

VD_OMNI FI.1998.0098 vom 22. März 2004

VD Tribunal cantonal, 2004-03-22, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1998.0098

FR: VD_OMNI FI.1998.0098 du 22 mars 2004

IT: VD_OMNI FI.1998.0098 del 22 marzo 2004

Regeste

X. _____ c/ ACI | L'assurance prétendûment donnée selon laquelle le tarif des descendants serait appliqué alors que le donataire n'est pas le fils du donateur mais celui de son conjoint était de manière reconnaissable contraire à la loi et n'est de toute manière pas établie. De même pour la prise en compte de la valeur des biens en 1990 alors que la donation s'est finalement réalisée en 1994.

Erwägungen

E. 1

Le litige porte sur la base d'imposition et le taux applicable à la donation du 15 février 1994.

E. 2

a) Concernant l'assiette de l'impôt le contribuable prétend que la valeur de fr. 170.-- doit être prise en compte pour chaque action de la société C. Y. _____ SA. La base d'imposition devant donc se chiffrer à fr. 2'650'300.-- (15'590 actions x fr. 170.--). Le réclamant se prévaut à cet égard d'une lettre de l'ACI du 16 mai 1990, confirmant que "lors de la donation de Monsieur B. Y. _____ à Monsieur A. X. _____; fils du précédent mariage de Madame Y. _____; l'impôt sera prélevé sur la valeur des actions calculée d'après l'estimation fiscale au 1er janvier 1990 de notre administration, soit fr. 170.- par action ". b) Il est évident qu'une telle valeur ne devait être appliquée qu' en cas de donation effectuée dans le courant de l'année 1990. En effet, selon l'art. 21, lit. b LMSD, pour le calcul de l'impôt sur les donations, les biens sont estimés à leur valeur vénale, lorsque la libéralité devient effective. En l'espèce, étant donné que la donation a été effectuée le 15 février 1994, c'est bien la valeur de l'action en 1994 qui devait être prise en compte, soit le montant de fr. 270.-- (cf. état des titres de la déclaration 1995-1996 du contribuable) Dans son courrier du 2 octobre 1996, la mandataire a déclaré qu' "en ce qui concerne l'estimation de la valeur de la donation, celle-ci a été fixée par votre administration sans limite apparente dans le temps ". Cette affirmation est insoutenable d'une part au regard de l'art. 21, lit. b LMSD précité, et d'autre part au regard des faits. En effet, le 16 novembre 1989, en réponse à un courrier de la représentante du contribuable du 9 novembre 1989, par laquelle elle demandait de connaître la position de l' ACI quant à l'estimation des actions, il a été précisé par notre Administration que "pour le calcul de l'impôt sur les donations, les biens sont estimés selon l'art. 21 LMSD à leur valeur vénale lorsque la libéralité devient effective". De plus, il a été déclaré qu' "en pratique, cette valeur vénale est présumée être l'estimation fiscale du titre la plus proche de la date de l'acte. En l'espèce, l'estimation de l'action au 1er janvier 1989 s'élève à fr. 220.-- ce qui voudrait dire que le donataire aura à s'acquitter d'un impôt sur les donations calculé sur: 14'025 actions x fr. 220.-- au taux de 7,5% (part cantonale) (..) au cas ou l'opération devait se réaliser dans le courant de cette année)". A la lumière de cette lettre le contribuable ne pouvait pas croire à une fixation du montant de

l'action " sans limite apparente dans le temps ". De plus, étant donné que la libéralité n'a pas été effectuée en 1989, le courrier du 16 mai 1990 a précisé que désormais l'impôt serait prélevé sur la valeur des actions calculée d'après l'estimation fiscale de l'ACI au 1er janvier 1990. Compte tenu de la teneur des deux courriers de l' ACI des 16 novembre 1989 et 16 mai 1990, il était évident pour l'intéressé que seule l'estimation fiscale de l'action au jour de la donation était déterminante, conformément à la loi (art. 21, lit. b LMSD).

