

VS_GERICHTE FI 19 19 vom 3. September 2020

VS Kantonsgericht, 2020-09-03, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vs_gerichte_FI 19 19](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vs_gerichte_FI_19_19)

FR: VS_GERICHTE FI 19 19 du 3 septembre 2020

IT: VS_GERICHTE FI 19 19 del 3 settembre 2020

Erwägungen

E. 1

C., de nationalité italienne, a résidé en Suisse les trente dernières années de sa vie.

E. 2

Au décès de C., A., exécuteur testamentaire, établit un inventaire des biens et procéda au partage conformément au testament. Les comptes bancaires suisses furent attribués à l'association B. en Italie. Ainsi, l'000'017.34 euros furent versés à B. le 10 février 2015 et 900'041 .22 euros le 27 avril 2015. De l'or fut attribué à A. et E. (5 kg).

E. 3

La déclaration en matière d'impôt sur les successions fut envoyée au ■sc en juin 2015 par la ■duciaire de la succession, la société F., de siège social à Z.

E. 4

Le 30 juin 2015, le Service cantonal des contributions (SCC) informa la ■duciaire de la succession que l'exonération d'impôt n'était pas possible, le siège de ' l'association B. n'étant pas en Valais. {

E. 5

Par décision du 9 juillet 2015, l'impôt sur les successions pour C. fut ■xé au 25% de Fr. 565'301. --, soit à Fr. 141'325.25. Cette décision précisait que « B. [n'était] pas exonéré de l'impôt en Valais >>. Cette décision concernait l'ensemble de la succession, y compris l'or dévolu à des tiers.

E. 6

Par écriture du 28 juillet 2015 (ne ■gurant pas au dossier ■scal remis par l'autorité inférieure), la ■duciaire F., pour les héritiers de la succession, éleva réclamation contre cette décision en demandant la prise en compte de l'ensemble des frais liés à la succession. En réponse, le 31 juillet 2015, le SCC demanda à la ■duciaire de remettre certaines pièces.

E. 7

Le 13 août 2015, une nouvelle décision de taxation, remplaçant la taxation noti■ée le 9 juillet 2015, fut noti■ée, en tenant compte cette fois d'une fortune nette soumise à l'impôt sur les successions de Fr. 2'471'328. —, au taux de 25%, soit Fr. 617'832. —. Cette correction reposait sur les informations fournies par la succession, notamment les extraits des comptes bancaires, qui n'avaient pas été déclarés dans la déclaration d'impôt sur les successions (environ 2 millions).

E. 8

Le 10 septembre 2015, D., avocat à Y., agissant pour le compte des héritiers de la succession, éleva réclamation contre cette décision en demandant l'exonération d'impôt en ce qui concernait les montants versés à l'association B., cette dernière

E. 13

étant une personne morale d'utilité publique, selon l'article 112 alinéa 1 lettre f de la loi fiscale du 10 mars 1976 (LF). Par décision sur réclamation du 17 décembre 2018, le SCC, Office cantonal du contentieux financier, rejeta la réclamation en faisant valoir que l'exonération de l'article 112 alinéa 1 lettre f LF ne s'appliquait qu'aux personnes morales de siège en Valais; l'article 112 alinéa 1 lettre g LF élargissant ce cercle aux personnes morales extra-cantonales dans la mesure où leur canton accordait la réciprocité. En outre, aucune convention de double imposition n'existait entre l'Italie et la Suisse. Par écriture du 18 janvier 2019, D., agissant pour le compte des héritiers de la succession, interjeta recours auprès de la Cour de céans contre ce prononcé en concluant à ce que la décision du 13 août 2015 soit déclarée nulle, subsidiairement annulée. Il précisait agir au nom de l'exécuteur testamentaire et de l'association. La part d'impôt de 25% portant sur les 5 kg d'or attribués à deux tiers n'était pas contestée. Il sollicitait l'établissement d'une taxation différenciée envers chacun des bénéficiaires. Sur le fond, il faisait valoir que l'article 112 alinéa 1 lettre f LF n'indiquait pas la nécessité d'un siège en Suisse ou en Valais. Il invoquait la violation de l'égalité de traitement en se référant à un arrêt de la Cour Européenne de Justice. Il invoquait le principe de l'opportunité, l'argent étant destiné à des enfants, et soutenait que si le don avait été fait à B. à W. (en Suisse), il y aurait eu exonération. En outre, il invoquait de manière générale la protection contre l'arbitraire. Le SCC se détermina par écriture du 17 avril 2019 en concluant au rejet du recours. Il faisait valoir que l'article 112 alinéa 1 lettre g LF prévoyait expressément pour les personnes morales intercantionales une imposition de l'attribution, à moins qu'il n'existe un accord de réciprocité avec l'autre canton. Cet article était appliqué par analogie avec les autres Etats, comme avec la France par l'intermédiaire de la loi cantonale d'adhésion de 2010 à l'accord conclu le 30 octobre 1979 entre le Conseil fédéral suisse et le Gouvernement de la République française concernant le traitement fiscal des libéralités faites dans des buts désintéressés. Le 18 juin 2019, les recourants répliquèrent en invoquant notamment, en sus des griefs précédents, la violation de la Convention d'établissement et consulaire entre la Suisse et l'Italie conclue le 22 juillet 1868. Le

E. 16

juillet 2019, le SCC dupliqua en faisant valoir que la convention ne s'appliquait pas aux personnes morales.

14. La clôture de l'échange d'écriture fut prononcée le 5 août 2019. Les autres faits et motifs seront repris ci-dessous dans la mesure utile. II. CONSIDERANTS 1.a) b) Le recours porte sur les impôts cantonaux et communaux, et plus particulièrement sur l'impôt en matière de successions et donations. La présente Cour est compétente en la matière (article 150 de la loi fiscale du 10 mars 1976 (LF))- Pour le reste, le recours a été déposé par une personne habilitée pour le faire, au nom de l'exécuteur testamentaire et légataire d'une part, et de la personne morale légataire d'autre part, en respectant la forme et les délais légaux (articles 150 et 150a LF), de sorte qu'il peut être entré en matière sur le fond du litige. Les recourants sollicitent la notification d'une décision de taxation séparée pour l'exécuteur testamentaire et légataire d'une part et l'association B. d'autre part. L'article

118 LF prévoit que l'impôt est dû par le bénéficiaire de l'attribution imposable. L'article 147 LF précise que l'impôt sur les successions est perçu globalement auprès de la masse successorale pour tous les héritiers et légataires et que les personnes chargées de la liquidation sont tenues de déduire les impôts de l'attribution avant le paiement. A l'égard des autorités fiscales, les personnes chargées de la liquidation sont présumées avoir un pouvoir de représentation de tous les héritiers et légataires. En l'espèce, l'exécuteur testamentaire a selon les allégués de son avocat établi un inventaire et procédé au partage conformément au testament. Il a ainsi attribué les kilos d'or à lui-même et à E. et les comptes bancaires suisses à l'association B. en Italie. Il a lui-même rempli la déclaration d'impôt sur les successions. Celui-ci devant gérer et préserver le patrimoine de la succession jusqu'au partage, il est pleinement soutenable de considérer que s'acquitter d'une dette fiscale fait partie de ses attributions, comme l'a relevé le Tribunal fédéral dans un arrêt concernant un cas valaisan (arrêt 2C_225/2018 du 28 juin 2018 consid. 1.2). La décision d'impôt sur les successions pouvait lui être

