

## VD\_OMNI FI.1993.0066 vom 30. Dezember 1993

VD Tribunal cantonal, 1993-12-30, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.1993.0066](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1993.0066)

FR: VD\_OMNI FI.1993.0066 du 30 décembre 1993

IT: VD\_OMNI FI.1993.0066 del 30 dicembre 1993

### Regeste

c/ CD Aigle | 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 30.12.1993 FI.1993.0066

c/ CD Aigle | 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 30 décembre 1993

\_\_\_\_\_ sur le recours interjeté par A. \_\_\_\_\_, à \_\_\_\_\_, dont les conseils sont l'avocat Bernard Katz et l'avocat-stagiaire Nicolas Saviaux, à Pully, contre la décision rendue le 19 octobre 1992 par la Commission d'impôt et recette du district d'Aigle 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. E. Poltier, président J.-P. Kaeslin, assesseur V. Pelet, assesseur Greffier : M. C. Parmelin, sbt constate en fait : \_\_\_\_\_ A. \_\_\_\_\_ Par acte notarié du 28 septembre 1989, A. \_\_\_\_\_ a vendu à B. \_\_\_\_\_ la parcelle no 1\*\*\*\*\* du cadastre de la Commune de X. \_\_\_\_\_, au lieu-dit \_\_\_\_\_, pour la somme de Fr. 6'000'000.--. B. \_\_\_\_\_ Le 9 janvier 1990, la Commission d'impôt et Recette du district d'Aigle (ci-après la Commission d'impôt) a adressé à B. \_\_\_\_\_ un bordereau de Fr. 198'000.-- au titre des droits de mutation dus en raison du transfert immobilier intervenu le 28 septembre 1989. Cette taxation est entrée en force. La somme due n'ayant pas été acquittée, la Commission d'impôt a requis, le 13 août 1990, l'inscription au registre foncier d'une hypothèque légale de droit public de Fr. 198'000.-- sur la parcelle no 1\*\*\*\*\* de la Commune de X. \_\_\_\_\_, en garantie du droit de mutation. C. \_\_\_\_\_ Le 6 novembre 1990, la Commission d'impôt a notifié à B. \_\_\_\_\_ un commandement de payer de Fr. 198'000.--, avec intérêt à 6 %, représentant le droit de mutation lié à la vente de la parcelle no 1\*\*\*\*\* de la Commune de X. \_\_\_\_\_. Par pli du même jour, elle a informé A. \_\_\_\_\_ du fait que B. \_\_\_\_\_ n'avait pas payé le droit de mutation et lui a rappelé la responsabilité solidaire qu'il 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). D. \_\_\_\_\_ Par pli du 19 octobre 1992, la Commission d'impôt a invité A. \_\_\_\_\_ à régler dans un délai échéant au 20 novembre 1992 le montant de Fr. 231'054.--, comprenant le droit de mutation dû à la suite de la vente intervenue le 28 septembre 1989, les frais de poursuite et les intérêts de retard, en invoquant la responsabilité solidaire de celui-ci pour le paiement de cet impôt (art. 4 LMSD). Elle a requis le même jour la vente de la parcelle no 1\*\*\*\*\* de la

Commune de X. \_\_\_\_\_ . Agissant par l'intermédiaire de l'avocat Bernard Katz, A. \_\_\_\_\_ a recouru le 19 novembre 1992 contre cette décision auprès du Département des finances en concluant, avec dépens, à son annulation. Le département a transmis ce recours au Tribunal administratif comme objet de sa compétence. Le 28 avril 1993, le Juge instructeur a imparti à l'Administration cantonale des impôts un délai pour se déterminer sur la compétence du Tribunal administratif en la matière. Celle-ci s'est prononcée le 12 juillet 1993 en faveur de la compétence directe du Tribunal administratif sans procédure préalable de réclamation. Dans un mémoire complémentaire du 13 septembre 1993, le recourant a pris de nouvelles conclusions tendant au renvoi du dossier à l'Administration cantonale des impôts afin qu'elle prenne une décision sur réclamation. E. \_\_\_\_\_ Le Tribunal administratif a statué sans avoir tenu d'audience de débats (art. 44 de la loi du 18 décembre 1989 sur la juridiction et la procédure administratives; ci-après LJPA). Considère en droit :

