

VD_OMNI FI.1999.0008 vom 16. August 1999

VD Tribunal cantonal, 1999-08-16, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1999.0008

FR: VD_OMNI FI.1999.0008 du 16 août 1999

IT: VD_OMNI FI.1999.0008 del 16 agosto 1999

Regeste

c/ACI | La LMSD instaure un régime spécifique de péremption du droit de taxer et ne renvoie pas à la LI sur ce point; dès lors, faute d'avoir été interrompue, la créance fiscale se prescrit cinq ans après la notification par l'autorité du bordereau de taxation.

Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 16.08.1999 FI.1999.0008

c/ACI | La LMSD instaure un régime spécifique de péremption du droit de taxer et ne renvoie pas à la LI sur ce point; dès lors, faute d'avoir été interrompue, la créance fiscale se prescrit cinq ans après la notification par l'autorité du bordereau de taxation.

CANTON DE VAUD TRIBUNAL ADMINISTRATIF Arrêt du 16 août 1999 sur le recours interjeté par l' ASSOCIATION X. _____ , représentée par l'avocat Jean-Luc Colombini, 1003 Lausanne contre la décision sur réclamation du 17 décembre 1998 rendue par l' Administration cantonale des impôts (refus d'exonération de l'impôt sur les successions). *
* * * * * Composition de la section: M. Etienne Poltier, président; M. André Donzé et M. Dino Venezia, assesseurs. Greffier: M. Patrick Gigante. Vu les faits suivants: A. L'association dénommée X. _____ a été constituée à Neuchâtel le 17 mars 1959. A cette époque le pasteur, qui depuis 1949 exerçait son ministère à _____, s'était vu renvoyer avec effet immédiat, par décision du Conseil d'Etat du 10 octobre 1958, ce en raison d'une divergence profonde entre ses propres convictions, fondées sur une relecture de l'Ecriture sainte, et celles du conseil synodal de l'Eglise Nationale vaudoise. Par arrêt du 25 février 1959, le Tribunal fédéral, sur recours de droit public, a cependant annulé cette décision entachée, selon lui, d'arbitraire. Depuis lors, le pasteur Y. _____ est toujours membre du corps pastoral, mais n'est rattaché à aucune paroisse. Les revenus qu'il a cependant tirés du X. _____ seraient deux à trois fois inférieurs à ce qu'il aurait pu gagner en qualité de ministre d'une paroisse; ils lui ont cependant permis de faire face à ses obligations familiales, le pasteur Y. _____ étant marié et père de deux enfants, tout en oeuvrant de façon bénévole. Le siège du X. _____ est à Lausanne; à fin 1989, l'association revendiquait 300 membres. B. A. _____ est décédée le 9 mars 1988; par acte notarié Horisberger du 17 décembre 1987, elle avait, d'une part, institué le X. _____ cohéritier pour un tiers de sa fortune, d'autre part, légué à l'association Z. _____, qui devait être constituée à Lausanne, l'immeuble qu'elle possédait à _____. Le X. _____ est finalement devenu propriétaire de cet immeuble et son conseil d'alors, l'avocat Jacques Giroud, à Yverdon-les-Bains, a requis de l'Administration cantonale des impôts (ci-après: ACI) que sa cliente soit exonérée de l'impôt sur les successions. Par décision du 29 novembre 1989, l'ACI a refusé l'exonération requise et, par décision du 27 mars 1990, la Commission d'impôt et recette du district de Vevey a soumis à l'impôt sur les successions la part du X. _____ dans la succession de A. _____

A._____. Par la plume de l'avocat Giroud, le X._____ a interjeté une réclamation contre la décision de taxation; celle-ci a été transmise par la défunte Commission cantonale de recours en matière d'impôt à l'ACI. Par décision du 17 décembre 1998, cette dernière a cependant rejeté dite réclamation. C. Le X._____ s'est pourvu en temps utile contre dite décision auprès du Tribunal administratif, par la plume de l'avocat Jean-Luc Colombini, en concluant à son annulation. A l'invitation du juge instructeur, les parties se sont exprimées au sujet de la prescription éventuelle des prétentions du fisc. Jacques Bovet, exécuteur testamentaire de feu A._____, a confirmé que tant la décision de taxation que le bordereau d'impôt, dont il a joint une copie à ses lignes, lui avaient été notifiés le 27 mars 1990. Considérant en droit: 1. La recourante soutient que la prescription est, dans le cas d'espèce, atteinte. Cette question doit naturellement être examinée avant le fond. a) Sous le chapitre VIII, "Prescription" , la LMSD, comme la plupart des lois fiscales, distingue la prescription du droit de taxer, d'une part, de celle de la créance, d'autre part. aa) Le droit de l'autorité fiscale d'introduire une procédure en taxation est en effet soumis à la règle de l'art. 77 al. 1 LMSD à teneur duquel: "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." Cette disposition est construite sur un modèle similaire à celui de l'art. 98 de l'arrêté du 9 décembre 1940 concernant la perception d'un impôt fédéral direct (ci-après: AIFD) - ce texte législatif, qui s'intitulait alors arrêté concernant la perception d'un impôt pour la défense nationale (AIN), était en vigueur à l'époque de l'adoption de la LMSD - qui prévoit que "le droit de commencer la taxation s'éteint trois ans après la clôture de la période de taxation" . La loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (ci-après: LI) ne contenait en revanche pas, avant l'entrée en vigueur de l'art. 98a, issu de la nouvelle du 18 juin 1984, de règle sur la prescription du droit de taxer; le législateur, lors de l'adoption de la LMSD, ne pouvait donc guère s'inspirer de la solution de l'art. 98a LI. Pris dans son sens littéral, l'art. 77 LMSD se borne à définir la période durant laquelle l'autorité fiscale peut commencer la taxation d'un contribuable sujet de l'impôt. Il s'agit en réalité d'un délai de péremption dont le dies a quo est le 31 décembre de l'année civile durant laquelle, s'agissant de l'impôt sur une succession, celle-ci est ouverte (v. arrêt FI 90/009 du 1er juillet 1993, confirmé par ATF du 7 juillet 1995). Une procédure de taxation est alors valablement introduite par le premier acte de l'autorité déployant ses effets sur le plan externe et portant sur la taxation du contribuable (v. RDAF 1989, 352), par exemple la remise de la déclaration d'impôt (ATF 112 Ib 88; v. Jean-Marc Rivier, Droit fiscal suisse, l'imposition du revenu et de la fortune, 1ère édition, Neuchâtel 1980, p. 357, références citées); si ce dernier acte est intervenu avant l'échéance du délai imparti par le texte légal, le droit de procéder à la taxation n'est plus limité (ibid.; v. en outre arrêt FI 93/036, confirmé par ATF du 17 juillet 1995; tous ces précédents concernent, il est vrai, l'impôt fédéral direct mais ils sont transposables ici), la LMSD n'instituant pas une prescription absolue du droit de taxer. bb) Pour que la procédure puisse atteindre son objectif, il est par surcroît nécessaire que la prescription de la créance fiscale, qui court également durant la procédure de taxation, c'est à dire le droit de l'autorité de percevoir l'impôt, ait été interrompue; or, on rappelle que celle-ci se prescrit conformément à l'art. 78 LMSD, disposition qui précise: "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." