Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
2P.31/2004 /fzc

Séance du 25 février 2005
IIe Cour de droit public

Composition
MM. et Mme les Juges Merkli, Président,
Betschart, Wurzburger, Müller et Yersin.
Greffière: Mme Kurtoglu-Jolidon.

Parties
X._____,
recourante,
Parties
agissant par Y._____,
représentée par Me Yves Noël, avocat,

contre

Administration cantonale des impôts du canton de Vaud, route de Berne 46, 1014 Lausanne,
Tribunal administratif du canton de Vaud,
avenue Eugène-Rambert 15, 1014 Lausanne.

Objet
imposition d'une substitution fidéicommissaire,

recours de droit public contre l'arrêt du Tribunal administratif du canton de Vaud du 17 décembre 2003.

Faits:
A.
Par pacte successoral du 27 mars 1998, Z._____ a institué son épouse, X._____, unique héritière de sa succession. Il l'a cependant grevée d'une clause de substitution fidéicommissaire pour le surplus en faveur de son petit-neveu. Le pacte dispensait la grevée de fournir des sûretés. Z._____ a par ailleurs légué à son petit-neveu son domaine agricole, frappé toutefois d'un droit d'habitation en faveur de son épouse.

Z._____ est décédé le 7 avril 2000 à A._____. L'actif successoral net se montait à 318'503 fr. Le domaine agricole légué au petit-neveu a été estimé à 188'960 fr., dont 42'921 fr. représentaient la valeur du droit d'habitation en faveur de X._____.
B.
Le 7 septembre 2000, la Commission d'impôt et recette du district de Moudon a fixé le montant imposable, pour l'impôt sur les successions, à 275'000 fr. (la part de X._____ de 129'543 fr. soumise à substitution et le legs en faveur du petit-neveu de 188'960 fr. diminués du droit d'habitation de 42'921 fr. exonéré) au taux de base applicable au petit-neveu, soit 20%. Selon cette décision de taxation, l'impôt cantonal se montait à 55'000 fr. et l'impôt communal à 54'989 fr.

Par décision du 23 juin 2003, l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud (ci-après: l'Administration cantonale des impôts) a rejeté la réclamation de X._____ à l'encontre de la décision du 7 septembre 2000 qui demandait que la part de l'intéressée, d'environ 129'000 fr., soit imposée au taux applicable au conjoint et non à celui du petit-neveu.

C.
Le Tribunal administratif du canton de Vaud (ci-après: le Tribunal administratif), par arrêt du 17 décembre 2003, a rejeté le recours de X._____ à l'encontre de la décision sur réclamation de l'Administration cantonale des impôts. Il a considéré en substance qu'une imposition unique de la succession soumise à substitution fidéicommissaire au taux applicable à l'appelé, en l'occurrence plus élevé que ne l'aurait été celui applicable au grevé, ne violait ni l'égalité de traitement ni la capacité contributive et n'était pas confiscatoire.
D.
Agissant par la voie du recours de droit public, X._____ demande au Tribunal fédéral d'annuler l'arrêt précité du Tribunal administratif du 17 décembre 2003, sous suite de frais et dépens, et de renvoyer le dossier à l'autorité de taxation pour une nouvelle décision conforme aux considérants. La recourante estime que la part grevée d'une substitution fidéicommissaire, soit 129'000 fr., doit être imposée au taux applicable entre conjoints et non à celui prévu pour le petit-neveu. Elle invoque la violation des principes d'égalité de traitement (art. 8 Cst.), d'imposition selon la capacité contributive (art. 127 al. 2 Cst.) et de garantie de la propriété (art. 26 Cst.).

Le Tribunal administratif se réfère à son arrêt et conclut au rejet du recours. L'Administration cantonale des impôts conclut dans le même sens.
Le Tribunal fédéral considère en droit:

1.
Le Tribunal fédéral examine d'office et librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 129 II 453 consid. 2 p. 456; 129 I 337 consid. 1 p. 339).
1.1 Sous réserve d'exceptions non réalisées en l'espèce, le recours de droit public est de nature purement cassatoire (ATF 129 I 129 consid. 1.2.1 p. 131, 173 consid. 1.5 p. 176 et la jurisprudence citée). Dans la mesure où la recourante demande autre chose que l'annulation de l'arrêt attaqué, soit de renvoyer le dossier à l'autorité de taxation pour une nouvelle décision dans le sens des considérants, ses conclusions sont irrecevables.
1.2 Pour le surplus, déposé en temps utile et dans les formes prescrites par la loi contre un arrêt final pris en dernière instance cantonale, qui ne peut être attaqué que par la voie du recours de droit public et qui touche la recourante dans ses intérêts juridiquement protégés, le recours est recevable au regard des art. 84 ss OJ.
2.
La recourante s'en prend à la constitutionnalité de l'art. 33 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 (ci-après: LMSD ou la loi sur les successions). Ses griefs sont recevables dans la mesure où la constitutionnalité d'une disposition légale peut être examinée à titre préjudiciel, dans le cadre d'un contrôle concret de la norme, c'est-à-dire en rapport avec un acte d'application. Si cette norme s'avérait inconstitutionnelle, le Tribunal fédéral ne saurait, formellement, annuler celle-ci, mais il pourrait uniquement lever la décision qui l'applique (ATF 128 I 102 consid. 3 p. 105; 124 I 289 consid. 2 p. 291; 121 I 102 consid. 4 p. 103 et les arrêts cités).
3.
3.1 L'art. 33 LMSD prévoit:
Ën cas de substitution fidéicommissaire, le montant net des biens dévolus au grevé est frappé de l'impôt le plus élevé calculé d'après le degré de parenté entre le disposant, d'une part, le grevé ou l'appelé, d'autre part.

Si la substitution ne s'ouvre pas, il est, le cas échéant, restitué avec intérêt un montant correspondant à la différence entre l'impôt payé et l'impôt calculé d'après le degré de parenté entre le disposant et le grevé. Le taux d'intérêt est fixé par le Conseil d'Etat.¨
3.2 En vertu de l'art. 488 al. 1 CC, le disposant a la faculté de grever l'héritier institué de l'obligation de rendre la succession à un tiers, l'appelé. La substitution fidéicommissaire d'héritiers est ainsi une disposition pour cause de mort en vertu de laquelle la succession ou une part de la succession est acquise à titre universel par un premier héritier, le grevé, puis, quand se réalise une condition ou quand arrive un terme - soit l'ouverture de la substitution -, est transférée à titre universel du grevé à un second héritier, l'appelé (Paul Piotet, Transferts de propriété, expectatives réelles et substitutions fidéicommissaires, p. 131). La substitution fidéicommissaire règle deux dévolutions successives et elle permet au de cujus de régler le sort de ses biens de façon durable. Le grevé acquiert la succession comme tout autre héritier institué (art. 491 al. 1 CC); il acquiert la propriété des

choses et la titularité des créances et autres droits compris dans le patrimoine destiné à passer à l'appelé - le patrimoine spécial -. Sauf dispense expresse de la part du disposant, la succession n'est délivrée au grevé que s'il fournit des sûretés (art. 490 al. 2 CC). La substitution fidéicommissaire empêche la fusion des
patrimoines, soit de celui qui appartenait au défunt et de celui qui appartenait seul à l'héritier du vivant du de cujus. Sauf disposition contraire, la substitution s'ouvre à la mort du grevé (art. 489 al. 1 CC). La succession doit alors être transmise à l'appelé, ce qui signifie que, de son vivant, le grevé doit faire en sorte que l'appelé reçoive le patrimoine spécial dans un état résultant d'une bonne administration destinée à en conserver la substance (substitution avec rendre compte). Si la substance du patrimoine spécial a été anormalement entamée, l'appelé a droit à des dommages-intérêts qui sont garantis par les sûretés (Paul Piotet, Traité de droit privé suisse, Tome IV, Droit successoral, p. 93 ss). L'appelé succède au disposant, lorsque le grevé meurt avant ce dernier, est indigne ou répudie (art. 492 al. 3 CC).