adressée, et l'impôt doit être perçu auprès de l'ensemble de la masse successorale. La requête visant à la notification de décisions séparées est ainsi rejetée. Violation du principe de la légalité 3. a) b) Les recourants font en premier lieu valoir que le texte de l'article 112 alinéa 1 lettre f LF ne fait aucune référence au siège de la personne morale, et que, partant, il s'applique également aux personnes de siège morale à l'étranger. Ils invoquent l'absence d'une base légale pour procéder à la taxation. Le texte de l'article 112 LF est le suivant : Art. 112 Exceptions L'impôt n'est pas perçu: * . a) * sur les successions et donations et autres prestations effectuées en faveur de parents de sang en ligne directe, du conjoint non séparé de corps et des enfants adoptifs; b) * sur les parts successorales dont le montant net ne dépasse pas 10'000 francs, ainsi que sur les donations dont la somme annuelle est inférieure à 2'000 francs; c) * sur les prestations nécessaires à l'éducation ou la formation du bénéficiaire; d) * sur les prestations et libéralités d'un employeur à ses employés ensuite d'un rapport de service lorsque celles-ci sont imposables à titre de revenu; e) * sur les indemnités d'assurances dont le bénéficiaire est soumis à l'impôt sur le revenu; f) * sur les attributions en faveur de personnes morales qui sont exclusivement d'utilité publique, à condition que l'on ne puisse changer l'affectation de ces attributions; g) * sur les attributions effectuées en faveur de personnes morales extra-cantoniales dans la mesure où leur canton accorde la réciprocité. Il est octroyé au Conseil d'Etat la compétence de conclure des conventions de réciprocité; h) * sur les attributions effectuées en faveur de sociétés culturelles et sportives sans but lucratif. En allemand, le texte de loi a la teneur suivante : Art. 112 Ausnahmen von der Steuerpflicht Die Steuer wird nicht erhoben: * a) * auf Erbschaften, Schenkungen und anderen Leistungen zugunsten Blutsverwandter in gerader Linie, Ehegatten in ungetrennter Ehe und Adoptivkindern;

b) * Erbanteile, deren Reinbeträge Franken 10'000 nicht übersteigen, und Schenkungen, deren jährlicher Gesamtwert Franken 2000 nicht überschreitet; c) * auf die zur Erziehung oder Ausbildung des Begünstigten notwendigen Leistungen; d) * auf Leistungen und Zuwendungen, die ein Arbeitgeber aufgrund eines Arbeitsverhältnisses an seine Arbeitnehmer ausrichtet, sofern sie als Einkommen besteuert werden; e) * auf Versicherungsentschädigungen, sofern der Empfänger der Einkommenssteuer unterliegt; t) * auf Zuwendungen an ausschliesslich gemeinnützige juristische Personen, sofern eine zweckwidrige Verwendung ausgeschlossen ist; g) * auf Zuwendungen an ausserkantonale juristische Personen, sofern der Sitzkanton Gegenrecht hält. Es liegt in der Kompetenz des

Staatsrates, Gegenrechtsvereinbarungen abzuschliessen; h) * auf Zuwendungen zu Gunsten von Kultur- und Sportvereine ohne Erwerbzweck. Selon la jurisprudence, la loi s'interprète en premier lieu d'après sa lettre (interprétation littérale). Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui—ci sont possibles, il convient de rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégagant de tous les éléments à considérer, soit de sa relation avec d'autres dispositions légales, de son contexte (interprétation systématique), du but poursuivi, de l'esprit de la règle, des valeurs sur lesquelles elle repose, singulièrement de l'intérêt protégé (interprétation téléologique), ainsi que de la volonté du législateur telle qu'elle ressort notamment des travaux préparatoires (interprétation historique; cf. ATF 135 III 640 consid. 2.3.1 p. 644 ; 135 II 243 consid. 4.1 p. 251 ; 132 III 18 consid. 4.1 p. 20/21 ; 13111361 consid. 4.2 p. 368). Pour ce faire, on aura recours aux méthodes usuelles d'interprétation. D'après la jurisprudence, il n'y a lieu de déroger au sens littéral d'un texte clair par voie d'interprétation que lorsque des raisons objectives permettent de penser que ce texte ne restitue pas le sens véritable de la disposition en cause. De tels motifs peuvent découler des travaux préparatoires, du but et du sens de la disposition, ainsi que de la systématique de la loi (ATF 140 II 202 consid. 5.1 p. 204 ; 139 III 478 consid. 6 p. 479 s. ; 138 II 440 consid. 13 p. 453), étant précisé que le Tribunal fédéral ne privilégie aucune méthode d'interprétation (ATF 140 V 227 consid. 3.2 p. 230 ; 139 IV 270 consid. 2.2 p. 273 ; 139 V 250 consid. 4.1 p. 254). En l'occurrence, la lettre f de l'alinéa 1 de l'article 112 LF ne donne aucune précision quant au siège de la personne morale bénéficiaire. Les recourants en

déduisent que cette exonération est valable pour toute personne morale qui est exclusivement d'utilité publique. Le ■sc fait une lecture de la lettre f en lien avec la lettre g du même alinéa du même article, et en déduit que cette exonération est réservée aux personnes morales d'utilité publique ayant leur siège en Valais. Les lettres f et g de l'alinéa 1 de l'article 112 LF ont été introduites par acte législatif du 15 mai 1992. Le message accompagnant le projet de loi modifiant partiellement la loi ■scale du 10 mars 1976 ne commente aucunement l'introduction de ces articles (Bulletin des Séances du Grand Conseil du canton du Valais, séance de janvier 1992, p. 198ss). Les discussions parlementaires non plus. 11 en est de même pour la deuxième lecture, en mai 1992, l'article 112 LF ayant été adopté sans discussion (Bulletin des Séances du Grand Conseil du canton du Valais, séance de mai 1992, p. 608). En ce qui concerne l'interprétation systématique, on peut relever ce qui suit : La lettre g de l'alinéa 1 de l'article 112 LF limite l'exonération des attributions effectuées en faveur de personnes morales extra-cantoniales au cas où leur canton accorde la réciprocité. Cette disposition perdrait sa raison d'être si la lettre f de l'alinéa 1 de l'article 112 LF concernait l'ensemble des personnes morales d'utilité publique, quel que soit leur siège. Les recourants soulignent le fait que la lettre g de l'alinéa 1 de l'article 112 LF ne mentionne pas « d'utilité publique » et que par conséquent, elle concernerait d'autres personnes morales. Or, les conventions de réciprocité conclues par le Canton du Valais en application de cet article concernent effectivement les personnes morales d'utilité publique (par exemple avec le canton de Vaud et de Berne). En outre, on n'imagine pas une exonération générale des attributions à toutes personnes morales extra-cantoniales. Partant, par une interprétation systématique des lettres f et g de l'article 112 alinéa 1 LF, il apparaît clairement que la lettre f concerne les personnes morales d'utilité publique de siège en Valais, alors que la lettre g concerne les personnes morales d'utilité publique de siège dans un autre canton. Cette interprétation est confortée par des décisions postérieures du législateur, par exemple la loi d'adhésion du Canton du Valais à l'Accord

du 30 octobre 1979 entre le Conseil fédéral suisse et le gouvernement de la République française concernant le traitement fiscal des libéralités faites dans des buts désintéressés, adoptée en 2010. Dans le Message du Conseil d'Etat accompagnant cette loi, il est indiqué ce qui suit: «L'impôt sur les successions et donations n'est pas prélevé sur les attributions faites par une personne domiciliée en Valais en faveur des personnes morales ayant leur siège en Valais et qui sont exclusivement

