

VD_OMNI FI.1993.0023 vom 6. Mai 1994

VD Tribunal cantonal, 1994-05-06, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1993.0023

FR: VD_OMNI FI.1993.0023 du 6 mai 1994

IT: VD_OMNI FI.1993.0023 del 6 maggio 1994

Regeste

c/ CD Payerne | le vendeur invité à payer le droit de mutation en lieu et place de l'acquéreur doit pouvoir bénéficier de la procédure de réclamation; recours admis

Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 06.05.1994 FI.1993.0023

c/ CD Payerne | le vendeur invité à payer le droit de mutation en lieu et place de l'acquéreur doit pouvoir bénéficier de la procédure de réclamation; recours admis

canton de vaud TRIBUNAL ADMINISTRATIF - A R R E T - du 6 mai 1994 _____
sur le recours interjeté par la société en faillite A. _____ SA , à X. _____, représentée
par Me Guy van Ruymbeke, notaire à Orbe, contre la décision rendue le 29 janvier 1993 par
la Commission d'impôt et recette du district de Payerne en matière de droit de mutation sur
les transferts immobiliers (solidarité des parties à l'acte imposable quant au paiement du
droit de mutation). ***** Statuant à huis clos, le
Tribunal administratif, composé de MM. J.-C. de Haller, président C.-F. Constantin,
assesseur E. Rodieux, assesseur Greffier : M. C. Parmelin, sbt constate en fait :
_____ A. Par acte notarié du 6 octobre 1989, la société
B. _____ SA, à X. _____, a vendu à C. _____ la parcelle no 1***** du
cadastre de la Commune de Y. _____ pour la somme de Fr. 1'580'000.--, l'acquéreur
bénéficiant d'un délai au 24 novembre 1989 pour s'acquitter du prix de vente.
B. Le 22 janvier 1990, la Commission d'impôt et Recette du district de Payerne
(ci-après la Commission d'impôt) a adressé à C. _____ un bordereau de Fr. 34'760.-- au
titre des droits de mutation dus en raison du transfert immobilier intervenu le 6 octobre
1989. Cette taxation est entrée en force. C. Le prix de vente n'ayant jamais été
versé par l'acquéreur, la société B. _____ SA est intervenue à deux reprises auprès de
l'Administration cantonale des impôts afin que cette dernière accepte de substituer
C. _____ à un autre acquéreur, aux conditions définies dans l'acte de vente du 6 octobre
1989. Cette proposition n'a pu toutefois être retenue, à la suite de la faillite de
C. _____ prononcée le 25 avril 1990. D. Le 11 juin 1990, la Commission
d'impôt a produit dans la faillite C. _____ une créance de Fr. 35'078.60, représentant le
droit de mutation lié à la vente de la parcelle no 1***** de Y. _____ majoré d'un
intérêt de 6 %, et requis l'inscription au registre foncier d'une hypothèque légale de droit
public de Fr. 34'760.-- sur cette parcelle, en garantie du droit de mutation. Par pli du même
jour, elle a informé la société B. _____ SA des opérations effectuées en vue du
recouvrement de la créance en paiement du droit de mutation et lui a rappelé la
responsabilité solidaire qu'elle encourait pour le paiement du droit de mutation,
conformément à l'art. 4 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). E.

Le 29 juin 1990, la société B. _____ SA a imparti à la masse en faillite de C. _____ un délai de trente jours pour fournir des sûretés en garantie de l'exécution de la vente du 6 octobre 1989, à défaut de quoi elle résoudrait le contrat de vente conformément à l'art. 83 du Code des obligations. Le 7 août 1990, la société B. _____ SA a informé l'Administration cantonale des impôts que les sûretés requises n'avaient pas été fournies et lui a demandé de lui confirmer qu'en cas d'annulation de la vente en application de l'art. 83 CO, le droit de mutation dû à raison de cette opération serait abandonné. Le 13 août 1990, l'autorité intimée a répondu en précisant qu'" il va de soi que si le transfert faisait l'objet des dispositions de l'article 83 du Code des Obligations, la perception du droit de mutation correspondant deviendrait caduque ". F. La société B. _____ SA a informé le 10 juin 1991 l'Administration cantonale des impôts de l'annulation de la vente du 6 octobre 1989 intervenue entre les parties en date du 4 juin 1991; elle l'a invitée à constater la caducité de la perception du droit de mutation correspondant et à procéder à la radiation de l'hypothèque légale inscrite en faveur de l'Etat de Vaud sur la parcelle no 1***** de X. _____, dont la société B. _____ SA a été réinscrite au registre foncier en qualité de propriétaire. Par pli du 27 janvier 1992, l'Administration cantonale des impôts a refusé de faire droit à cette demande, considérant que les conditions de l'art. 83 CO n'étaient pas réalisées pour ce qui concernait la recourante et que cette dernière ne pouvait dès lors se prévaloir de cette disposition. A la demande de la société B. _____ SA en proie à des difficultés financières, le dossier est resté en suspens pour lui permettre de présenter des propositions de règlement du litige. La société B. _____ SA a modifié sa raison sociale sous la dénomination A. _____ SA. G. Par bordereau no 15'169 du 29 janvier 1993, la Commission d'impôt a réclamé à la société A. _____ SA le paiement d'un montant de Fr. 52'140.-- au titre de droit de mutation dû à la suite de l'annulation de la vente intervenue le 4 juin 1991. Par pli du même jour, elle a invité la recourante à régler dans un délai échéant au 3 mars 1993 le droit de mutation dû à la suite de la vente intervenue le 6 octobre 1989, en invoquant la responsabilité solidaire de la société pour le paiement de cet impôt (art. 4 LMSD). Cette décision indiquait la voie du recours au Tribunal administratif en application des art. 4 et 31 de la loi du 18 décembre 1989 sur la juridiction et la procédure administratives (LJPA). Agissant par l'intermédiaire du notaire Guy van Ruymbeke, à Orbe, la société A. _____ SA a recouru le 3 février 1993 contre cette dernière décision en concluant à son annulation et à la radiation de l'hypothèque légale inscrite en faveur de l'Etat de Vaud sur la parcelle 1***** de Y. _____ pour le montant contesté. Par acte du 11 février 1993, elle a également déposé une réclamation contre le bordereau de droit de mutation de Fr. 52'140.-- qui lui a été adressé le 29 janvier 1993. Dans le mémoire de recours qu'elle a déposé le 16 février 1993, la société conclut, avec dépens, à l'annulation du bordereau, à la levée de l'hypothèque légale concernant la garantie du paiement de ce droit de mutation et à la constatation du fait que le bordereau de Fr. 52'410.-- concernant le transfert de C. _____ à A. _____ SA est sans objet. A titre de proposition de règlement, l'Administration cantonale des impôts a proposé à la société A. _____ SA de renoncer à la perception du droit de mutation dû par la société B. _____ SA en solidarité avec C. _____ pour la vente du 6 octobre 1989 tout en maintenant le droit de mutation consécutif à l'acte du 4 juin 1991, avec possibilité de présenter à la Recette du district de Payerne un plan de paiement raisonnable. La société A. _____ SA a refusé cette proposition en se prévalant de la lettre de l'autorité intimée du 13 août 1990. Le département a remis en date du 23 avril 1993 l'ensemble du dossier au Tribunal administratif avec ses déterminations, concluant au rejet du recours formé le 3

février 1993 par la société A. _____ SA. Me van Ruymbeke a déposé le 18 mai 1993 un mémoire de duplique au nom de sa mandante; en date du 11 août 1993, il a averti le tribunal que la "société B. _____ SA" avait déposé son bilan en date du 16 juin 1993.

H. Le Tribunal administratif a statué sans avoir tenu d'audience de débats conformément à l'art. 44 LJPA. Considère en droit : _____ 1. La société recourante a pris des conclusions tendant d'une part à l'annulation de la décision rendue le 29 janvier 1993 par la Commission d'impôt et recette du district de Payerne l'appelant en solidarité pour le paiement du droit de mutation dû à la suite de la vente intervenue le 6 octobre 1989 et, d'autre part, à la constatation que le bordereau notifié le même jour par la même autorité lui réclamant le paiement du droit de mutation dû sur l'annulation du transfert précité est sans objet. Cette dernière décision a fait l'objet d'une réclamation que l'Administration cantonale des impôts n'a pas traitée. Le litige se limite ainsi à la décision rendue en application de l'art. 4 LMSD. Aussi, les conclusions du recours tendant à faire constater que le bordereau no 15'169 est sans objet n'est donc pas recevable.

2. Le litige étant ainsi circonscrit, il convient de résoudre la question de la compétence du Tribunal administratif de se prononcer sur un litige relatif à l'art. 4 LMSD sans que la procédure de réclamation prévue aux art. 50 ss LMSD ait été suivie. Plusieurs variantes sont concevables selon que l'on considère la décision de faire appel au débiteur solidaire pour le paiement du droit de mutation comme une décision ordinaire de taxation ou comme une pure question de perception de l'impôt. a) La première solution consiste à appliquer le régime ordinaire en matière de décisions de taxation, soit la voie de la réclamation et du recours prévue au chapitre IV de la LMSD. Telle est la solution retenue dans le cadre des art. 13 al. 2 de l'arrêté du 9 décembre 1940 concernant l'impôt fédéral direct (AIFD) et 15 de la loi fédérale sur l'impôt anticipé du 13 octobre 1965 (LIA; Känzig, no 10 ad art. 13 al. 2 AIFD; Rivier, Droit fiscal suisse, L'imposition du revenu et de la fortune, 1980, p. 352 et 353 in fine; Béguelin, La responsabilité des liquidateurs de sociétés anonymes, sociétés à responsabilité limitée et sociétés coopératives, in Mélanges Henri Zwahlen, Lausanne 1977, p. 550 s; pour un exemple genevois, RDAF 1950, 292). La deuxième solution est la voie du recours au Département des finances en application de l'art. 61 LMSD. Elle confère à la décision de faire appel au débiteur solidaire le caractère d'une décision de perception qui a pour conséquence d'exclure un nouvel examen du bien-fondé de la taxation. Dans le cas particulier, l'Administration cantonale des impôts a pris en considération une troisième solution, soit la voie du recours direct au Tribunal administratif en application de la clause générale de l'art. 4 LJPA. Le Tribunal administratif a entériné cette dernière procédure dans un arrêt statuant sur le fond (arrêt FI 92/068, du 19 avril 1993); dans un autre cas, il a laissé la question ouverte, le recours étant écarté pour d'autres motifs d'ordre formel (décision du 22 avril 1993 en la cause FI 93/032). Le Tribunal administratif a définitivement tranché cette question dans un arrêt récent du 30 décembre 1993 en la cause FI 93/066. Il a considéré que la voie et l'étendue du recours devaient se déterminer selon que l'appelé en solidarité avait participé ou non à la procédure préalable de taxation; ainsi, il a précisé qu'en présence de contribuables solidaires disposant des mêmes droits dans la procédure de taxation, l'on pouvait admettre que la décision réclamant le paiement de l'impôt, en faisant appel au principe de solidarité, ne puisse être contestée que sur l'existence même des conditions posées pour cette solidarité et renoncer à la procédure ordinaire applicable en matière de taxation; s'agissant en revanche d'une responsabilité solidaire limitée au paiement de l'impôt, sans droit de participation à la procédure antérieure, il a considéré que la voie de la réclamation et du recours devait être ouverte, car

l'appelé en solidarité n'a jamais eu connaissance auparavant de la décision de taxation qui ne saurait dès lors lui être opposable. Il a réservé l'hypothèse dans laquelle la décision initiale avait également été notifiée à l'appelé en solidarité. b) Dans le cas particulier, la décision de taxation rendue à l'encontre de C. _____ n'a pas été notifiée à la société A. _____ SA et aucun élément au dossier ne permet d'affirmer que la recourante a eu connaissance de cette décision. Certes, la société A. _____ SA a pu présenter ses objections relatives au prélèvement du droit de mutation litigieux dans la procédure qui a suivi l'annonce par l'autorité fiscale que l'acquéreur était en faillite et que la société serait recherchée à concurrence du découvert éventuel qui en résulterait. Cela ne veut pas dire que la recourante a pu faire valoir l'ensemble des moyens de fond à cette occasion. Dans la duplique qu'il a déposée au nom de la recourante, le notaire van Ruymbeke se prévaut pour la première fois du moyen tiré de l'égalité de traitement entre contribuables en ce sens que l'autorité fiscale aurait pour pratique de rembourser le droit de mutation lorsque le transfert qui a motivé sa perception a été annulé pour cause d'obtention frauduleuse d'une autorisation de la commission foncière. Pour cette raison déjà, la décision attaquée devait pouvoir faire l'objet d'une réclamation auprès de l'Administration cantonale des impôts. c) La jurisprudence du Tribunal fédéral admet exceptionnellement, pour des raisons tirées de l'interdiction du formalisme excessif et de l'économie de la procédure, que l'on puisse renoncer à une voie de recours intermédiaire s'il apparaît d'emblée que le pourvoi, ou dans le cas particulier la réclamation, sera rejeté par l'instance inférieure (Moor, op. cit., p. 156 et les références citées, notamment ATF 97 I 286, JT 1972 I 614). Cette solution doit rester exceptionnelle et n'être appliquée que si l'on peut conclure avec suffisamment de certitude que la réclamation sera rejetée. Dans le cas particulier, l'Administration cantonale des impôts ne s'est pas exprimée sur la pratique des autorités fiscales selon laquelle le droit de mutation serait systématiquement remboursé lorsque le transfert qui motive sa perception est annulé pour obtention frauduleuse d'une autorisation de la commission foncière. Si cette conclusion devait s'avérer exacte, on ne peut exclure que la réclamation sera accueillie. Pour cette raison, le tribunal n'entrera pas en matière sur le fond du litige dans le cas présent; l'affaire doit ainsi être renvoyée à l'autorité intimée afin qu'elle engage une procédure de réclamation, dans laquelle la recourante sera recevable à contester le bien-fondé de la taxation. 2.

En conséquence, le Tribunal administratif déclinera sa compétence. Cela étant, les frais du présent arrêt seront laissés à la charge de l'Etat. La recourante, qui obtient gain de cause sur la question de compétence avec l'assistance d'un homme de loi, a droit à des dépens que le tribunal arrête à Fr. 500.--, à la charge de l'Administration cantonale des impôts. Par ces motifs, le Tribunal administratif a r r ê t e : I. Le Tribunal administratif décline sa compétence. II. Le dossier est renvoyé à l'Administration cantonale des impôts pour qu'elle suive la procédure de réclamation prévue aux art. 50 et ss LMSD. III. Il n'est pas prélevé d'émolument. III. L'Etat de Vaud, par l'Administration cantonale des impôts, versera à la société en faillite A. _____ SA la somme de Fr. 500.-- (cinq cents francs) à titre de dépens. Lausanne, le 6 mai 1994 Au nom du Tribunal administratif : Le président

: Le greffier : Le présent arrêt est communiqué aux destinataires de l'avis d'envoi ci-joint