

VS_GERICHTE F1 24 42 vom 12. Juli 2024

VS Kantonsgericht, 2024-07-12, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vs_gerichte_F1_24_42

FR: VS_GERICHTE F1 24 42 du 12 juillet 2024

IT: VS_GERICHTE F1 24 42 del 12 luglio 2024

Regeste

F1 24 42 ARRÊT DU 12 JUILLET 2024 Tribunal cantonal du Valais Cour de droit fiscal
Composition : Frédéric Fellay, président ; Dr Thierry Schnyder, juge ; Philippe Imboden, juge assesseur ; en la cause Hoirie de feu X _____, recourante, représentée par Y _____, exécuteur testamentaire, lui-même représenté par Maître Fabrice Kuhn, avocat, 1002 Lausanne contre COMMISSION CANTONALE D'IMPÔTS DES PERSONNES PHYSIQUES, autorité attaquée (Impôts cantonaux et communaux et impôt fédéral direct ; période fiscale 2015) recours de droit administratif contre la décision sur réclamation du 16 novembre 2022

Erwägungen

E. 1.1

Conformément à la loi réorganisant la juridiction fiscale du 11 mars 2022 (RCV 2022- 102), la Cour de céans constitue désormais l'autorité ordinaire de recours contre les décisions des autorités fiscales (cf. not. art. 81a al. 1 LPJA et art. 8 LALIFD). Il lui appartient par conséquent de statuer sur le recours du 15 décembre 2022, celui-ci n'ayant pas été tranché au 31 décembre 2023 par la CCR.

E. 1.2

Le recours porte tant sur l'IFD que sur les ICC et peut être traité dans un seul arrêt (cf. ATF 135 II 260 consid. 1.3.1).

E. 1.3

Il a été régulièrement formé et s'avère recevable sous cet angle (art. 140 ss LIFD ; art. 50 al. 1 LHID ; art. 150 et 150a LF dans leur version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2023 ; art. 150 LF ; cf. arrêt du Tribunal fédéral 2P.276/2003 du 19 juillet 2004 consid. 1 s'agissant de la qualité pour recourir de l'exécuteur testamentaire).

E. 2

La recourante ne conteste ni l'appartenance des actions aliénées à sa fortune commerciale ni le rejet de sa demande de révision des décisions de taxation des périodes fiscales antérieures à 2015. Elle se plaint exclusivement d'une double imposition intercantonale.

- 7 -

E. 3.1

Enoncé à l'art. 127 al. 3 Cst., le principe de l'interdiction de la double imposition intercantonale s'oppose à ce qu'un contribuable soit concrètement soumis, par deux ou plusieurs cantons, sur le même objet, pendant la même période, à des impôts analogues (double imposition effective) ou à ce qu'un canton excède les limites de sa souveraineté

fiscale et, violant des règles de conflit jurisprudentielles, entende prélever un impôt dont la perception est de la seule compétence d'un autre canton (double imposition virtuelle). En d'autres termes, la notion de double imposition intercantonale prohibée par la disposition constitutionnelle précitée implique un conflit de souveraineté fiscale entre cantons et suppose la réunion des quatre conditions d'identité du sujet, de l'objet, du type d'impôt et de la période fiscale (ATF 148 I 65 consid. 3.1 et les références ; arrêt du Tribunal fédéral 9C_102/2023 du 2 novembre 2023 consid. 4.1).