E. 3

a) Concernant le taux d'imposition applicable, la mandataire prétend que lors d'un entretien du 13 décembre 1993, le chef de l'ACI de l'époque, M. Jean-Blaise PASCHOUD, aurait convenu de traiter la donation à M. X. _____ comme une succession en ligne directe descendante, avec par conséquent l'application du taux de 3,5 %, compte tenu des montants en cause. b) Cet argument ne peut également pas être pris en considération par notre Administration. Selon l'art. 34, al. 1 LMSD l'impôt sur les donations est perçu d'après les barèmes annexés à la loi. Parmi ceux-ci force est de constater que le seul applicable est celui dénommé " descendant d'un précédent mariage du conjoint survivant, père et mère, grands-parents, arrière-grands-parents ". En effet, M. X. _____ A. est le fils du précédent mariage de Mme Y. _____. C'est donc à juste titre que l'autorité de taxation a retenu le taux de 7,5 % prévu dans ce barème, étant donné le montant imposable en cause. Du reste, dans le courrier de la représentante du 9 novembre 1989, il a été déclaré que M. B. Y. _____ avait l'intention " de faire donation à M. A. X. _____ ; descendant du précédent mariage du conjoint survivant, conformément à la définition du barème B) LMSD ". Dans sa décision de taxation du 15 juillet 1996, force est de constater qu'en retenant le taux de 7,5 %, c ' est bien ledit barème qui a été appliqué par l'autorité de taxation. De plus, aucune pièce du dossier ne permet de corroborer l'existence d'un prétendu accord avec le chef de l'ACI sur l'application du barème a) de la LMSD. Or, il est admis de tout temps, selon la doctrine et la jurisprudence, que le fardeau de la preuve incombe au seul contribuable. En d'autres termes, il appartient au contribuable qui prétend à l'existence d'un fait de nature à éteindre ou à diminuer sa dette fiscale d'en apporter la preuve et de supporter les conséquences de l'échec de cette preuve (par exemple: Tribunal administratif, arrêt FI 90/019 du 6 juin 1991, considérant 2.1 , et les références citées). En l'occurrence, force est de constater que cette obligation n'a pas été remplie par l'intéressé. En effet, dans sa proposition de règlement du 22 août 1996, la Commission d'impôt a demandé au contribuable de fournir la preuve de ses allégations relatives au taux d'imposition, étant donné que le chef de l'ACI était en vacances à cette date. Or, cette preuve n'a jamais été apportée. Il est à relever à cet égard également que l'entretien entre la représentante et le chef de l'ACI du 4 novembre 1996, n' a pas permis de confirmer l'existence du prétendu accord sur l'application du taux de la ligne directe descendante. De plus, les notes manuscrites prises par M. PASCHOUD précise que la mandataire allait entreprendre des recherches complémentaires et qu'elle tiendrait au courant l' Administration fiscale sur leur résultat. Aucune réponse n'est cependant parvenue à l' ACI à ce jour . Pour terminer, il convient de relever que dans un courrier de la mandataire du 14 décembre 1993, adressé au chef de l' ACI, confirmant un entretien du jour précédent avec ce dernier, elle a déclaré qu'elle prenait bonne note de l'accord suivant: "Monsieur B. Y. _____ cessera son activité principale le 1er janvier 1994 et recevra une indemnité pour longs rapports de travail. L'imposition s'effectuera de la manière suivante: -Canton et commune Selon les dispositions de l'article 29 LI; c'est-à-dire à 50 % des taux fiscaux ordinaires fixés à l'article 28 de ladite loi. -Confédération Selon l'article 37 LIFD, à savoir l'impôt se calcule sur les

revenus aux taux de la rente". Le chef de l'ACI a souscrit à ces conclusions en apposant le 22 décembre 1993 sa signature sur le double de cette lettre. Cependant, il apparaît clairement que cet accord ne concerne nullement les conséquences fiscales découlant de l'acte de donation objet de la réclamation.

E. 4

En vertu de ce qui précède, l'ACI rejette la réclamation et confirme la décision de l'autorité de taxation du 15 juillet 1996. Le contribuable doit donc s'acquitter de l'impôt sur la donation du 15 février 1994, sur l'élément imposable de fr. 4'209'000.--, au taux de 7,5 %, soit sur un montant total d'impôt de fr. 631'350.-- (pour le Canton fr. 315'675.-- et pour la Commune fr. 315'675.--). Par ces motifs, l'Administration cantonale des impôts décide de rejeter la réclamation" B.

Par acte du 26 août 1998, le contribuable a contesté cette décision en demandant que l'impôt sur les donations perçu sur le transfert gratuit de 15'590 actions de C. Y. _____ SA soit fixé à 92'760.50 francs pour la part cantonale et à 92'760.50 francs pour la part communale. Il demande subsidiairement l'annulation de la décision et le renvoi de la cause à l'autorité intimée. Par réponse du 3 octobre 1998, transmise au recourant par lettre du Tribunal du 5 novembre 1998, l'Administration cantonale des impôts a conclu au rejet du recours. Interpellé par le conseil du recourant sur la date de l'audience, le juge instructeur a indiqué par lettre du 28 avril 1999 que le dossier n'était pas prioritaire et que le tribunal se réservait de statuer sans audience. Par lettre du 10 juillet 2002, le juge instructeur a interpellé les parties sur la question de la prescription, notamment au regard de l'art. 78 LMSD, invitant l'autorité intimée à préciser si des mesures avaient été prises pour l'interrompre. L'autorité intimée a exposé par lettre du 9 août 2002 que selon la jurisprudence, la prescription ne serait pas acquise d'ici le mois de septembre 2003. Par lettre du 30 septembre 2003, les parties ont été convoquées à l'audience du 2 décembre 2003. Le recourant a été autorisé à déposer un mémoire complémentaire, ce qu'il a fait le 3 novembre 2003 en invoquant notamment la prescription, contestant l'arrêt FI 1999/0008 et invoquant la jurisprudence de la CCRI (arrêt I. L. du 2 décembre 1977) selon lequel (sous l'empire de l'ancienne LI) le dépôt de la réponse de l'autorité intimée n'interromprait pas la prescription. Le Tribunal a tenu audience le 2 décembre 2003 en présence du recourant et de son conseil ainsi que des représentants de l'autorité intimée, MM. Fuchs et Duperut. Considérant en droit: 1. Le recourant invoquant la prescription de la créance fiscale, il y a lieu d'examiner ce moyen à titre préalable.

a) Le chapitre VIII du Titre IV (Application de la loi) 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) régit la prescription de la manière suivante: Art. 77 - Extinction du droit d'introduire les procédures Les procédures de taxation, de rappel du droit de mutation ou de l'impôt sur les successions et sur les donations doivent être introduites dans les dix ans dès la fin de l'année au cours de laquelle a eu lieu le transfert immobilier ou l'acte qui lui est assimilé, l'ouverture de la succession ou l'exécution de la donation. Pour les transferts d'immeubles résultant d'une succession ouverte hors du canton, le délai mentionné à l'alinéa précédent commence à courir du jour où l'autorité de taxation a eu connaissance du transfert. L'action pénale se prescrit par dix ans dès le jour où la contravention a été commise. Art. 78 - Prescription Les créances découlant de la présente loi se prescrivent par cinq ans dès leur exigibilité. Les articles 134 à 137 du Code des obligations sont applicables On rappellera encore que selon l'art. 58 al. 1 LMSD, les créances sont exigibles 30 jours après la notification du bordereau définitif ou provisoire. On notera au passage que l'art. 77 LMSD n'est pas en cause en l'espèce puisque la taxation a

été effectuée avant l'échéance du délai de dix ans qu'il prévoit. Le litige porte en revanche sur la prescription de la créance, question que régit l'art. 78 LMSD. Quant aux art. 134 à 137 CO auxquels se réfère l'art. 78 LMSD, ils ont (actuellement) la teneur suivante: Art. 134 III. Empêchement et suspension de la prescription La prescription ne court point et, si elle avait commencé à courir, elle est suspendue: 1. A l'égard des créances des enfants contre leurs père et mère, tant que dure l'autorité parentale; 2. A l'égard des créances du pupille contre son tuteur ou contre les autorités de tutelle, pendant la tutelle; 3. A l'égard des créances des époux l'un contre l'autre, pendant le mariage; 4. A l'égard des créances des travailleurs contre l'employeur, lorsqu'ils vivent dans son ménage, pendant la durée des rapports de travail; 5. Tant que le débiteur est usufruitier de la créance; 6. Tant qu'il est impossible de faire valoir la créance devant un tribunal suisse. La prescription commence à courir, ou reprend son cours, dès l'expiration du jour où cessent les causes qui la suspendent. Sont réservées les dispositions spéciales de la loi sur la poursuite et la faillite. Art. 135 IV. Interruption 1. Actes interruptifs La prescription est interrompue: 1. Lorsque le débiteur reconnaît la dette, notamment en payant des intérêts ou des acomptes, en constituant un gage ou en fournissant une caution; 2. Lorsque le créancier fait valoir ses droits par des poursuites, par une action ou une exception devant un tribunal ou des arbitres, par une intervention dans une faillite ou par une citation en conciliation. Art. 136 2. Effets de l'interruption envers des coobligés La prescription interrompue contre l'un des débiteurs solidaires ou l'un des codébiteurs d'une dette indivisible l'est également contre tous les autres. La prescription interrompue contre le débiteur principal l'est également contre la caution. La prescription interrompue contre la caution ne l'est point contre le débiteur principal. Art. 137 3. Début du nouveau délai a. Reconnaissance ou jugement Un nouveau délai commence à courir dès l'interruption. Si la dette a été reconnue dans un titre ou constatée par un jugement, le nouveau délai de prescription est toujours de dix ans. b) Selon l'Exposé des motifs du Conseil d'Etat, l'art. 77 LMSD (Extinction du droit d'introduire les procédures) avait pour but de mettre un terme à l'anomalie que constituait l'absence, dans la loi précédente, d'un délai de prescription de la procédure de taxation (BGC février 1963, p. 1060). Il n'a fait l'objet aux débats que d'un amendement qui a introduit l'alinéa 3 pour maintenir l'ancien système qui faisait courir le délai de prescription de l'action pénale dès le jour de la commission de l'infraction (et non, comme à l'alinéa 1, dès la fin de l'année au cours de laquelle s'est produit l'événement déterminant, v. BGC février 1963, p. 1159). Quant à l'art. 78 LMSD (prescription des créances), il n'a été commenté qu'en rapport avec les prononcés d'amende mais aucunement sur la question de l'interruption de la prescription (BGC février 1963, p. 1061). Il a été adopté sans discussion lors des débats (BGC février 1963, p. 1159 précité et p. 1353). On signalera au passage que la précédente loi, du 27 décembre 1911, réglait l'exigibilité du "droit de mutation" pour les donations et les successions (art. 44) mais pas sa prescription et qu'aucune des nouvelles mentionnées par la disposition abrogatoire de l'art. 80 LMSD ne se rapportait à la question de la prescription du droit "de mutation" (celle du 1er septembre 1925, ROLV 1925 p. 131, concernait l'hypothèque légale et sa durée de validité mais pas la prescription du droit). c) On ignore donc pourquoi l'art. 78 LMSD déclare applicable les art. 134 à 137 CO sans en faire de même pour l'art. 138 CO, dont on rappellera que la teneur est la suivante: Art. 138 b. Fait du créancier La prescription interrompue par l'effet d'une action ou d'une exception recommence à courir, durant l'instance, à compter de chaque acte judiciaire des parties et de chaque ordonnance ou décision du juge. Si l'interruption résulte de poursuites, la prescription reprend son cours à