\_\_\_\_\_ 1. La première question à résoudre est celle 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. Bien que la décision attaquée mentionnât cette voie, 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). Il convient de trancher définitivement cette question, pour garantir une certaine sécurité en cette matière dans la définition des voies de droit et des compétences respectives des autorités concernées. b) L'art. 4 al. 1 LMSD prévoit la solidarité des parties à l'acte de transfert immobilier pour le paiement du droit de mutation. Cette disposition ne précise pas s'il s'agit d'une responsabilité solidaire, au sens strict du droit privé (art. 143 ss CO), ou au contraire d'une responsabilité subsidiaire, ce qui pourrait résulter du texte légal et de la pratique des autorités fiscales (v. art. 4 al. 2 LMSD et circulaire no 24 de l'Administration cantonale des impôts, p. 2, qui après avoir rappelé que l'autorité fiscale " peut, à son choix, exiger de tous les débiteurs solidaires ou de l'un d'eux l'exécution intégrale ou partielle de l'obligation " , précise néanmoins qu' " en règle générale, l'impôt ne sera perçu auprès des tiers que si le contribuable ne s'en acquitte pas " ; sur la différence, v. Rivier, op. cit., p. 351). La même ambiguïté se retrouve à l'art. 15 LIA : bien

que la loi, dans ce dernier cas, parle de responsabilité solidaire des liquidateurs, la doctrine et la jurisprudence la qualifient de subsidiaire (Béguelin, op. cit., p. 535 ss, spécialement 542; Archives 59, 306; 58, 707 et 55, 651). Plus que la nature de la solidarité, c'est la participation ou non de l'appelé en solidarité à la procédure préalable de taxation qui doit déterminer la voie et l'étendue du recours. Lorsque l'on est en présence de contribuables solidaires, disposant des mêmes droits dans la procédure de taxation, on pourrait 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. Dans cette mesure, l'on pourrait renoncer à la procédure ordinaire applicable en matière de taxation. En revanche, s'agissant d'une responsabilité solidaire limitée au paiement de l'impôt, sans droit de participation à la procédure antérieure, la voie de la réclamation et du recours doit 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; tel ne pourrait être le cas - et c'est là le point décisif - que si cette taxation lui avait également été notifiée (dans ce sens, Pierre Moor, Droit administratif, vol. II, 1991, p. 211). L'art. 15 al. 3 LIA prévoit d'ailleurs expressément que la personne solidairement responsable a dans la procédure les mêmes droits que le contribuable. Selon Béguelin, le législateur entendait, par cette disposition, permettre au débiteur solidaire de se substituer complètement à la société afin de pouvoir contester, le cas échéant, la créance fiscale elle-même (op. cit. p. 551). Dans les cantons qui prévoient la garantie du paiement de certaines créances fiscales par une hypothèque légale et font supporter au propriétaire de l'immeuble grevé le paiement d'impôts dus par une tierce personne, la doctrine et la jurisprudence admettent que celui-ci a la même position que le contribuable dans la procédure ordinaire de recours (voir ACCR FR 1987, IX. D No 2 et les références citées). Le fait que le responsable solidaire ne possède pas lui-même la qualité de contribuable ne saurait ainsi conduire à écarter la procédure de réclamation préalable. c) Dans le cas particulier, la décision de taxation rendue à l'encontre de B. \_\_\_\_\_ n'a pas été notifiée à A. \_\_\_\_\_ et aucun élément au dossier ne permet d'affirmer que le recourant a eu connaissance de cette décision. De même, la Commission d'impôt ne lui a pas donné l'occasion de se prononcer, avant la taxation ou la décision litigieuse, et de soulever des moyens de fond - tels ceux qui ont trait à l'invalidité prétendue du transfert immobilier objet du droit de mutation, que l'acquéreur n'a pas soulevés. La décision attaquée devait donc en principe pouvoir faire l'objet d'une réclamation auprès de l'Administration cantonale des impôts. d) 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). Dans le cas particulier, l'instruction du recours s'est limitée à la question de la compétence du tribunal et l'autorité intimée ne s'est pas prononcée sur les motifs de fond invoqués par le recourant. On ne peut exclure d'emblée que la réclamation sera accueillie. Le tribunal ne saurait dès lors, suivant la solution exceptionnelle évoquée ci-dessus, entrer 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 le recourant 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. Le recourant 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 à 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 au recourant A.\_\_\_\_\_ la somme de Fr. 500.-- (cinq cents francs) à titre de dépens.

Lausanne, le 30 décembre 1993 Au nom du Tribunal administratif : Le président

:

Le greffier : Le présent arrêt

est communiqué aux destinataires de l'avis d'envoi ci-joint

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