E. 3.2.1

La CIPP a examiné aux considérant D à H de sa décision si le gain issu de la vente des actions de la SI D _____ SA devait être imposé dans le canton de Vaud, ce qu'il a nié. L'autorité précédente a rappelé qu'aux termes de l'art. 4 al. 1 let. c LIFD (et de l'art. 4 al. 1 LHID, dont la teneur est similaire), les personnes physiques qui, au regard du droit fiscal, ne sont ni domiciliées ni en séjour en Suisse, sont assujetties à l'impôt à raison du rattachement économique lorsqu'elles sont propriétaires d'un immeuble sise en Suisse ou qu'elles sont titulaires de droits de jouissance réels, portant sur un immeuble sis en Suisse. Dès lors que X _____ n'était pas propriétaire des immeubles, détenus par la SI D _____ SA, un rattachement économique avec le canton de Vaud ne pouvait exister que si elle était titulaire de droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels portant sur ces immeubles. Cette notion avait été définie par le Tribunal fédéral en lien avec l'art. 21 al. 1 let. c LHID, dont la teneur était analogue à celle de l'art. 4 al. 1 LHID. Dans un arrêt 2C_666/2015 du 7 octobre 2016, cette juridiction avait rappelé qu'il fallait une situation extraordinaire pour pouvoir justifier une imposition de ce chef dans le canton de situation des immeubles. A défaut, le principe de l'imposition dans le canton du siège ou de l'administration effective de la société, respectivement du domicile du contribuable s'appliquait (let. D de la décision sur réclamation).

E. 3.2.2

La CIPP a rappelé que, dans l'arrêt 2C_666/2015 précité, le Tribunal fédéral avait constaté que la doctrine analysait l'art. 21 al. 1 let. c LHID de la même façon que l'art. 4 al. 1 LHID. Elle excluait que la seule détention d'actions d'une SI puisse, sans circonstances additionnelles particulières, fonder un assujettissement limité dans le

- 8 - canton de situation des immeubles appartenant à ladite société. De même, dans le domaine de l'impôt fédéral direct, la doctrine consacrée à l'art. 51 al. 1 let. c LIFD – qui avait une teneur identique à l'art. 21 al. 1 let. c LHID –, excluait dans sa grande majorité que la participation à une société immobilière possédant des immeubles en Suisse puisse fonder un assujettissement limité en Suisse. Conformément à l'arrêt 2C_666/2015 précité, un assujettissement économique fondé sur la notion de « droits personnels assimilables économiquement à des droits de jouissance réels » n'était toutefois pas exclu si une personne jouissait « comme un propriétaire » des immeubles situés dans le canton, notamment parce qu'elle percevait les loyers d'une sous-location, parce qu'elle participait directement aux revenus et à l'éventuelle perte provenant desdits immeubles, ou lorsqu'une personne détenait la totalité des actions d'une société immobilière dont les actifs étaient constitués d'immeubles et que l'actionnaire se trouvait de facto dans la même situation qu'un propriétaire (cf. let. E de la décision sur réclamation)

E. 3.2.3

Au regard de ce qui précède, la CIPP a retenu que le fait que X _____ ait détenu une participation commerciale au capital-actions d'une société détenant des immeubles dans le canton de Vaud ne suffisait pas, à lui seul, à fonder son assujettissement dans ce canton. En outre, il n'existait pas de circonstances additionnelles particulières ou une situation exceptionnelle justifiant un rattachement économique. La contribuable ne détenait, en effet, que le 50% du capital-actions de la SI D _____ SA. Sa participation, certes supérieure à celle des autres actionnaires, n'était donc pas une participation majoritaire, étant entendu qu'une participation de 51% n'était, aux termes du considérant 4.11 de l'arrêt 2C_666/2015, pas non plus suffisante. En outre, la contribuable n'avait pas participé directement aux revenus ou aux pertes liés aux immeubles de la société. Enfin, la situation n'était pas comparable à celle d'un actionnaire unique d'une SI qui aurait, pour seul actif, un immeuble que la société mettrait à disposition de l'actionnaire et de sa famille. La SI D _____ SA possédait 48 appartements, dont seuls deux étaient loués à la contribuable et pour lesquels aucune sous-location n'était perçue. Par conséquent, les éléments qui permettaient, exceptionnellement, de fonder un assujettissement au sens de l'art. 4 al. 1 LHID du détenteur des actions d'une société immobilière dans le canton de situation des immeubles, n'étaient pas réunis (let. F de la décision sur réclamation).

E. 3.3.1

La CIPP a encore observé que les conditions pour fonder assujettissement de la contribuable dans le canton de Vaud au sens de l'art. 12 al. 2 let a LHID n'apparaissaient - 9 - pas non plus réunies. Elle a rappelé que l'impôt sur les gains immobiliers avait pour objet les gains réalisés lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble faisant partie de la fortune privée du contribuable ou d'un immeuble agricole ou sylvicole, à condition que le produit de l'aliénation soit supérieur aux dépenses d'investissements (art. 12 al. 1 LHID). Il s'ensuivait que le produit de la vente d'un bien appartenant à la fortune commerciale d'un contribuable n'était pas soumis à l'impôt sur les gains immobiliers, à tout le moins dans les cantons qui avaient adopté un système dualiste (sur la notion, cf. p. ex. OBERSON, Droit fiscal suisse, 5e éd. 2012, § 13 n° 40) et n'avaient pas usé de la faculté d'étendre l'impôt sur les gains immobiliers à la vente de biens appartenant à la fortune commerciale du contribuable (art. 12 al. 4 LHID). Certes, la jurisprudence réservait la possibilité de créer un rattachement économique au lieu de situation des immeubles par une application parallèle des art. 12 al. 2 let. a LHID et 21 al. 1 let. c LHID, respectivement

E. 3.3.2

Dans ce contexte, la CIPP a relevé que les 25 actions de la société SI D _____ SA appartenaient à la fortune commerciale de la contribuable et que le canton du Valais et le canton de Vaud avaient tous deux adopté le système dualiste et n'avaient donc pas usé de la faculté ménagée par l'art. 12 al. 4 LHID. Aucun élément du dossier ne laissait présager un risque d'abus. L'on voyait mal comment la vente des actions pouvait procéder d'une volonté de la contribuable de se soustraire à l'impôt sur les gains immobiliers, sachant que ces actions appartenaient déjà à la fortune commerciale de son père et qu'elle les avait conservées dans sa fortune commerciale après le décès de ce dernier, conformément à la requête formulée en ce sens par l'administration fiscale vaudoise (let. H de la décision sur réclamation).

E. 3.4

Dans son recours, l'hoirie de feu X _____ déclare expressément reconnaître à ce stade, sauf dans l'éventualité où le droit d'imposer serait définitivement attribué au canton de Vaud, le droit exclusif du canton du Valais de soumettre à l'impôt sur le revenu le gain résultant de la vente, en 2015, des actions de la SI D _____ SA. Elle explique qu'il est dès lors inutile de développer une motivation à ce propos et indique par

- 10 - conséquent se rallier aux arguments de la CIPP reproduits ci-dessus, qui ne sont donc pas litigieux et qu'il n'y a pas lieu de censurer. Eu égard à l'abandon de la pratique relative à la déchéance procédurale du droit de recours du contribuable en matière de double imposition intercantonale (arrêt du Tribunal fédéral 9C_710/2022 du 17 août 2023 publié aux ATF 149 II 354), l'intérêt pour agir de la recourante (matérielle Beschwer), partant la recevabilité du recours, apparaît douteuse.

E. 4

al. 1 LHID. Ceci n'était toutefois possible qu'en présence de circonstances exceptionnelles propres à fonder un risque que le contribuable cherche à se soustraire abusivement au paiement de l'impôt sur les gains immobiliers (arrêt 2C_666/2015 précité consid. 5.3). Il ne suffisait pas, à cet égard, que les immeubles en question soient situés dans le canton de Vaud, que le contribuable détienne une participation de 51 % au capital action de la société (ibidem, consid. 5.3 et 5.4) ou que les différents actionnaires cèdent leur participation en même temps (arrêt du Tribunal cantonal vaudois FI.2016.0135 ; cf. let. G de la décision sur réclamation).

E. 4.1

En définitive, le recours doit être rejeté pour autant que recevable, ceci tant en matière d'IFD qu'ICC (art. 150 al. 3 LF ; art. 80 al. 1 let. e et 60 al. 1 LPJA).

E. 4.2

Les frais de la cause, fixés principalement sur le vu des principes de la couverture des frais et de l'équivalence des prestations, à 1200 fr., sont mis à la charge de la recourante, qui succombe et n'a pas droit à des dépens (art. 144 LIFD, art. 8 LALIFD ; art. 150 al. 3 LF ; art. 89 al. 1 LPJA, art. 64 al. 1 a contrario PA, art. 91 al. 1 a contrario LPJA ; art. 3 al. 3, 11, 13 al. 1 et 25 LTar).

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