compter de chaque acte de poursuite. Si l'interruption résulte de l'intervention dans une faillite, la prescription recommence à courir dès le moment où, d'après la législation sur la matière, il est de nouveau possible de faire valoir la créance. On peut cependant supposer que l'absence de renvoi à l'art. 138 CO provient probablement de la teneur originelle de l'art. 118 de loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (LI), qui contenait le même renvoi aux art. 134 à 137 CO, mais sur lequel les travaux préparatoires de cette loi-là restent muets également: l'Exposé des motifs indique simplement que l'institution de la prescription est une nouveauté (BGC août-septembre 1956 p. 728) et la disposition correspondante (art. 110 du projet) a été adoptée sans discussion aux débats (BGC août-septembre 1956 p. 1707, automne 1956 p. 395). L'art. 118 LI a toutefois été modifié en 1984 parce qu'il n'était "ni commode ni clair" et que le renvoi au droit privé donnait lieu "à des interprétations toujours sujettes à discussion": le renvoi aux art. 134 à 137 CO a été remplacé par un renvoi à l'art. 98a LI introduit simultanément, qui prévoyait désormais (pour la prescription du droit de taxer) l'interruption du délai de prescription par "tout acte de l'autorité tendant à fixer ou faire valoir la créance d'impôt" et qui introduisait le principe de la suspension du délai pendant la procédure de recours. Cette solution était présentée comme inspirée par la LHID et la LIFD (BGC printemps 1984 p. 1573). En revanche, l'art. 78 LMSD n'a pas été modifié. L'occasion s'en serait toutefois présentée lors de la modification des règles de procédures de la LMSD par la loi du 18 décembre 1989 (ROLV 1989 p. 701; cette modification portait aussi sur la question de l'effet suspensif du recours, art. 51 LMSD) et par la loi du 4 juillet 2000 (ROLF 2000 p. 443: cette modification rendait applicable certaines dispositions de procédure - mais pas celles qui régissent la prescription - de la nouvelle loi sur les impôts directs cantonaux, du même jour). Il n'y pas eu non plus de modification de l'art. 78 LMSD lors des modifications de la LMSD opérées par les lois du 8 décembre 1987 (ROLV 1987 p. 582) et du 10 novembre 1998 (ROLV 1998 p. 435). La loi du 2 mars 2004, non encore en vigueur (FO du 9 mars 2004) ne touche pas non plus l'art. 78 LMSD. d)

L'application des art. 134 à 137 CO aux créances découlant de la LMSD n'est certes pas sans susciter quelques questions. On comprend cependant qu'en tous les cas, la prescription peut être interrompue par des poursuites. On ne voit cependant pas à quoi assimiler l'action en justice de l'art. 135 ch. 2 CO, si ce n'est à la décision de taxation de l'autorité fiscale mais celle-ci fait naître la créance alors que la prescription ne commence à courir que 30 jours plus tard (art. 58 LMSD). On peut envisager d'assimiler l'exception devant un tribunal (art. 135 ch. 2 CO) à la réponse au recours déposée par l'autorité fiscale (mais le recourant conteste qu'il s'agisse d'un acte interruptif en invoquant l'arrêt L. rendu le 2 décembre 1977 par la CCRI). Ce qui est certain, c'est que faute de déclarer l'art. 138 CO (en particulier son alinéa 1) applicable, l'art. 78 LMSD ne permet pas de considérer que les actes ultérieurs du juge interrompent la prescription. Le Tribunal administratif a d'ailleurs déjà jugé à plusieurs reprises que l'absence dans la LMSD d'une règle prévoyant la suspension du délai de prescription de la créance pendant les procédures de réclamation ou de recours ne constitue pas une lacune et qu'il n'était pas possible d'appliquer par analogie l'art. 98a LI, qui prévoit cette suspension (FI 1999/0008 du 16 août 1999 et FI 1996/0110 du 23 octobre 2003, sur lesquels on reviendra plus loin). L'interprétation littérale de l'art. 78 LMSD aboutit donc à la conclusion qu'après avoir rendu la décision, éventuellement après avoir déposé sa réponse au recours, l'autorité fiscale ne peut guère, en l'absence d'une reconnaissance de la dette ou de la fourniture de sûretés, interrompre la prescription autrement qu'en intentant des poursuites (art. 135 ch. 1 CO). d)

L'Administration cantonale des impôts invoque deux arrêts du Tribunal administratif pour

soutenir, dans ses déterminations du 27 novembre 2003, que la prescription est interrompue par tous les actes officiels par lesquels l'autorité manifeste de façon suffisamment claire sa volonté de fixer ou de recouvrer une prétention fiscale, pour autant qu'ils soient portés à la connaissance du contribuable. aa) Le premier de ces arrêts (FI 1999/0008 du 16 août 1999) concerne un cas dans lequel l'autorité fiscale avait, après le dépôt d'une réclamation contre la décision de taxation pour l'impôt sur les successions, laissé s'écouler huit années sans aucunement intervenir à l'endroit du contribuable. Le Tribunal administratif aurait pu se contenter de constater l'absence de tout acte interruptif quelconque durant cette période pour juger que la prescription de la créance était acquise. Pour le reste, cet arrêt n'est guère convaincant car tout en constatant que faute de renvoi aux règles de la LI sur la prescription, les règles correspondantes de cette loi ne pouvaient pas s'appliquer, le même considérant passe sous silence le renvoi formel de l'art. 78 LMSD aux art. 134 à 137 CO et entreprend de rappeler la définition des actes interruptifs de la prescription développée par la jurisprudence en matière d'impôt fédéral direct. bb) Le second arrêt (FI 1996/0110 du 23 octobre 2003) expose que le renvoi de l'art. 78 al. 2 LMSD à l'art. 135 ch. 2 CO engendre une cohérence insuffisante dans le régime de l'interruption de la prescription, au moins dans la même mesure que dans le régime instauré par l'art. 128 AIFD. L'arrêt en conclut que la solution adoptée par la jurisprudence du Tribunal fédéral sous le régime de l'AIFD pour corriger les inconséquences de l'art. 128 AIFD doit être transposée dans la LMSD. Ce raisonnement ne peut pas être suivi car selon ce même arrêt FI 1996/0110, l'inconséquence de l'art. 128 AIFD consistait en ceci que le texte de l'art. 128 AIFD ne permettait pas de considérer comme interruptifs de la prescription de la créance les actes tendant non pas à recouvrer la créance mais à arrêter la taxation (consid. 1 c, aa, bbb, p. 11). Or cette incohérence n'existe pas dans la LMSD puisque contrairement au régime de l'AIFD (où le Département fédéral des finances fixe pour tous les contribuables l'échéance générale de l'impôt, art. 114 AIFD), la prescription de la créance ne court pas encore pendant la procédure de taxation: selon la LMSD, la prescription de la créance ne commence à courir qu'après l'exigibilité de celle-ci, soit 30 jours après la notification de la décision de taxation (art. 58 al. 1 et art. 78 al. 1 LMSD). cc) Pour le reste, il faut souligner que le texte de l'art. 128 AIFD diffère fondamentalement de celui de l'art. 78 LMSD. En effet, l'art. 128 AIFD ne prévoit pas que les art. 134 à 137 CO sont applicables; il prévoit ce qui suit: Art. 128 AIFD - Prescription Les créances résultant de l'assujettissement à l'impôt se prescrivent par cinq ans. La prescription court dès l'échéance de la créance. Elle est interrompue par tout acte tendant au recouvrement de celle-ci. Elle est suspendue tant que le contribuable ne peut être poursuivi en Suisse. Or si les actes de poursuites de l'art. 135 CO peuvent bien être considérés comme tendant au recouvrement de la créance, l'inverse n'est pas vrai: les actes auxquels la jurisprudence sur l'impôt fédéral direct reconnaît le caractère d'acte tendant au recouvrement de la créance est beaucoup plus large que celui des actes de poursuite au sens de l'art. 135 CO, qui se réfère expressément à la loi fédérale sur la poursuite et la faillite. Force est donc de s'en tenir pour la LMSD, conformément au principe de la légalité qui doit s'imposer de manière particulièrement stricte en matière fiscale (FI 1993/0072 du 9 décembre 2002, consid. 5d), au texte de l'art. 78 LMSD qui ne permet l'interruption de la prescription que selon les modalités des art. 134 à 137 CO. On observera d'ailleurs que le législateur s'était avisé du caractère insatisfaisant du régime instauré tant par l'ancien art. 118 LI que par l'art. 78 LMSD, mais qu'il n'a modifié que l'art. 118 LI comme on l'a vu plus haut. Il n'appartient pas à la jurisprudence de suppléer cette absence de base légale à la solution soutenue en l'espèce par l'Administration cantonale des

impôts. e) Vu l'absence d'acte interruptif de la prescription, en particulier sous la forme de poursuites, depuis la décision sur réclamation du 24 juillet 1998, ou depuis la réponse au recours notifiée en annexe à la lettre du tribunal du 5 novembre 1998, la section saisie de la présente cause, composée conformément à l'art. 16 al. 2 LJPA d'un juge et de deux assesseurs indiqués en tête du présent arrêt, considère à l'unanimité que la prescription est acquise pour la partie de l'impôt litigieux qui n'a pas été acquittée lors du paiement effectué le 12 septembre 1996. f) Toutefois, cette solution s'opposant à celle des arrêts FI 1999/0008 et FI 1996/0110, la question a été soumise, avec le projet du considérant ci-dessus, à la procédure de coordination de l'art. 21 du règlement organique du Tribunal administratif, du 18 avril 1997, qui prévoit ce qui suit: Art. 21. – Les questions juridiques de principe et les changements de jurisprudence sont discutés entre les juges et juges suppléants de la chambre concernée, ou entre tous les juges et juges suppléants si l'objet concerne plus d'une chambre. Les assesseurs sont au besoin associés à la discussion. La solution adoptée, à la majorité des juges et juges suppléants, lie les sections. En cas d'égalité des voix, la jurisprudence en vigueur est maintenue. Dans la pratique, la coordination est parfois assurée par des discussions entre les juges, souvent par voie de circulation électronique (tel était le cas pour l'arrêt FI 1996/0110), parfois aussi par des réunions auxquels les assesseurs sont associés. En l'espèce, la chambre fiscale du Tribunal administratif s'est réunie le 9 mars 2004. Etaient présents les juges Brandt, Berthoud, Journot et Pelet (ce dernier présidant la séance en tant que président de chambre tandis que le juge Poltier s'était récusé et que les juges Giroud et Marmier étaient absents, ce dernier ayant cependant pris position par écrit), ainsi que les assesseurs Briguet, Donzé, Malherbe, Mamejan, Pache, Perrigault, Thélin et Venezia (les assesseurs Bech et Langone étant absent - ce dernier ayant pris position par écrit - et les assesseurs Rochat et Maillard s'étant récusé). La quasi totalité des assesseurs présents se sont prononcés, comme la section saisie de la présente cause, pour l'abandon de la jurisprudence critiquée ci-dessus. En revanche, il résulte de l'opinion orale de la majorité des juges présents qu'il y a lieu de s'en tenir à la jurisprudence antérieure pour le motif que l'application stricte de l'art. 78 LMSD engendrerait des difficultés insurmontables. Ces difficultés tiennent à l'inadéquation des règles des art. 134 à 137 CO, destinées aux créances civiles, pour régir la prescription de créances fiscales. A été également évoqué le fait que la modification de la jurisprudence aboutirait probablement à ce que de nombreux dossiers encore en cours de traitement s'avèreraient d'ores et déjà prescrits. Il faut donc en définitive faire abstraction du texte de l'art. 78 LMSD et lui préférer la solution élaborée par la jurisprudence du Tribunal fédéral selon laquelle la prescription de la créance fiscale est susceptible d'être interrompue par tout acte officiel tendant à la détermination de la prétention fiscale, à sa constatation ou à sa perception, porté à la connaissance du contribuable (FI 1996/0110 déjà cité). Comme, en vertu de l'art. 21 al. 2 ROTA, la solution arrêtée à la majorité de juges lie les sections, la section saisie de la présente cause conformément à l'art. 16 al. 2 LJPA ne peut formuler, aux considérants 1a à 1d qui précèdent, qu'une opinion dissidente au sens de l'art. 134 de la Constitution cantonale du 14 avril 2004 (le Tribunal administratif correspondant à la Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal au sens de l'art. 131 al. 4 Cst VD). La section saisie de la présente cause doit en conséquence juger que la prescription n'est pas acquise puisque divers actes censés tendre au recouvrement de la créance, au sens de la jurisprudence précitée, ont été portés à la connaissance du contribuable, soit par l'Administration cantonale des impôts elle-même, soit par l'intermédiaire du tribunal (notamment la réponse de cette autorité au recours, du 3 octobre 1998, ou ses

déterminations sur la prescription du 9 août 2002), sans qu'un délai de plus de cinq ans ne s'écoule entre aucun de ces actes. 2.