Le disposant peut restreindre l'obligation du grevé de maintenir la substance de la succession. Il peut l'autoriser à disposer des biens en cause sans avoir à en rendre compte à l'appelé, celui-ci acquérant seulement ce qui en reste éventuellement au moment de l'ouverture de la substitution. Le grevé doit, toutefois, agir conformément aux règles de la bonne foi: il n'a pas le droit de détruire, d'endommager ou de supprimer dolosivement des biens successoraux, ni d'en disposer de manière déraisonnable. On parle alors de substitution pour le surplus ou sans rendre compte. Bien que non prévue par le Code civil, cette forme de substitution est admise en droit suisse (Paul Piotet, op. cit., p. 110).

Economiquement, la substitution fidéicommissaire permet le maintien des biens dans la famille ou de favoriser un tiers sans déposséder définitivement la famille. Cette institution est, en outre, le seul moyen qui permet d'instituer héritière une personne qui n'existe pas encore au moment du décès du de cujus (Paul Piotet, op. cit., p. 93; Justin Thorens / Etienne Jeandin, Droit fiscal cantonal et droit civil fédéral des successions, in: Présence et actualité de la constitution dans l'ordre juridique, Mélanges offerts à la Société suisse des juristes pour son Congrès 1991 à Genève, p. 240).
3.3 Dans un arrêt du 6 février 1963 concernant un fidéicommis de famille (art. 335 al. 2 CC) (Archives 32 p. 370 ss), le Tribunal fédéral a retenu que le fait, pour le fidéicommissaire, de ne pas avoir sur la fortune qui lui est transmise par substitution fidéicommissaire de pouvoir de libre disposition, comme c'est le cas de l'héritier, mais uniquement un droit de jouissance, ne saurait être une raison valable pour libérer de tout impôt sur les successions le transfert de propriété. Le fidéicommissaire est propriétaire des biens et peut en jouir sa vie durant. Il est objectivement justifié de le soumettre à l'impôt sur les successions, la substitution fidéicommissaire n'étant rien d'autre qu'un type particulier d'institution d'héritier.

Dans un arrêt du 25 novembre 2002, 2P.168/2002 (StR 58/2003 p. 307 = RDAF 2003 II 233), invoqué par la recourante, le Tribunal fédéral a relevé qu'en cas de fidéicommis de famille avec rendre compte la liberté de l'héritier grevé de disposer des biens est en général extrêmement limitée. Dans cette mesure, il n'est pas possible d'assimiler un fidéicommissaire à un héritier non grevé d'une substitution, dans le cadre de l'impôt sur les successions. En outre, une réglementation cantonale qui soumet entièrement à l'imposition aussi bien l'héritier grevé que l'héritier appelé viole le principe de l'imposition selon la capacité contributive. En effet, la liberté de l'héritier grevé de disposer des biens est en général tellement limitée que, lors du décès du de cujus, sa capacité contributive n'augmente en fait que dans la mesure où les biens qui lui sont transférés génèrent un revenu. Dans cette mesure, une imposition similaire du fidéicommissaire et de l'héritier non grevé serait constitutionnellement inadmissible. Il y aurait donc lieu de préférer une imposition qui corresponde à la capacité contributive du fidéicommissaire. Tel serait le cas lorsque la base de calcul de l'impôt est déterminée en fonction de la valeur de rendement
capitalisée de la fortune transférée par substitution fidéicommissaire.
3.4 La substitution fidéicommissaire est traitée fiscalement de façon différente selon les cantons - qui ne distinguent pas en principe entre substitution avec ou sans rendre compte - . Cette institution réglant deux dévolutions successives, elle peut entraîner deux impositions différentes. Tel est le cas, notamment, dans les cantons de Genève (art. 28 de la loi genevoise du 26 novembre 1960 sur les droits de succession) - qui impose l'héritier grevé, d'après son degré de parenté avec le défunt sur l'ensemble des biens acquis, et l'appelé, également d'après son degré de parenté avec le défunt, sur tous les biens qui lui reviennent alors - et de Zurich (§ 8 al. 3