d'utilité publique, à condition que l'on ne puisse changer l'affectation de ces attributions. » «Les attributions faites par un contribuable domicilié en Valais en faveur des personnes morales ayant leur siège à l'étranger sont imposables au taux de 25%, même si les institutions bénéficiaires poursuivent des buts désintéressés ». On soulignera également que la loi fiscale contient d'autres articles qui ne mettent pas sur le même pied les personnes morales d'utilité publique suisses et étrangères, puisque par exemple, seuls des dons à ces premières sont déductibles du revenu (article 9 alinéa 2 lettre i LF). Partant, l'interprétation systématique de l'article 112 alinéa 1 LF conduit sans équivoque à ce que seules les personnes morales de siège en Valais sont concernées par l'article 112 alinéa 1 lettre f, même si le texte de la lettre f ne le mentionne pas explicitement. Egalité de traitement et Protection contre l'arbitraire 4. a) En matière fiscale, le principe de l'égalité de traitement est concrétisé par les principes de la généralité et de l'égalité de l'imposition, ainsi que par le principe de la proportionnalité de la charge fiscale fondée sur la capacité économique (cf. articles 4 de l'ancienne Constitution fédérale (aCst.) et 127 alinéa 2 de la Constitution fédérale suisse (Cst.)). Le principe de la généralité de l'imposition interdit que certaines personnes ou groupes de personnes soient exonérés sans motif objectif, les charges financières de la collectivité qui résultent de ses tâches publiques générales devant en principe être supportées par l'ensemble des citoyens. En vertu des principes de l'égalité d'imposition et de l'imposition selon la capacité contributive, les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable; lorsqu'ils sont dans des situations de fait différentes qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et y être adaptée (cf. ATF 132 I 153 i consid. 3.1 p. 154 s. ; 122 I 305 consid. 6a p. 313—314 et la jurisprudence citée). 1 Le principe d'égalité (article 8 Cst.) et la protection contre l'arbitraire (article 9 Cst.) sont étroitement liés. Une décision est arbitraire lorsqu'elle ne repose pas sur des motifs sérieux et objectifs ou n'a ni sens ni but. Elle viole le principe de l'égalité de traitement lorsqu'elle établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à b) réglementer ou lorsqu'elle omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et lorsque ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente. Il faut que le traitement différent ou semblable injustifié se rapporte à une situation de fait importante (ATF 131 I 394 consid. 4.2 p. 399). C'est au législateur fiscal (article 127 alinéa 1 Cst.) qu'il appartient d'aménager le système fiscal, d'arbitrer les conflits de valeurs et de concrétiser les principes d'imposition de façon à conférer précision, prévisibilité et sécurité à la réglementation fiscale. Le législateur dispose à cet égard d'un pouvoir d'appréciation étendu (ATF 140 II 157 consid. 7.3 p. 161 s.) En l'espèce, le législateur valaisan a décidé d'exonérer les personnes morales d'utilité publique de siège en Valais, et non celles ayant leur siège à l'étranger (sauf convention ad hoc). Le contribuable, soit le bénéficiaire de l'attribution, en l'occurrence la personne morale de siège en Italie (article 118 LF) ne peut pas invoquer une violation de l'égalité de traitement avec une personne morale en Suisse.

En effet, elles ne sont aucunement dans la même situation économique du point de vue fiscal, étant imposée (ou non) dans des pays différents. Partant, le législateur n'a pas violé l'égalité de traitement en imposant différemment la personne morale selon son siège. Les recourants invoquent à l'appui de leur argumentation la violation de l'égalité de traitement en se référant à un arrêt de la Cour Européenne de Justice. A l'évidence, la jurisprudence de la Cour Européenne de Justice ne lie pas la Suisse, cette dernière jugeant principalement l'interprétation du droit de la Communauté européenne et le non-respect par les États membres du droit communautaire. Violation du principe de l'opportunité Les recourants font valoir que l'argent de l'attribution est destiné à des enfants, et que si la de cujus avait attribué les comptes bancaires au pendant suisse de l'association sise à W., il n'y aurait pas eu de perception d'impôt, et l'argent aurait été utilisé de la même manière en faveur des enfants. En l'espèce, la loi fiscale ne prévoit pas, contrairement à la loi du 6 octobre 1976 sur la procédure et la juridiction administratives (LPJA) qui ne s'applique pas (article 2 LPJA), la possibilité d'invoquer l'inopportunité de la décision. La LF

10 ne prévoit, comme motif de recours, que les erreurs dans la décision attaquée et les vices de procédure. Partant, l'opportunité de la décision sur réclamation ne sera pas examinée. Protection de la bonne foi 6. a) b) Les recourants invoquent la protection de leur bonne foi. Découlant directement de l'article 9 Cst. et valant pour l'ensemble de l'activité étatique, le principe de la bonne foi protège le citoyen dans la confiance légitime qu'il met dans les assurances reçues des autorités. 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 qu'il 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, et que la réglementation n'ait pas changé depuis le moment où l'assurance a été donnée (ATF 141 V 530 consid. 6.2 p. 538 ; 131 II 627 consid. 6.1 p. 636 et les références citées). En matière fiscale cependant, le principe de la légalité n'autorise le traitement d'un contribuable en dérogation à la loi que si les conditions du principe de la protection de la bonne foi sont remplies clairement et sans équivoque; elles doivent être interprétées de façon rigoureuse. Même si ces conditions sont réalisées, il faut en outre examiner si l'intérêt public à l'application du droit impératif ne l'emporte pas sur le principe de la bonne foi; cet examen s'opère par la pesée des intérêts privés de l'administré à se voir protégé dans sa bonne foi et l'intérêt public à l'application régulière du droit objectif (arrêt 2A.277/2002 du 4 novembre 2002 consid. 4). En l'occurrence, les recourants disent s'être fondés sur leur interprétation de la loi fiscale pour attribuer la somme à l'association en Italie, et non à celle en Suisse. Les recourants n'ont ainsi reçu aucun renseignement de l'autorité, dans leur situation concrète. Partant, les conditions de la protection de la bonne foi ne sont pas remplies.

11 Violation de la convention d'établissement et consulaire entre la Suisse et l'Italie conclue le 22 juillet 1868 7. Les recourants invoquent en fait la violation de la convention d'établissement et consulaire entre la Suisse et l'Italie conclue le 22 juillet 1868. Cette convention prévoit notamment que « Les citoyens de chacune des deux Parties contractantes pourront prendre possession et disposer d'un héritage qui leur sera échu en vertu d'une loi ou d'un testament, dans un territoire quelconque de l'autre, à l'égal des

citoyens dupays, sans être soumis à d'autres conditions, ou à des conditions plus onéreuses que ceux-ci. >> (article 3). Comme le relève le ■sc, cette convention concerne uniquement les citoyens, et non pas les personnes morales. En outre, la Suisse ne peut pas être obligée d'accorder les mêmes exonérations à une personne morale sise dans un Etat tiers qu'à celle sise en Suisse. On relèvera par exemple que la Convention entre la Confédération suisse et la République italienne en vue d'éviter les doubles impositions et de régler certaines autres questions en matière d'impôts sur le revenu et sur la fortune, qui ne traite pas la question de l'exonération des attributions aux personnes morales d'utilité publique, mentionne expressément ceci (au sujet de l'imposition d'un établissement stable qu'une entreprise d'un Etat contractant a dans l'autre Etat contractant) : « Cette disposition ne peut être interprétée comme obligeant un Etat contractant à accorder aux résidents de l'autre Etat contractant les déductions personnelles, abattements et réductions d'impôt en fonction de la situation ou des charges defamille qu'il accorde à ses propres résidents ». Partant, l'ensemble des griefs soulevés par les recourants sont rejetés, ce qui scelle le sort du recours. 8. Quant aux frais, vu l'issue de la procédure, ils doivent être mis à la charge des recourants, solidairement entre eux, conformément à l'article 153 LF. D'autre part, conformément à cette même disposition, il n'est pas alloué d'indemnité de dépens aux recourants dès lors que leur recours est rejeté.

12 Par ces motifs, LA COMMISSION CANTONALE DE RECOURS EN MATIERE FISCALE décide:

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