Pour ce qui concerne le calcul de l'impôt sur la donation, le recourant invoque tout d'abord une violation du principe de la bonne foi et du principe de la confiance. Il s'en prend tout d'abord au taux d'impôt appliqué par la décision attaquée. a) Le montant de l'impôt est fixé par les barèmes annexés à la loi (art. 34 al. 1 LMSD). La décision attaquée a confirmé l'application du barème b) intitulé "descendant d'un précédent mariage du conjoint survivant, père et mère, grands-parents, arrière-grands-parents" dont le taux (pour l'impôt cantonal) culmine à 7,5%. Le recourant réclame cependant l'application du barème a) intitulé "ligne directe descendante, conjoint survivant", qui culmine quant à lui au taux de 3,5%. Il n'est pas contesté qu'à la rigueur du texte légal, c'est le barème b) qui est applicable parce que le recourant n'est pas le fils du donateur, mais le fils issu du précédent mariage de l'épouse du donateur. Le recourant se prévaut toutefois d'assurances que le chef de l'époque de l'Administration cantonale des impôts aurait données au mandataire du donateur quant à l'application du barème a) pour tenir compte du rapport quasi filial existant entre le recourant et le donateur, qui l'avait élevé comme son propre enfant devant finalement reprendre l'entreprise, le propre fils du donateur en étant empêché pour des motifs de santé. b) Le tribunal juge d'emblée douteux que la promesse invoquée par le recourant, à supposer qu'elle ait été réellement donnée, ait pu fonder la bonne foi de l'intéressé. En effet, l'une des conditions de la protection de la bonne foi est que l'administré n'ait pas été en mesure de découvrir immédiatement la fausseté des indications reçues ou de ses propres déductions (v. par exemple Grisel, *Traité de droit administratif*, p. 392, et les réf. citées). Or il est difficile d'imaginer qu'un mandataire professionnel ait pu considérer que le chef de l'Administration cantonale des impôts avait le pouvoir de décider selon son bon vouloir d'appliquer, plutôt que le barème b), le barème a) dont les conditions d'application n'étaient clairement pas réalisées faute de filiation directe entre le donateur et le donataire. c) De toute manière, l'existence même de la promesse invoquée n'est pas établie. Le tribunal considère à cet égard qu'il est inutile de procéder à l'audition (requis par le recourant) du chef de l'époque de l'Administration cantonale des impôts parce qu'on trouve au dossier une note de la main même de ce chef de service. Il résulte de ce document que le 4 novembre 1996, le mandataire du recourant a invoqué la promesse en question, mais le chef du service en question a écrit qu'aucune pièce ne figurait au dossier à ce sujet et que le mandataire du recourant entreprendrait des recherches complémentaires et tiendrait le chef de l'administration au courant du résultat de ses recherches. C'est dire qu'à l'époque déjà, le chef de l'Administration cantonale des impôts avait constaté que la prétendue promesse litigieuse n'évoquait en lui aucun souvenir. Il est donc inutile de procéder à son audition, huit ans plus tard, sur le même sujet. d) Pour le surplus, c'est à juste titre que l'Administration cantonale des impôts observe qu'on trouve au contraire des documents écrits précis sur l'accord intervenu à la même époque quant à la manière de traiter fiscalement la cessation de l'activité principale du donateur, y compris sur le taux de l'imposition de l'indemnité pour cessation des rapports de travail. Certes, il n'échappe pas au tribunal que selon la pratique en vigueur à l'époque telle qu'elle peut être connue du tribunal, les accords trouvés par les mandataires du contribuable et l'administration pouvaient faire l'objet d'une simple note interne restant au dossier sans qu'une correspondance soit échangée à ce sujet entre les parties (FI 1994/0013 du 23 mars 2000). En l'espèce toutefois, il serait tout à fait incompréhensible qu'un accord simultané sur le taux de l'imposition de la donation des actions de l'entreprise soit resté purement oral alors

que le traitement fiscal de la fin d'activité du donateur avait l'objet, avec le document du 22 décembre 1993, d'un accord écrit dûment contresigné par les deux parties. 3.