de la loi zurichoise du 28 septembre 1986 relative à l'impôt sur les successions et les donations). Par contre, le canton de Vaud n'impose qu'une dévolution, au taux le plus élevé, calculé d'après le degré de parenté du défunt avec le grevé ou l'appelé (art. 33 al. 1 LMSD). Si la substitution ne s'ouvre pas, il est, le cas échéant, restitué avec intérêt un montant correspondant à la différence entre l'impôt payé et l'impôt calculé d'après le degré de parenté entre le disposant et le grevé (art. 33 al. 2 LMSD). Le canton de Fribourg, mentionné par la recourante, soumet
également le grevé et l'appelé à une imposition unique. Toutefois, le premier institué paie le droit d'après son degré de parenté avec le de cujus (art. 30 de la loi fribourgeoise du 4 mai 1934 sur les droits d'enregistrement). Si la substitution s'ouvre en faveur de l'appelé, celui-ci rembourse au grevé ou à ses héritiers le droit payé; si l'appelé est soumis personnellement à un droit plus élevé que le grevé, il est tenu de payer la différence (art. 31 de la loi fribourgeoise du 4 mai 1934 sur les droits d'enregistrement).
4.
4.1 Selon la recourante, l'art. 33 LMSD viole l'égalité de traitement. La différence de situation entre l'héritier en pleine propriété et l'héritier grevé d'une substitution sans rendre compte, soit d'un héritier qui n'a pas le droit de détruire, d'endommager ou de supprimer dolosivement les biens hérités, et ne peut faire que des donations usuelles, ne justifierait en aucun cas l'application d'un taux d'imposition prévu pour des parents plus éloignés du disposant que ne l'est le grevé. En général, le grevé serait un plus proche parent que l'appelé. L'héritier grevé devrait être imposé au même taux que l'héritier ordinaire. En l'occurrence, la part revenant à la recourante et grevée de la substitution fidéicommissaire, soit 129'000 fr., a été imposée, au niveau cantonal, à un taux de 20% alors que, si le taux appliqué avait été celui entre le de cujus et la recourante, il aurait été de 1.332% en l'espèce (selon l'art. 25 al. 1 de la loi vaudoise sur les impôts communaux du 5 décembre 1956, la commune étant en droit de percevoir un impôt du même montant au maximum que l'impôt cantonal). La situation patrimoniale de la recourante étant précaire, le patrimoine spécial serait ainsi rapidement épuisé - elle réside dans un établissement
médico-social dont le coût annuel n'est pas couvert par ses revenus - et ce très certainement avant son décès.
4.2 Une norme 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 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 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 129 I 113 consid. 5.1 p. 125; 127 V 448 consid. 3b p. 454; 125 I 1 consid. 2b/aa p. 4 et la jurisprudence citée).

Dans les limites de ce principe, le législateur cantonal dispose d'un pouvoir formateur étendu, notamment pour l'aménagement du système fiscal. Le Tribunal fédéral, en sa qualité de juridiction constitutionnelle, n'examine le droit fiscal cantonal que sous l'angle restreint de l'arbitraire (ATF 114 Ia 221 consid. 2b p. 224).
4.3 La loi vaudoise sur les successions ne distingue pas la substitution fidéicommissaire avec rendre compte et celle pour le surplus. Ces deux institutions sont imposées de façon identique. Les travaux préparatoires de cette loi mentionnent qu'üne réglementation particulière de la substitution fidéicommissaire se justifie en raison de l'analogie qui existe entre le grevé de substitution et l'usufruitier. Aussi, bien que la substitution comporte théoriquement deux dévolutions distinctes, a-t-on prévu de ne procéder qu'à un seul prélèvement fiscal, celui de l'impôt le plus élevé, calculé d'après le degré de parenté soit entre le disposant et le grevé, soit entre le disposant et l'appelé. Dans ce dernier cas, le trop perçu serait restitué si la substitution ne s'ouvrait pas. L'art. 33 LMSD s'applique également lorsque la substitution est prévue sans compte-rendre, c'est-à-dire lorsque le grevé a la possibilité de disposer librement du capital, car dans ce cas la volonté du défunt est bien de substituer l'appelé au grevé, mais avec cette cautèle qu'il désire permettre à ce dernier d'entamer le capital dont il a la jouissance pour le cas où ses ressources seraient insuffisantes. Il se justifie donc de traiter de la même manière les
deux types de substitution, soit de revoir l'ensemble de l'imposition au moment de l'ouverture de la substitution (Bulletin des séances du Grand conseil du canton de Vaud, automne 1962, p. 1032 ss, p. 1046).

Le système vaudois d'imposition de la substitution fidéicommissaire apparaît calqué sur le droit civil: comme cette institution permet de régler deux dévolutions successives par un seul acte, l'impôt sur les successions est prélevé une seule fois alors même qu'il y a deux transferts de biens successifs. La dévolution du disposant

à l'appelé intervenant au décès du grevé n'est pas soumise à un impôt sur les successions. Pris dans son ensemble, ce système prévoit que l'impôt unique est prélevé sur la base des biens nets dévolus au grevé au taux correspondant au degré de parenté le plus élevé entre le de cujus et l'appelé ou le grevé. Il implique donc que l'héritier grevé supporte un impôt calculé sur un degré de parenté qui peut être différent du sien, ce qui est le cas en l'espèce.
4.4 Comme le souligne la recourante, la situation de l'héritier grevé d'une substitution fidéicommissaire pour le surplus est proche de celle de l'héritier en pleine propriété qui peut disposer comme il l'entend des biens acquis. L'héritier grevé peut entamer le patrimoine reçu non seulement pour ses besoins de base mais également pour mener une vie plus aisée. Il peut, le cas échéant, épuiser le patrimoine hérité. La seule limite est qu'il doit agir conformément aux règles de la bonne foi et n'a pas le droit de détruire, d'endommager ou de supprimer dolosivement les biens hérités. En outre, comme dans le cas d'espèce, lorsque le grevé est dispensé de fournir des sûretés, le but du pacte successoral est de favoriser au maximum le grevé. Or, c'est précisément la volonté du disposant qui est décisive relativement à l'étendue du droit du grevé de disposer des biens du patrimoine spécial (Paul Piotet, op. cit., p. 111). Au regard de la liberté de gestion et de consommation qui caractérise l'héritier grevé d'une substitution fidéicommissaire pour le surplus, sa situation est différente de celle du grevé d'une substitution avec rendre compte (cf. consid. 3.2). Il n'a en effet pas à faire en sorte que l'appelé reçoive le patrimoine
spécial dans un état résultant d'une administration destinée à en conserver la substance. Cette possibilité qui lui est offerte et que n'a pas l'héritier grevé d'une substitution fidéicommissaire avec rendre compte est essentielle. Ainsi, bien que ces deux institutions portent le même nom, elles sont fort dissemblables. La position du grevé d'une substitution fidéicommissaire pour le surplus est également différente de celle de l'usufruitier. Celui-ci n'est en droit d'effectuer que des actes qui résultent de l'administration et de l'usage normal de la chose. L'héritier grevé d'une substitution pour le surplus est donc plus libre que l'usufruitier dans la gestion et l'utilisation des biens acquis.

