès lors que ces deux dernières conditions ne lui paraissaient pas remplies. Il ressort effectivement du dossier fiscal que le recourant ne se trouve pas dans une situation que l'on apparenterait à un dénuement. On rappelle à cet égard que selon la jurisprudence, le droit fondamental à des conditions minimales d'existence ne garantit pas un revenu minimum, mais uniquement la couverture des besoins élémentaires pour survivre d'une manière conforme aux exigences de la dignité humaine, tels que la nourriture, le logement, l'habillement et les soins médicaux de base. L'art. 12 Cst. se limite, autrement dit, à ce qui est nécessaire pour assurer une survie décente afin de ne pas être abandonné à la rue et réduit à la mendicité (ATF 2D_9/2013 du 16 mai 2013 consid. 5.1; ATF 135 I 119 consid. 5.3 p. 123; 131 V 256 consid. 6.1 p. 261; 131 I 166 consid. 3.1 p. 172; 130 I 71 consid. 4.1 p. 74; 121 I 367 consid. 2c p. 373). Durant l'année 2010, celle durant laquelle la remise d'impôt a été requise, les époux X._____ ont été imposés sur un revenu net de 109'996 fr., soit 9'166 fr. par mois et en 2011, 113'132 fr., soit 9'427 fr. par mois. Si l'on garde à l'esprit que les époux X._____ bénéficient d'un droit d'habitation gratuit dans l'immeuble vendu à leur fils, force est d'admettre que le disponible laissait alors au recourant la faculté d'amortir sa dette d'impôt en effectuant des versements mensuels, ce dont il s'est pourtant abstenu. Durant l'année 2012, il est vrai que les époux X._____ n'ont eu pour tout revenu que leurs rentes AVS, totalisant 41'760 fr. et ont été imposés sur un revenu net de 20'595 francs. En effet, le recourant a été exposé à des frais d'entretien importants, non seulement dans son propre immeuble, mais également dans celui de la rue 3*****. Comme on le voit, le recourant a pu mettre sa fortune à contribution, puisqu'il est parvenu à financer ces travaux grâce, non seulement aux loyers perçus, mais également à une augmentation de 80'000 fr. de l'hypothèque constituée sur son immeuble. Grâce à sa fortune, dont on voit qu'elle excède ses dettes, le recourant conserve donc la possibilité, là également, d'amortir, sinon d'éteindre, sa dette d'impôt. Ainsi, l'on ne saurait considérer que le paiement des montants d'impôt dus représenterait pour le recourant un sacrifice disproportionné par rapport à sa situation financière et qu'il se trouve dans le dénuement. En outre, aucun élément du dossier ne permet de retenir que la situation financière du recourant se soit péjorée au-delà du 31 décembre 2012, au point qu'il ne puisse plus effectuer des versements mensuels et réguliers en règlement de l'impôt dû. A cela s'ajoute, comme il a été constaté plus haut, que les héritiers de B. X._____ demeurent solidairement responsables pour le paiement de l'impôt dû et devront également être recherchés pour le paiement de la dette fiscale, pour le cas où le recouvrement auprès de A. X._____ devait aboutir à la délivrance d'un acte de défaut de biens.

E. 4

Il suit de ce qui précède que le recours doit être rejeté et la décision attaquée, confirmée. Nonobstant le sort du recours, l'émolument judiciaire sera réduit pour tenir compte de la situation du recourant (art. 50 et 91 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD ; RSV 173.36]). L'allocation de dépens n'entre en revanche pas en ligne de compte (art. 55 al. 1 a contrario et 91 LPA-VD).