

VD_OMNI FI.2022.0065 vom 7. Oktober 2022

VD Tribunal cantonal, 2022-10-07, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2022.0065

FR: VD_OMNI FI.2022.0065 du 7 octobre 2022

IT: VD_OMNI FI.2022.0065 del 7 ottobre 2022

Regeste

A. _____, B. _____, C. _____, D. _____, E. _____/Administration cantonale des impôts | En matière d'impôt sur les successions, il faut s'en tenir à la définition du droit civil de l'immeuble. Les actions d'une société immobilière doivent ainsi qualifiées de biens immobiliers. Le fait que l'ACI ait retenu une qualification différente dans le cadre de l'impôt sur le revenu et la fortune n'est pas déterminant.

Erwägungen

E. 1

Déposés dans le délai de trente jours de l'art. 95 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative (LPA-VD; BLV 173.36), applicable par renvoi des art. 53 de la loi vaudoise 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) et 199 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; BLV 642.11), suspendu pendant les fêtes pascales (cf. art. 96 al. 1 let. a LPA-VD), les recours sont intervenus en temps utile. Ils respectent au surplus les conditions formelles énoncées à l'art. 79 LPA-VD. Il y a donc lieu d'entrer en matière.

E. 2

Le litige porte sur la qualification en matière d'impôt sur les successions des parts que feu F. _____ détenait dans la SCI de droit français "G. _____" – biens mobiliers comme l'ACI l'a retenu ou biens immobiliers comme les recourants le soutiennent – et par conséquent de leur caractère imposable dans le canton de Vaud.

E. 3

a) Selon la jurisprudence, il convient dans un contexte international, comme en l'occurrence, de s'assurer d'abord de l'existence d'un droit (interne) d'imposition, puis, le cas échéant, de vérifier que ce droit d'imposition n'est pas limité par une disposition conventionnelle visant à restreindre ou éliminer une éventuelle double imposition internationale (ATF 143 II 257 consid. 5.1 et les références citées). b) L'objet de l'impôt sur les successions est défini à l'art. 11 LMSD, dont la teneur est la suivante: " 1 L'impôt est perçu sur l'acquisition par succession: a. d'immeubles ou de parts d'immeubles situés dans le canton, de droits réels grevant des immeubles situés dans le canton, quel que soit le lieu d'ouverture de la succession; b. de tous biens mobiliers compris dans une succession ouverte dans le canton, où qu'ils soient situés; c. de tous biens mobiliers compris dans une succession ouverte hors de Suisse, lorsqu'une convention internationale en matière de double imposition attribue le pouvoir d'imposer à la Suisse. 2 Sont également soumis à l'impôt sur les successions: a. le transfert, pour cause de mort, de biens dans une fondation, un trust irrévocable ou toute forme juridique étrangère assimilée à un trust irrévocable sur le

plan fiscal, nouveaux ou préexistants; b. les biens détenus dans un trust révocable ou toute forme juridique étrangère assimilée à un trust révocable sur le plan fiscal, dont le défunt était le bénéficiaire ou l'ayant droit économique; c. les prestations versées ensuite de décès provenant d'assurances de capitaux privées susceptibles de rachat ainsi que d'assurances de rentes viagères relevant de la prévoyance individuelle libre." La LMSD ne comporte pas de définition de l'immeuble. Le Tribunal fédéral a toutefois déjà eu l'occasion de juger qu'en matière d'impôt sur les successions, il fallait s'en tenir à la définition du droit civil et a écarté l'application d'une approche économique. Il a retenu ainsi que, dans ce domaine, les actions d'une société immobilière devaient être qualifiées de biens mobiliers. Il a précisé que cela valait même si toutes les actions étaient transférées (cf. ATF 108 Ia 252 consid. 6c; ATF 95 I 26 consid. 3). c) La Suisse avait conclu le 31 décembre 1953 une convention de double imposition en matière d'impôts sur les successions avec la France. Cette convention a toutefois été dénoncée avec effet au 31 décembre 2014. Parallèlement, un projet de nouvelle convention de double imposition avait été élaborée. C'est le projet dont les recourants se sont prévalus dans la procédure de réclamation. Les Chambres fédérales ont toutefois refusé de le ratifier. En l'état, les relations franco-suissees en matière de succession sont donc uniquement régies par les droits internes des deux Etats (cf. sur cette question, Xavier Oberson, Précis de droit fiscal international, 5^{ème} éd., Berne 2022, p. 374 s.).

E. 4

a) En l'espèce, feu F. _____ détenait à son décès 3500 parts dans la SCI de droit français "G. _____". Conformément à la jurisprudence rappelée ci-dessus (qui, si elle a été rendue dans un contexte intercantonal, peut s'appliquer mutatis mutandis dans un contexte international), ces parts doivent être qualifiées de biens mobiliers. En application de l'art. 11 al. 1 let. b LMSD, elles sont dès lors soumises à l'impôt sur les successions dans le canton de Vaud. En l'absence – comme on l'a vu – de convention de double imposition en matière d'impôts sur les successions entre la Suisse et la France, ce droit d'imposition n'est par ailleurs pas restreint au niveau international. b) Les recourants ne remettent pas véritablement en cause ce raisonnement. Ils reprochent surtout à l'ACI d'adopter un comportement contradictoire, en qualifiant les parts dans la SCI "I. _____" tantôt de biens immobiliers tantôt de biens mobiliers suivant le type d'impôt. Ils rappellent en effet que les parts en question ont été traitées comme des biens immobiliers dans le cadre de l'impôt sur le revenu et la fortune de leurs parents. Ils se plaignent en d'autres termes d'une violation du principe de la bonne foi. aa) Aux termes de l'art. 5 al. 3 de la Constitution fédérale de la Confédération suisse du 18 avril 1999 (Cst.; RS 101), les organes de l'Etat et les particuliers doivent agir conformément aux règles de la bonne foi. Cela implique notamment qu'ils s'abstiennent d'adopter un comportement contradictoire ou abusif (ATF 136 I 254 consid. 5.2). De ce principe découle notamment le droit de toute personne à la protection de sa bonne foi dans ses relations avec l'Etat, consacré à l'art. 9 in fine Cst. (ATF 138 I 49 consid. 8.3.1). L'art. 9 in fine Cst. protège le citoyen dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités, lorsqu'il a réglé sa conduite d'après des décisions, des déclarations ou un comportement déterminé de l'administration. Selon la jurisprudence, un renseignement ou une décision erronés de l'administration peuvent obliger celle-ci à consentir à un administré un avantage contraire à la réglementation en vigueur, à condition que l'autorité soit intervenue dans une situation concrète à l'égard de personnes déterminées, qu'elle ait agi ou soit censée avoir agi dans les limites de ses compétences et que l'administré n'ait pas pu se rendre compte immédiatement de l'inexactitude du renseignement obtenu. Il faut encore que l'administré se soit fondé sur les

assurances ou le comportement dont il se prévaut pour prendre des dispositions auxquelles il ne saurait renoncer sans subir de préjudice, que la réglementation n'ait pas changé depuis le moment où l'assurance a été donnée et que l'intérêt à une correcte application du droit ne se révèle pas prépondérant sur la protection de la confiance (ATF 143 V 95 consid. 3.6.2; 141 V 530 consid. 6.2). Le principe de la bonne foi s'applique également dans les rapports entre les autorités fiscales et les contribuables. Il convient de rappeler toutefois que le droit fiscal est dominé par le principe de la légalité, qui est érigé en droit constitutionnel indépendant à l'art. 127 al. 1 Cst. Le principe de la bonne foi ne saurait dès lors avoir qu'une influence limitée, surtout s'il vient à entrer en conflit avec le principe de la légalité (ATF 142 II 182 consid. 2.2.2, 131 II 627 consid. 6.1 in fine et les références; TF 2C_398/2020 du 5 février 2021 consid. 6.1; ég. arrêt FI.2020.0088 du 12 avril 2021 consid. 4b). Ainsi le contribuable ne peut bénéficier d'un traitement dérogeant à la loi que si les conditions mentionnées ci-dessus - qui doivent être interprétées de manière stricte - sont remplies de manière claire et sans équivoque (TF 2C_603/2012 et 2C_604/2012 du 10 décembre 2012 consid. 4, TF 2C_382/2007 du 23 novembre 2007 et les références; ég. arrêt FI.2020.0088 précité consid. 4b). Il convient de relever en outre qu'en matière fiscale, en application du principe de l'étanchéité (ou de l'indépendance) des exercices comptables et des périodes fiscales, l'autorité n'est pas liée pour l'avenir par une taxation notifiée pour une période fiscale déterminée. Ce n'est que si le fisc promet expressément un certain traitement fiscal que peut se poser la question de la bonne foi (ATF 147 II 155 consid. 10.5.1 et les références). bb) Dans le cas particulier, il ne ressort pas des pièces du dossier que l'ACI aurait promis aux recourants que les parts dans la SCI "I. _____" seraient qualifiées de biens immobiliers dans le cadre de l'impôt sur les successions dont ils feraient l'objet. Le seul fait qu'elle a retenu une telle qualification dans le cadre de l'impôt sur le revenu et la fortune des parents des intéressés ne saurait par ailleurs être considéré comme un engagement d'en faire de même en matière d'impôt sur les successions. En vertu du principe de l'étanchéité des périodes fiscales rappelé ci-dessus (cf. supra consid. 4b/aa), les recourants ne pourraient même pas prétendre à ce que cette qualification soit maintenue dans le cadre de l'imposition ordinaire, s'il s'avérait après vérification qu'il s'agissait d'une erreur. Comme l'ACI l'a relevé dans ses écritures, il arrive qu'une même notion soit interprétée différemment suivant l'impôt en cause. C'est précisément le cas des participations dans une société immobilière, qui, si elles sont qualifiées de biens mobiliers en matière d'impôt sur les successions comme on l'a vu (cf. supra consid. 3b), sont traitées comme des biens immobiliers en matière d'impôt sur les gains immobiliers (cf. art. 64 al. 2 let. d LI, qui assimile le transfert d'actions ou parts de sociétés immobilières à une aliénation imposable au titre de l'impôt sur les gains immobiliers). Les recourants ne peuvent donc rien tirer du principe de la bonne foi. c) Les recourants dénoncent encore une violation de l'art. 167 al. 2 de la Constitution du Canton de Vaud du 14 avril 2003 (Cst-VD; BLV 101.01). aa) L'art. 167 al. 2 Cst-VD dispose que le régime fiscal respecte les principes d'universalité et d'égalité de traitement. Il correspond à l'art. 127 al. 2 Cst., qui a un contenu similaire. Ces dispositions concrétisent en droit fiscal le principe d'égalité consacré à l'art. 8 al. 1 Cst. (cf. TF 2C_164/2015 du 5 avril 2016 consid. 4.1). Le principe de l'universalité de l'impôt, qui vise l'aspect subjectif du rapport fiscal (cf. Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 5^{ème} éd., Bâle 2021, p. 38), 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 p. 313 s.; ég. TF 2C_164/2015 précité consid. 4.1). Le principe de l'égalité de l'imposition, pour sa part, concerne l'aspect objectif du rapport fiscal (cf. Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, op. cit ., p. 39). Selon ce principe, les personnes dont les situations sont semblables soient imposées de la même manière. A l'inverse, de réelles différences dans les situations de fait doivent mener à des charges fiscales différentes (ATF 137 I 145 consid. 2.1; ATF 136 I 49 consid. 5.2.; TF 2C_516/2018 du 18 juin 2018 consid. 5.1). bb) Dans le cas particulier, l'art. 11 al. 1 let. a et b LMSD, ou plus précisément l'interprétation que l'ACI en fait, ne crée pas de discrimination fiscale. Comme l'ACI l'a relevé dans ses écritures, toutes les acquisitions par succession de participations dans des sociétés immobilières sont en effet soumises à l'impôt sur les successions vaudois, lorsque la succession a été ouverte dans le canton. Les recourants sont donc traités du point de vue fiscal de la même manière que les autres personnes se trouvant dans la même situation. La seule réserve serait l'existence d'une convention de double imposition en matière d'impôt sur les successions restreignant le droit d'imposer de la Suisse, respectivement du canton de Vaud. Une différence de traitement fondée sur une telle convention reposerait toutefois sur un motif objectif, en l'occurrence l'élimination ou l'atténuation d'une double imposition internationale. Par ailleurs, le fait que les parts dans la SCI "I. _____" sont appréhendées différemment en matière d'impôt sur les successions et en matière d'impôt sur le revenu et la fortune n'est pas problématique sous l'angle de l'égalité de traitement. Il s'agit en effet d'impôts distincts et indépendants. Les principes de l'universalité de l'impôt et de l'égalité de l'imposition sont dès lors respectés. d) En définitive, l'ACI n'a pas violé le droit ni abusé de son pouvoir d'appréciation, en qualifiant les parts que feu F. _____ détenait dans la SCI de droit français "G. _____" de biens mobiliers et en les soumettant à l'impôt sur les successions.

E. 5

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet des recours et à la confirmation de la décision attaquée. Les recourants, qui succombent, supporteront les frais de justice (cf. art. 49 al. 1 LPA-VD), solidairement entre eux (cf. art. 51 al. 2 LPA-VD). Il n'est pas alloué de dépens (cf. art. 55 al. 1 a contrario LPA-VD).

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