Comme l'a retenu le Tribunal administratif, le canton de Vaud a mis l'accent, pour l'imposition des substitutions fidéicommissaires, sur la praticabilité de l'impôt ce qui a induit un certain schématisme. La simplification des situations imposables et la renonciation à des réglementations de détail doivent toutefois rester dans certaines limites et ne pas tomber dans l'arbitraire. En l'occurrence, le schématisme et la praticabilité de l'impôt ne justifient pas l'imposition prévue par l'art. 33 LMSD.

La recourante invoque la jurisprudence susmentionnée (RDAF 2003 II 233, 2P.168/2002; cf. consid. 3.3) selon laquelle, dans la mesure où la liberté d'un fidéicommissaire de famille avec rendre compte de disposer des biens acquis est tellement limitée, il n'est pas possible de l'assimiler à un héritier non grevé d'une substitution dans le cadre de l'impôt sur les successions. Cette jurisprudence s'impose ici ä contrario: dans la mesure où la liberté d'un héritier grevé d'une substitution fidéicommissaire pour le surplus de disposer des biens acquis est presque illimitée, il n'est pas possible de le traiter de la même manière que l'héritier d'une substitution fidéicommissaire avec rendre compte.

Il est vrai qu'un correctif est prévu par l'art. 33 al. 2 LMSD qui dispose que, si la substitution ne s'ouvre pas, il est, le cas échéant, restitué avec intérêt un montant correspondant à la différence entre l'impôt payé et l'impôt calculé d'après le degré de parenté entre le disposant et le grevé. Contrairement à ce que semble affirmer la recourante, le correctif de cette disposition s'applique non seulement à la substitution fidéicommissaire avec rendre compte mais également à la substitution fidéicommissaire sans rendre compte. Toutefois, ce correctif ne joue pas de rôle en l'espèce. Il ne s'appliquerait qu'en cas de pré-décès du petit-neveu ou de ses descendants (cf. art. 2 al. 3 du pacte successoral).

Au vu de ce qui précède, l'art. 33 LMSD qui prévoit une imposition identique de la substitution fidéicommissaire pour le surplus et de la substitution avec rendre compte, alors qu'il s'agit de deux institutions différentes qui ne peuvent pas être traitées de la même façon, viole l'égalité de traitement.

Le recours devant être admis pour ce motif, il n'est pas nécessaire d'examiner les autres griefs invoqués par la recourante.

5.
Le recours est donc admis dans la mesure où il est recevable et l'arrêt du Tribunal administratif du 17 décembre 2003 annulé.

Succombant, le canton de Vaud, dont les intérêts pécuniaires sont en cause, doit supporter les frais judiciaires (art. 156 al. 1 et 156 al. 2 a contrario en relation avec les art. 153 et 153a OJ), ainsi que l'indemnité de dépens à laquelle la recourante peut prétendre pour la procédure fédérale (art. 159 al. 1 OJ). La demande d'assistance judiciaire présentée par la recourante devient ainsi sans objet.

Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce:
1.
Le recours est admis dans la mesure où il est recevable et l'arrêt du Tribunal administratif du canton de Vaud du 17 décembre 2003 est annulé.
2.
Un émolument judiciaire de 2'500 fr. est mis à la charge de l'Etat de Vaud.
3.
L'Etat de Vaud versera une indemnité de 2'000 fr. à la recourante à titre de dépens pour la procédure fédérale.
4.
La demande d'assistance judiciaire est devenue sans objet.
5.
Le présent arrêt est communiqué en copie au mandataire de la recourante, à l'Administration cantonale des impôts et au Tribunal administratif du canton de Vaud.
Lausanne, le 25 février 2005
Au nom de la IIe Cour de droit public
du Tribunal fédéral suisse
Le président: La greffière: