

F1 24 68 (CCR 2023/34)

ARRÊT DU 27 JANVIER 2025

**Tribunal cantonal du Valais
Cour de droit fiscal**

Composition : Frédéric Fellay, président ; Dr Thierry Schnyder, juge ; Dominique Morand, juge assesseur ;

en la cause

X _____ et Y _____, recourants

contre

SERVICE CANTONAL DES CONTRIBUTIONS, autorité attaquée

(Impôts cantonaux et communaux 2021 ; réduction en raison du caractère confiscatoire
de l'impôt sur la fortune)

recours de droit administratif contre la décision sur réclamation du 12 avril 2023

Faits

A. Les époux X _____ et Y _____ sont domiciliés à A _____, sur le territoire de la commune de B _____. Le 15 décembre 2022, le Service cantonal des contributions (SCC) a procédé à la taxation du couple pour la période fiscale 2021, arrêtant notamment leur fortune imposable à 3'694'495 fr. Il leur a simultanément notifié un bordereau cantonal fixant l'impôt sur la fortune à 10'541 fr. après déduction d'un montant de 541 fr. au titre du caractère confiscatoire de cet impôt (cf. la rubrique correspondante figurant sur le bordereau ; cf. p. 7 du dossier du SCC). Le 19 décembre 2022, la commune de B _____ leur a notifié un bordereau communal fixant l'impôt sur la fortune à 12'190 fr. 20 tout en leur accordant une réduction pour impôt confiscatoire de 1095 fr. 10 (cf. p. 13 du dossier de la CCR/TC).

Sur requête du 20 décembre 2022 des contribuables, le SCC leur a transmis le calcul détaillé de la réduction – faisant apparaître les montants de 541 fr., respectivement 1095 fr. 10 –, tel que ressortant de la formule Excel téléchargeable sur son site internet (cf. p. 13 s. du dossier du SCC ; <https://www.vs.ch/web/scc/fiduciaires>, rubrique « calcul impôt confiscatoire »).

B. Le 28 décembre 2022, les contribuables ont formé réclamation, arguant d'une mauvaise application de l'Ordonnance du 14 août 2002 concernant la fixation du caractère confiscatoire de l'impôt sur la fortune (RS/VS 642.300 ; ci-après : l'Ordonnance). Selon eux, la franchise de 10'000 fr. prévue par l'art. 2 al. 1 3^{ème} phrase de l'Ordonnance devait être appliquée au rabais « brut » et non à la taxation minimale de 50 % visée par l'art. 2 al. 1 4^{ème} phrase de ce texte. A leur sens, le SCC leur réclamait donc 10'000 fr. d'impôts en trop.

Le SCC a rejeté la réclamation, le 12 avril 2023, jugeant que la réduction avait été correctement calculée.

C. Par mémoire du 26 avril 2023, les époux X _____ et Y _____ ont requis la Commission de recours en matière fiscale (CCR) d'annuler ce prononcé et de corriger l'impôt cantonal et communal sur la fortune en appliquant la franchise non pas à la taxation minimale, mais au rabais calculé. Ils ont en conséquence conclu au « remboursement » du montant correspondant de 10'000 fr. A l'appui de leurs conclusions, ils persistent à arguer d'une mauvaise application de l'Ordonnance et produisent à cet égard la formule Excel du SCC avec les corrections qu'il s'imposait à leur sens de lui apporter (cf. dossier de la CCR/TC p. 11 et 12).

Le SCC a conclu au rejet du recours, le 25 juillet 2023, renvoyant à sa décision.

Le 10 août 2023, la CCR a prononcé la clôture de l'instruction.

Le 23 novembre 2023, elle a informé les recourants de la cessation de ses activités au 31 décembre 2023 et du transfert de ses tâches à la nouvelle Cour de droit fiscal du Tribunal cantonal à partir du 1^{er} janvier 2024.

D. Par lettre du 5 janvier 2024, le président soussigné a informé les recourants que leur recours comptait au nombre des causes de la CCR non liquidées au 31 décembre 2023, de sorte qu'il avait été transféré au Tribunal cantonal pour traitement. Ainsi, sous réserve de mesures d'instruction complémentaires ordonnées d'office, un arrêt allait être porté par le Tribunal.

Considérant en droit

1.

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). Il lui appartient par conséquent de statuer sur le recours du 26 avril 2023, celui-ci n'ayant pas été tranché au 31 décembre 2023 par la CCR.

1.2 Le recours a été formé régulièrement, de sorte qu'il convient d'entrer en matière (art. 150 et 150a LF dans leur version en vigueur jusqu'au 31 décembre 2023 ; art. 150 LF).

2.

La LF ne contient aucune disposition relative à la réduction pour impôt confiscatoire. Ce mécanisme est exclusivement régi par l'ordonnance mentionnée sous lettre B de l'arrêt (cf. art. 1 de l'Ordonnance), texte adopté en application de la clause toute générale de l'art. 243 LF. L'art. 2 al. 1 1^{ère} phrase de l'Ordonnance prévoit que les contribuables assujettis à l'impôt de manière illimitée dont les impôts cantonaux et communaux sur la fortune et sur le rendement net de la fortune dépassant 20 pour cent du revenu net imposable ont droit à une réduction d'impôt. En l'espèce, le SCC a retenu que les recourants entraient dans ces prévisions et leur a dès lors reconnu le droit à une réduction d'impôt. Ce point n'est pas contesté.

3.

3.1 Le litige porte exclusivement sur les modalités du calcul de cette réduction. Celles-ci sont fixées comme suit, notamment aux phrases 2 à 4 de l'art. 2 al. 1 de l'Ordonnance :

« ¹ [...]. La réduction correspond à la différence entre les impôts cantonaux et communaux sur la fortune et sur le rendement net de la fortune, et le 50 pour cent du rendement net de la fortune. Une franchise de 10'000 francs est appliquée à la réduction totale à répartir à raison de moitié entre l'impôt cantonal sur la fortune et l'impôt communal sur la fortune. Une imposition minimale de la moitié de l'impôt sur la fortune subsiste dans tous les cas.

²

³...

⁴...

⁵ Le rendement net de la fortune correspond au rendement brut de la fortune diminué des frais d'acquisition au sens de l'article 28 de la loi fiscale.

⁶ La réduction d'impôt est répartie proportionnellement entre le canton et les communes. »

3.2 La franchise de 10'000 fr. a été introduite à la faveur d'une modification de l'Ordonnance, portant sur ce seul objet, décidée le 4 mai 2016 et entrée en vigueur rétroactivement au 1^{er} janvier 2016 (cf. B.O. n° 20 du 13 mai 2016 p. 1236). Elle concrétise l'une des différentes propositions découlant de l'« Examen des tâches et des structures (ETS) 2 », analyse qui visait à combler le déficit structurel des finances cantonales et d'anticiper les difficultés attendues pour les prochains exercices (cf. à ce propos la réponse du 19 avril 2016 du Conseil d'Etat au postulat 1.1048 intitulé « Caractère confiscatoire de l'impôt sur la fortune » [document consultable sur la page : <https://parlement.vs.ch/app/fr/search/document/41656>, dernière consultation le 27 janvier 2025] ; cf. ég. Message accompagnant le projet de loi sur la pérennisation des mesures du décret concernant la première phase de l'examen des tâches et des structures de l'Etat (ETS 1) et des mesures du décret concernant l'application des dispositions sur le frein aux dépenses et à l'endettement dans le cadre du budget 2015 et accompagnant le projet de loi sur la deuxième phase de l'examen des tâches et des structures de l'Etat (ETS 2) in : BSGC, session de novembre 2016, p. 405 s.). De rang infra-légal, cette modification a été adoptée par le Conseil d'Etat sur proposition du Département en charge des finances et, partant, du SCC lui-même.

3.3 Il est en l'espèce admis que les impôts cantonaux et communaux sur la fortune s'élèveraient à 23'272 fr. 20 et que le 50 pour cent du rendement net de la fortune représente 1251 fr. 50. Les recourants et le SCC s'accordent ainsi sur le fait que la réduction d'impôt, calculée conformément à l'art. 2 al. 1 2^{ème} phrase de l'Ordonnance, est de 22'239 fr. 40 (23'490 fr. 90 [impôts cantonaux et communaux sur la fortune et sur le rendement net de la fortune] – 1251 fr. 50 [50 pour cent du rendement net de la fortune])

= 22'239 fr. 40 [réduction selon la norme précitée]). Personne ne conteste non plus qu'en tenant compte de cette réduction, l'impôt cantonal et communal sur la fortune serait ramené à 1032 fr. 80 (23'272 fr. 20 – 22'239 fr. 40).

Les positions sont ensuite divergentes.