Pour ce qui concerne l'estimation des actions, le recourant invoque aussi des assurances qui lui auraient été données, cette fois sous forme écrite. On rappellera tout d'abord sur le plan des faits que la valeur des actions a fait périodiquement l'objet d'une "estimation des titres non cotés en vue de leur déclaration", par laquelle l'Administration cantonale des impôts, à l'aide d'une formule-type, communiquait à la société la valeur fiscale établie sur la base des comptes transmis par la société (en l'espèce, celle-ci bouclait ses comptes au 31 janvier). Cette formule-type invitait la société à communiquer cette valeur, déterminante pour la déclaration d'impôt des porteurs domiciliés dans le canton, aux actionnaires de l'établissement. La valeur était arrêtée au 1er janvier en fonction de la valeur de rendement (d'après le résultat des deux exercices précédents) affectée d'un coefficient 2, et de la valeur intrinsèque selon le dernier bilan. Pour la société litigieuse, on relève au dossier une valeur de l'action au 1er janvier de 220 fr. pour 1989, 170 fr. pour 1990, 240 fr. pour 1992, 230 fr. pour 1993, 270 fr. pour 1994 et 400 fr. pour 1996. Quant à la date de la donation, bien qu'elle ne résulte apparemment d'aucune pièce au dossier, il s'agit du 15 février 1994. Le recourant prétend que quelles que soient les dispositions légales, en particulier l'art. 21 LMSD selon lequel les biens donnés sont estimés à leur valeur vénale au moment où la libéralité devient effective, les lettres de l'Administration cantonale des impôts des 8 et 16 mai 1990 lui permettaient de compter que la donation serait imposée sur la base d'un prix de 170 fr. par action. Le recourant ne prétend pas que la valeur déterminante devrait être de 220 fr. par action, apparemment parce que la lettre du 16 novembre 1989 expliquait clairement que cette valeur serait déterminante "au cas où l'opération devait se réaliser dans le courant de cette année". Il prétend en revanche qu'il faudrait retenir la valeur de 170 fr. par action, qui avait fait l'objet de la formule-type habituelle le 8 mai 1990, en raison d'une lettre de l'Administration cantonale des impôts du 16 mai 1990 confirmant que l'impôt serait prélevé sur l'estimation fiscale au 1er janvier 1990 de 170 francs. Cependant, le recourant se garde de préciser que cette lettre fait suite à une correspondance du mandataire du donateur du 18 avril 1990 qui se référait aux précédentes correspondances relatives à la donation envisagée et précisait que le donateur "est sur le point de procéder à cette opération". Cette précision montre bien que l'indication donnée par l'Administration cantonale des impôts ne pouvait se rapporter qu'à une donation imminente. De toute manière, il est douteux que même sans cette précision, les courriers échangés aient pu avoir pour effet d'écartier l'application de la loi dont il résulte clairement que l'estimation des biens donnés, déterminante pour l'impôt, se fonde sur la valeur vénale au moment où la libéralité devient effective, comme le prévoit l'art. 21 lit. b LMSD. 4.

Le tribunal relève encore que tant que pour ce qui concerne le taux de l'impôt que la valeur des actions données, l'une des conditions qui permettrait au recourant d'invoquer le principe de la bonne foi fait défaut. En effet, la protection de la bonne foi requiert que l'intéressé se soit fondé sur une promesse afin d'adopter un comportement qui, si l'autorité manque à sa parole, est préjudiciable à ses intérêts (Grisel, p. 393, et les réf. citées). Cela n'est pas établi en l'espèce. On observe tout d'abord que les promesses invoquées par le recourant ne lui étaient pas destinées puisqu'elles ont été recueillies par le mandataire du donateur si bien qu'on pourrait à la rigueur douter que le recourant puisse invoquer des assurances qui ne lui étaient pas destinées. Quoi qu'il en soit, les explications fournies en audience au sujet de la situation familiale ont montré que seul le recourant entrait en considération comme destinataire des actions. En outre, la donation, déjà envisagée en 1989 pour un prix de 170 fr. par action,

était "sur le point" de se réaliser en avril 1990 (où la valeur de l'action était à 220 fr.) de sorte qu'il n'est pas établi que le recourant aurait renoncé à son intention pour le seul motif que l'estimation déterminante était fixée à 270 fr. Certes, on pourrait aussi déduire de la longue gestation de l'opération la conclusion que l'intention de donner n'était pas très ferme et que le donateur aurait peut-être pu abandonner son projet. Mais il ne s'agit pas là d'une certitude si bien que le lien nécessaire entre la promesse invoquée et le comportement du donateur n'est pas établi. 5. Pour le surplus, le recourant conteste l'estimation à 270 francs et requiert qu'une expertise soit ordonnée. On ne voit cependant pas pourquoi l'estimation effectuée sur la base des exercices 1992/93 et 1993/94 (ce dernier bouclé au 31 janvier 1994) ne serait pas une base d'estimation fiable pour la donation effectuée le 15 février 1994. Au reste, l'instruction en audience a permis au tribunal, avec l'aide de son assesseurs expert comptable et expert fiscal, d'examiner avec les parties les éléments du dossier dont ressort l'estimation effectuée, sans que cela puisse faire apparaître d'anomalie (le recourant n'en invoque aucune dans ses écritures) justifiant qu'une expertise de la valeur vénale au sens de l'art. 21 LMSD soit ordonnée. 6. Vu ce qui précède, le recours sera rejeté aux frais du recourant, qui n'a pas droit à des dépens.

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