

VD_OMNI FI.2021.0141 vom 12. September 2022

VD Tribunal cantonal, 2022-09-12, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2021.0141

FR: VD_OMNI FI.2021.0141 du 12 septembre 2022

IT: VD_OMNI FI.2021.0141 del 12 settembre 2022

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts | Confirmation de la décision sur réclamation de l'ACI, qui a refusé de déduire de l'assiette de l'actif successoral la charge de pourvoir à l'entretien d'un cheval. Il ne s'agit en effet ni d'une dette du défunt, ni d'une dette de dévolution, ni d'une charge qui a donné lieu, lors de sa constitution, à la perception d'un impôt couvert par la LMSD. Dans ces circonstances et conformément à l'art. 27 LMSD, lorsque les biens dévolus pas donation ou succession sont grevés d'une charge, l'estimation en est faite sans déduction de la valeur de cette charge. L'impossibilité de défalquer cette charge ne viole pas l'égalité de traitement et n'est pas contraire au principe de l'imposition selon la capacité économique. Recours rejeté.

Erwägungen

E. 1

Le présent litige a trait à l'impôt sur les successions. L'art. 53 de la loi du 27 février 1963 concernant le droit de mutation sur les transferts immobiliers et l'impôt sur les successions et donations (LMSD; BLV 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 du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; BLV 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; BLV 173.36]) et le délai de 30 jours (art. 95 LPA-VD) ayant été respecté, il y a lieu d'entrer en matière sur ses mérites.

E. 2

Le présent litige concerne spécifiquement l'assiette imposable et la déduction de frais encourus par la recourante en tant qu'héritière pour honorer la charge instituée par la défunte de s'occuper du cheval "*****", tel que cela résulte du testament (cf. supra let. A). La recourante fait d'abord grief à la décision attaquée d'avoir mal appliqué les dispositions de droit cantonal: à suivre son interprétation, la charge contenue dans le testament doit ouvrir le droit à la déduction des frais. Elle reproche ensuite à titre subsidiaire à la décision, pour l'hypothèse qui verrait ce premier grief rejeté, une application de ces dispositions qui violerait le droit fédéral supérieur, en particulier un certain nombre de droits constitutionnels. Par conséquent, il sera d'abord examiné si le droit cantonal lui-même peut être interprété comme ouvrant le droit à cette déduction (consid. 3 et 4), puis si cette interprétation doit être écartée à raison de la violation du droit fédéral (consid. 5).

E. 3

a) Il n'est pas contesté en l'espèce que la succession de B. _____ soit soumise à l'impôt successoral dans le canton de Vaud, ni par ailleurs que la recourante soit la débitrice de cet impôt, et ce à juste titre. En effet, l'impôt sur les successions est notamment perçu sur l'acquisition par succession de tous biens mobiliers compris dans une succession ouverte dans le canton, où qu'ils soient situés (art. 11 al. 1 let. b LMSD). Il est dû par les héritiers (art. 18 al. 1 LMSD). L'impôt est calculé sur la valeur nette des biens qui sont dévolus à chaque héritier (art. 30 al. 1 LMSD). Cette évaluation des biens transférés est définie à l'art. 21 LMSD, aux termes duquel ceux-ci sont en principe estimés à leur valeur vénale, en cas de succession, au moment où elle s'ouvre (let. a). La valeur vénale est la valeur marchande objective d'un actif à un moment donné. Il s'agit de la valeur qui peut être attribuée à un bien, au cours des échanges économiques, particulièrement en cas d'achat et de vente dans des circonstances normales, selon la loi de l'offre et de la demande (cf. arrêt TF 2C_866/2019 du 27 août 2020 consid. 4.1; voir aussi Administration fédérale des contributions, Informations fiscales, Impôts sur les successions et donations, état septembre 2020, p. 32).

b) Dans la détermination de l'assiette de l'impôt, le contribuable peut invoquer les déductions définies aux art. 27 à 29b LMSD. Pour ce qui est du présent cas, les déductions des art. 27 et 28 LMSD doivent uniquement être considérées, l'art. 29 LMSD ne s'appliquant qu'aux donations et les art. 29a et 29b LMSD uniquement en cas de transfert d'entreprises. Pour ce qui est d'abord de l'art. 27 LMSD, il a la teneur suivante : « Lorsque les biens dévolus par donation ou succession sont grevés d'une charge (usufruit, rente, droit d'habitation, etc.), l'estimation en est faite sans déduction de la valeur de cette charge, sauf si la constitution de celle-ci donne ou a donné lieu, directement ou indirectement, à perception d'un droit de mutation ou d'un impôt sur les successions ou les donations. » Cette disposition couvre un nombre important de cas, qui reposent tous sur une même ratio legis. Dans l'idée du législateur une telle charge n'affecte en effet généralement pas la valeur patrimoniale du bien transféré mais peut soit en affecter le rendement, soit d'une autre manière rendre sa jouissance plus difficile ou onéreuse. Il en va de même si la charge consiste dans le versement d'une contreprestation, soit directement au donateur, soit indirectement par un versement ordonné par le donateur ou le défunt au bénéficiaire d'un tiers. Dans ce cadre, le législateur a expressément prévu que la charge ne serait pas déductible de l'estimation des biens dévolus, sauf si sa constitution a donné lieu dans le passé ou donne lieu, lors du transfert, à la perception d'un droit de mutation ou d'un impôt sur les successions, voire d'un impôt sur les donations. C'est bien dans ce sens, que la disposition a fait encore l'objet d'une précision entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2009, et partant entièrement applicable au présent litige, par laquelle il a été précisé que la déduction était également ouverte si le transfert donnait lieu de manière concomitante à la perception d'un droit de mutation. L'explication du Conseil d'Etat lors de cette modification va dans ce même sens en indiquant que " la déduction de la charge pour le calcul de l'impôt sur les donations est non seulement accordée lorsque sa constitution a donné lieu à un impôt sur les successions ou sur les donations, mais aussi lorsque sa constitution donne lieu à un droit de mutation. Pour déterminer si une charge consentie à titre onéreux est déductible, il faut examiner, conformément à la jurisprudence du Tribunal fédéral, si cette charge a le caractère d'une modalité de paiement ou non. Ce n'est que dans l'affirmative qu'elle est déductible avec pour corollaire, comme vu ci-dessus, la perception d'un droit de mutation" (Exposé des motifs et projets de budgets, décembre 2007, p. 42). S'agissant ensuite de l'art. 28 LMSD, cette disposition admet la déduction de l'actif brut de la succession les éléments

suivants: les dettes dont le défunt répondait personnellement à l'ouverture de sa succession (let. a); les frais funéraires usuels, les frais de l'office du juge de paix, les frais relatifs à l'établissement de l'inventaire au sens de l'arrêté du 19 juillet 1963 d'application de la loi du 27 février 1963 concernant le droit de mutation sur les transferts immobiliers et l'impôt sur les successions et donations, l'entretien pendant un mois des héritiers qui faisaient ménage commun avec le défunt (art. 606 CCS), les honoraires de l'exécuteur testamentaire (art. 517 al. 3 CCS), ainsi que les frais engagés par la succession pour faire valoir ses droits (let. b); les indemnités prévues aux articles 334 ss CCS et les prestations et libéralités d'un employeur à ses employés ensuite d'un rapport de service, lorsqu'elles sont imposables comme revenu (let. c); les indemnités prélevées par les enfants du défunt en application de l'article 631 alinéa 2 CCS, à concurrence d'un montant équitable qui ne peut dépasser toutefois 10'000 fr. pour les enfants qui ne sont pas élevés au moment du décès et 20'000 fr. pour ceux qui sont infirmes (let. d) et l'impôt étranger sur les successions en cas de double imposition effective (let. e). Le but de cette disposition est d'imposer la masse successorale nette, à savoir le montant correspondant à l'enrichissement réel des héritiers ou des bénéficiaires de la succession. Il résulte de cette liste que le canton admet la déduction à la fois des dettes grevant la succession, mais également la déduction de certains frais causés par le décès du disposant ou inhérents au partage de la succession (dettes de la dévolution). Ces dernières dettes dites de dévolution sont diverses dépenses et dettes qui ne sont pas causées par la personne du défunt, mais par le fait même de son décès, de la dévolution ou du partage de la succession (frais occasionnés par le décès ou inhérents au partage de la succession; Administration fédérale des contributions, Informations fiscales, Impôts sur les successions et donations, état septembre 2020, p. 32). Dans un arrêt FI.2012.0064 du 14 novembre 2012, la Cour de céans a jugé qu'il convient d'admettre que l'art. 28 LMSD énumère de manière exhaustive les déductions admises qui peuvent être portées en déduction de l'actif successoral brut déterminé (consid. 2a). c) En résumé, le droit vaudois permet la déduction de trois catégories d'éléments de l'actif successoral: à côté des dettes dont le défunt répondait personnellement à l'ouverture de la succession (passif de la succession) et d'un certain nombre de dettes de dévolution expressément listées à l'art. 28 LMSD, est ouverte en sus la déduction de toute charge qui a donné ou qui lors de sa constitution donne lieu à la perception d'un impôt couvert par la LMSD.

E. 4

Il y a lieu de déterminer si les frais liés à la charge successorale impérative de pourvoir avec la plus grande diligence à l'entretien du cheval "*****" de la défunte peut entrer dans l'une de ces catégories, ce que nie l'autorité intimée. a) La législation de droit privé connaît aux côtés des droits de nature obligationnelle ou réelle, un droit privé subjectif particulier: la charge de droit privé. Entre le devoir et l'obligation, elle se démarque du premier par son caractère juridiquement contraignant sans pour autant avoir toutes les caractéristiques de la seconde (Patrick Lombardi, La charge de droit privé, Not@lex 2017 p. 41 ss, 42). Réglée à l'art. 482 CC, la charge successorale est l'un des modes de disposer que la loi reconnaît au de cujus. Dans une décision rendue en 1973, le Tribunal fédéral en a donné la définition suivante: " Une charge au sens de l'art. 482 CC est une disposition à cause de mort obligeant un héritier légal ou institué ou un légataire à faire ou ne pas faire quelque chose, cette obligation ne créant toutefois pas une créance en faveur d'un ayant droit mais simplement un droit à exécution au profit des intéressés " (ATF 99 II 375 c. 7a, JdT 1974 I 330). L'objet de la charge est large: tout ce qui est susceptible de faire l'objet d'une obligation peut faire l'objet d'une charge. Son contenu peut même dépasser celui de

l'obligation, la prestation due n'a en effet pas besoin de procurer un avantage économique; elle est alors dite quelconque (Patrick Lombardi, op. cit., p. 43). Elle se distingue tout d'abord du simple devoir de par son caractère juridiquement contraignant et se différencie ensuite de l'obligation par le fait qu'elle ne crée pas de créance. L'essence de la charge est donc de conférer la possibilité à un disposant de rendre contraignante l'exécution d'une prestation. Elle permet de créer une obligation juridique là où les autres institutions du droit privé ne sont pas à même de le faire. b) En l'espèce, force est d'admettre – et la recourante ne soutient d'ailleurs pas le contraire – que la charge instituée par la défunte ne constitue pas un passif de la succession, ni par ailleurs qu'elle figurerait dans l'une des dettes de dévolution de l'art. 28 LMSD. Rien ne permet en effet d'admettre que la liste des dettes de dévolution contenue dans cette disposition légale n'est pas exhaustive, comme l'a déjà jugé la Cour de céans (arrêt CDAP, FI.2012.0064, précité, consid. 2b). Seule est donc envisageable la déduction au titre de charge au sens de l'art. 27 LMSD. Il appert cependant que la charge successorale établie en l'espèce ne remplit pas les conditions de cette disposition légale. D'abord, le cheval "*****", bénéficiaire direct de la charge, n'est évidemment pas susceptible de devenir le créancier de la recourante, faute pour lui de pouvoir être l'objet ou le sujet de droits et d'obligations. Il n'y a donc eu, lors de la constitution de dite charge, aucun rapport de dette-créance qui a pu être généré. Faute pour la charge du cas d'espèce de générer une créance pour son bénéficiaire, les frais qui en découlent ne sont pas susceptibles d'être déduits de l'assiette de l'impôt sur les successions chez l'héritière. Même si la charge non respectée est susceptible d'une action en exécution (Denis Piotet, Le patrimoine séparé en droit successoral: effets à l'égard des tiers, in : Steinauer/Mooser/Eigenmann (éds), Journée en droit successoral 2017, p. 13), cette conséquence juridique ne confère pas de créance à son bénéficiaire ou à un tiers. Pour ce motif déjà, il y a lieu de rejeter le grief de la recourante. Quoiqu'il en soit, quand bien même la présente charge devrait être analysée comme générant une créance, elle ne pourrait pas être déduite, faute de toute façon d'avoir été soumise à l'impôt. Sur la base de l'art. 27 LMSD, le législateur n'a entendu permettre que la déduction de contreprestation onéreuse à des transferts intervenant – dès lors, uniquement partiellement – à titre gratuit. Tel est le cas si le bénéficiaire d'une donation est grevé de la charge d'en remettre la moitié à une tierce personne ou de lui verser une rente viagère. Tel est également le cas, si, lors d'une succession, la nue-propriété est transmise à l'un des héritiers, l'usufruit étant conféré à un autre, la charge d'usufruit étant alors déduite du premier transfert puisqu'imposée auprès du bénéficiaire de l'usufruit. Or, aucune imposition de la charge n'est intervenue en l'espèce, pas uniquement parce qu'elle n'implique pas la création d'un droit en faveur d'un tiers, mais surtout parce que le droit attribué n'est pas susceptible d'être imposé, ni au titre du droit de mutation – qui ne frappe que les transferts immobiliers – ni aux droits de donation ou de succession – faute de transfert à titre gratuit. c) En résumé sur ce point, il sied de retenir qu'à teneur de l'art. 27 LMSD, lorsque les biens dévolus par donation ou succession sont grevés d'une charge, l'estimation en est faite sans déduction de la valeur de cette charge, sauf si la constitution de celle-ci donne ou a donné lieu, directement ou indirectement, à perception d'un droit de mutation ou d'un impôt sur les successions ou les donations. Tel n'est manifestement pas le cas en l'occurrence, de sorte que l'impôt sur les successions doit porter sur l'intégralité du patrimoine hérité par la recourante sans déduction des frais passés, actuels ou futurs liés au cheval "*****".

Invoquant les art. 8 et 127 al. 2 Cst., la recourante soutient que l'impossibilité de défalquer cette charge viole le droit à l'égalité ainsi que le principe de l'imposition selon la capacité économique. Reste ainsi à vérifier si cette application du droit cantonal viole le droit fédéral. a) Les différents principes de droit fiscal déduits de l'égalité de traitement ont été codifiés à l'art. 127 al. 2 Cst. En vertu de cette disposition, dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent, en particulier, être respectés (cf. ATF 140 II 157 consid. 7.1 p. 160). Le principe de l'universalité de l'impôt exige que toute personne ou groupe de personnes soit imposé selon la même réglementation juridique. Il interdit, d'une part, que certaines personnes ou groupes de personnes soient exonérés sans motif objectif (interdiction du privilège fiscal), car les charges financières de la collectivité qui résultent des tâches publiques générales qui lui incombent doivent être supportées par l'ensemble des citoyens (ATF 133 I 206 consid. 6.1; 132 I 153 consid. 3.1); il prohibe, d'autre part, une surimposition d'un petit groupe de contribuables (interdiction de la discrimination fiscale; cf. ATF 122 I 305 consid. 6a ; arrêt 2P.152/2005 du 25 octobre 2005 consid. 3.1, RDAF 2006 II 109). D'après le principe d'imposition selon la capacité économique, toute personne doit contribuer à la couverture des dépenses publiques, compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens; la charge fiscale doit être adaptée à la substance économique à la disposition du contribuable (ATF 133 I 206 consid.

E. 6

Compte tenu de ce qui précède, le recours est mal fondé et doit être rejeté. La décision sur réclamation du 4 novembre 2020 est confirmée. Un émolument de 3'000 fr. est mis à la charge de la recourante, qui succombe (cf. art. 144 al. 1 et 5 LIFD, art. 49 al. 1 et 99 LPA-VD ; art. 1 et 2 du Tarif des frais judiciaires et des dépens en matière administrative, du 28 avril 2015 [TFJDA ; BLV 173.36.5.1]). Il n'y a pas lieu d'allouer une indemnité au titre de dépens (art. 64 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative [PA ; RS 172.021] applicable par renvoi de l'art. 144 al. 4 LIFD ; art. 55 al. 191 et 99 LPA-VD).

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