Pour les recourants, la franchise de 10'000 fr. s'applique à la réduction calculée selon l'art. 2 al. 1 2^{ème} phrase de l'Ordonnance, soit au montant de 22'239 fr. 40. La réduction d'impôt serait alors de 12'239 fr. 40 (22'239 fr. 40 – 10'000 fr.), ramenant les impôts cantonaux et communaux sur la fortune à 11'032 fr. 80 (23'272 fr. 20 – 12'239 fr. 40 = 11'032 fr. 80). L'imposition minimale de moitié de l'impôt sur la fortune n'étant pas atteinte, cette limite serait alors déterminante. Les impôts sur la fortune, respectivement la réduction pour impôt confiscatoire, devraient en conséquence s'élever à 11'636 fr. 10 (23'272 fr. 20 / 2).

Pour sa part, le SCC considère que, du moment où la réduction calculée en application de l'art. 2 al. 1 2^{ème} phrase aboutit à un montant d'impôt inférieur à la limite de l'art. 2 al. 1 4^{ème} phrase, la réduction d'impôt doit s'opérer sur la base de cette disposition. Le montant de 11'636 fr. 10 correspondrait ainsi au montant de la réduction « totale », auquel il conviendrait alors d'appliquer la franchise de 10'000 fr., à répartir par moitié entre l'impôt cantonal et l'impôt communal. Il en résulterait ainsi une réduction totale de 1636 fr. 10 (répartie à raison de 541 fr. pour l'impôt cantonal et de 1'095 fr. 10 pour l'impôt communal).

3.4 Sous certaines réserves liées à la portée du principe de la légalité en matière fiscale, les normes fiscales doivent être interprétées de la même manière et selon les mêmes règles que les autres domaines du droit administratif (ATF 131 II 562 consid. 3.4). Ainsi, de jurisprudence constante, la loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre. Si le texte se prête à plusieurs interprétations ou s'il y a de sérieuses raisons de penser qu'il ne correspond pas à la volonté du législateur, il convient de rechercher sa véritable portée au regard notamment des travaux préparatoires, du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose, singulièrement de l'intérêt protégé ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (ATF 149 III 242 consid. 5.1 et les références).

3.5 L'Ordonnance parle de « *réduction* » à l'art. 2 al. 1 2^{ème} phrase et de « *réduction totale* » à l'art. 2 al. 1 3^{ème} phrase. Selon le texte, clair, de l'Ordonnance, la franchise s'applique à la « *réduction totale* ». Si son auteur entendait appliquer la franchise à la « *réduction* » calculée en application de l'art. 2 al. 1 2^{ème} phrase, l'on ne voit pas pourquoi

il aurait introduit la notion, nouvelle, de « *réduction totale* », et pas simplement évoqué la réduction visée à l'art. 2 al. 1 2^{ème} phrase. Aux art. 2 al. 1 2^{ème} et 3^{ème} phrases, la version allemande distingue de la même manière la notion de « *Reduktion* » et celle de « *gesamten herabgesetzten Betrag* » (« Es gilt ein Selbstbehalt von 10'000 Franken *für den gesamten herabgesetzten Betrag* [...] »), visant également en cela le montant finalement déductible, ici au regard de l'imposition minimale devant substituer (art. 2 al. 1 4^{ème} phrase). Il s'ensuit que la décision attaquée a confirmé à bon droit la réduction accordée aux recourants. Correspondant à la pratique constante du SCC, le calcul y relatif, tel que détaillé dans la formule Excel figurant au dossier fiscal, s'avère conforme à l'Ordonnance. Cette conclusion vaut au demeurant au regard d'une approche historique et téléologique de ladite ordonnance (*supra* consid. 3.2).

4.

4.1 Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours (art. 150 al. 3 LF ; art. 80 al. 1 let. e et 60 al. 1 LPJA).

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 solidairement à la charge des recourants, qui succombent et n'ont pas droit à des dépens (art. 150 al. 3 LF ; art. 88 al. 2, 89 al. 1 et 91 al. 1 *a contrario* LPJA, art. 3 al. 3, 11, 13 al. 1 et 25 LTar).

Par ces motifs, le Tribunal cantonal prononce

1. Le recours est rejeté.
2. Les frais, par 1200 fr., sont mis à la charge des recourants, qui n'ont pas droit à des dépens.
3. Le présent arrêt est communiqué aux recourants, à A _____, et au Service cantonal des contributions, à Sion.

Sion, le 27 janvier 2025