

VD_OMNI FI.2023.0114 vom 22. April 2024

VD Tribunal cantonal, 2024-04-22, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2023.0114

FR: VD_OMNI FI.2023.0114 du 22 avril 2024

IT: VD_OMNI FI.2023.0114 del 22 aprile 2024

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts | Confirmation de la décision rendue sur réclamation par l'ACI, qui prélève l'impôt sur les successions auprès d'un chanoine institué héritier par la de cujus. L'ACI a retenu à juste titre que le chanoine avait été institué héritier, à l'exclusion de la communauté religieuse dont il dépend. Le fait que le recourant ait fait vœu de pauvreté à l'égard de sa communauté n'y change rien, le recourant ayant la capacité de recevoir des droits successoraux. La perception de l'impôt successoral ne porte en outre pas atteinte au principe de la capacité contributive, dès lors que les fonds reçus devaient permettre au recourant d'acquitter l'impôt successoral dû. Recours rejeté.

Erwägungen

E. 1

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 dans le délai de 30 jours (art. 95 LPA-VD), il y a lieu d'entrer en matière sur le fond.

E. 2

Le recourant conteste qu'il puisse être qualifié d'héritier, au sens de la LMSD. Dans la mesure où il a fait vœu de pauvreté en sa qualité de chanoine de l'Abbaye de *****, les biens qui lui échoient reviendraient en effet à l'Abbaye dont il dépend, qui devrait dès lors être considérée comme l'héritière. a) L'impôt sur les successions est notamment perçu sur l'acquisition par succession: 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 (art. 11 al. 1 let. a LMSD); 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) et calculé sur la valeur nette des biens qui lui sont dévolus (art. 30 al. 1 LMSD). Il est perçu d'après les barèmes annexés à la loi (art. 34 al. 1 LMSD). D'une manière générale, lorsque le droit fiscal renvoie à des notions de droit civil, la question est de savoir si le sens donné en droit civil est aussi déterminant en droit fiscal ou si le droit fiscal doit préférer une interprétation autonome qui se fonde uniquement sur la réalité économique. La doctrine admet en règle générale que l'on peut s'écarter des

définitions de droit civil lorsque des motifs fondés justifient une interprétation autonome (arrêts TF 2C_459/2020 du 19 janvier 2021 consid. 6.1; 2C_277/2011 du 17 octobre 2011 consid. 4.2.3 et la référence). Sur la base de ces principes, il convient en l'occurrence de déterminer si le terme d'"héritier", au sens de l'art. 18 al. 1 LMSD, correspond à la notion qu'en donne le droit civil, ou s'il s'agit d'une notion propre au droit fiscal, qui doit être interprétée de manière autonome. b) En l'occurrence, la LMSD ne comporte pas de définition de l'héritier. Dans un tel cas de figure et en application du principe de la légalité de l'impôt, il faut en principe admettre que la norme opère clairement son rattachement au droit civil. Elle doit dès lors être appréciée dans le contexte du droit civil et les concepts du droit civil être pris dans leur acception civile (cf. ATF 108 Ia 252 consid. 6c; ATF 95 I 26 consid. 3, en ce qui concerne la notion d'immeuble; voir également l'arrêt TF 2C_550/2019 du 28 février 2020 consid. 3). Il n'y a en l'occurrence pas de raison de s'écarter de ces principes. L'art. 11 al. 1 LMSD lie la perception de l'impôt à l'"acquisition par succession", distinguant les hypothèses dans lesquelles la succession est ouverte dans le canton, hors du canton et à l'étranger. La loi opère dès lors un renvoi clair aux normes du droit successoral (cf. art. 537 ss CC), et plus particulièrement à la règle de la vocation universelle (cf. art. 560 CC). Pour des raisons de praticabilité de l'impôt, il se justifie en outre d'admettre que l'autorité intimée puisse se fier au contenu du certificat d'héritier. En l'occurrence, il n'est pas contesté que le certificat d'héritier mentionne le recourant personnellement comme héritier. Cette indication correspond d'ailleurs au contenu de la disposition à cause de mort qui institue comme héritier le recourant et non une communauté religieuse. On ne saurait en particulier considérer que la mention de la fonction religieuse du recourant ("chanoine") justifie une autre interprétation en ce sens que la communauté religieuse elle-même devrait être considérée comme une héritière. Il résulte de ce qui précède qu'en vertu de l'art. 560 CC, le recourant a acquis de plein droit l'universalité de la succession dès que celle-ci s'est ouverte. Enfin, il importe peu que le recourant se soit, en vertu des règles du droit canon, engagé auprès de sa communauté à renoncer à la capacité d'acquérir et de posséder et soit soumis, dans ce cadre, à des règles spécifiques (cf. en particulier l'art. 668 du Code de droit canonique de l'Eglise catholique). Ces dispositions ne changent en effet rien au fait que, du point de vue du droit civil, le recourant, qui a la jouissance des droits civils et qui n'est pas indigne, a la capacité de recevoir des droits successoraux (cf. art. 539ss CC; Paul-Henri Steinauer, *Le droit des successions*, 2^e édition, Berne 2015, p. 494ss). Elles n'ont également pas d'incidence sur sa qualité de débiteur de l'impôt sur les successions au sens de l'art. 18 LMSD. Les modalités particulières d'imposition dont bénéficie le recourant au titre de l'impôt sur le revenu et la fortune, qui reposent sur une législation distincte, ne sont pas déterminantes. Il s'ensuit que l'autorité intimée a considéré à juste titre que le recourant devait être qualifié d'héritier, à l'exclusion de l'Abbaye de *****, à qui les fonds ont été versés. D'un point de vue formel, il s'est en effet produit deux transferts successifs de propriété, un premier lorsque le recourant a acquis la succession, qui justifie à lui seul le prélèvement des droits de succession, et un second lorsque le recourant a disposé de ces biens au profit de l'Abbaye de *****. Dans ces circonstances, l'exonération prévue par l'art. 20 al. 1 let. c bis LMSD, qui prévoit que les Eglises reconnues de droit public (art. 170 al. 1 Cst-VD), les paroisses et les personnes juridiques à but non lucratif qui, à des fins désintéressées, aident les Eglises dans l'accomplissement de leurs tâches, ainsi que les communautés religieuses reconnues d'intérêt public (art. 171 Cst-VD), ne s'applique pas. A teneur du texte clair de la loi, cette disposition vise en effet uniquement les personnes morales, à l'exclusion des personnes physiques œuvrant en faveur des églises reconnues.

L'autorité intimée a par conséquent fait une application correcte de la loi en retenant que le recourant, en sa qualité d'héritier, était débiteur de l'impôt successoral. Le recourant ne conteste pour le surplus ni l'assiette imposable, ni le taux d'imposition, qui doivent être également confirmés.

E. 3

Le recourant soutient en outre que la perception de l'impôt successoral porterait atteinte au principe de la capacité contributive. 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 TF 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

et 7 p. 215 ss; 99 Ia 638 consid. 9; Kathrin Klett, *Der Gleichheitssatz im Steuerrecht*, RDS III/1992 II p. 92 s.). Le principe d'imposition selon la capacité économique s'applique également en relation avec les droits de succession (arrêt TF 2C_300/2009 du 23 septembre 2009, consid. 5). Le Tribunal fédéral a par ailleurs rappelé à plusieurs reprises que l'impôt sur les successions concrétise, avec l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les donations, le principe de l'imposition selon la capacité économique en frappant le contribuable sur l'ensemble des valeurs qui lui sont transmises (arrêts TF 2C_300/2009 précité consid. 5.2; 2P.168/2002 du 25 novembre 2002 in *Archives* 72 p. 504, consid. 5.2 et les références citées; cf. également: Yvo Hangartner, *Verfassungsrechtliche Fragen der Erbschafts- und -Schenkungssteuern*, in *Steuerrecht im Rechtsstaat*, Festschrift Cagianut, IFF Berne 1990 69 ss, 71). En la présence d'impôts spéciaux, tel l'impôt cantonal sur les successions, ces principes n'ont cependant par définition qu'une portée restreinte (cf. arrêt TF 2C_668/2013 du 19 juin 2014 consid. 7.1 et les références citées), une égalité de traitement mathématiquement exacte de chaque contribuable n'étant jamais totalement réalisable. Une certaine schématisation et forfaitisation du droit fiscal est ainsi inévitable et admissible (arrêt TF 2C_286/2017 du 6 février 2018, consid. 4.4.4). b) L'impôt successoral est calculé selon un barème progressif, en fonction du degré de parentèle et du montant hérité. Ce schématisme est admissible, dès lors que le recourant, qui n'a aucun lien de parenté avec la personne dont il a hérité, est imposé de la même manière que toute personne se trouvant dans une situation analogue à la sienne. On ne voit en outre pas en quoi sa qualité de chanoine ayant fait vœu de pauvreté devrait justifier un traitement distinct. En effet, les fonds reçus par le recourant devaient lui permettre d'acquitter l'impôt successoral dû. La décision attaquée respecte par conséquent le principe d'imposition selon la capacité

contributive. 4. Le recours doit ainsi être rejeté et la décision attaquée confirmée. Les frais, arrêtés à 7'000 fr., sont mis à la charge du recourant, qui succombe (art. 49 al. 1, 91 et 99 LPA-VD; art. 4 al. 1 du Tarif du 28 avril 2015 des frais judiciaires et des dépens en matière administrative [TFJDA; BLV 173.36.5.1]). Il n'est pas alloué de dépens (art. 55 al. 1 a contrario, 91 et 99 LPA-VD).

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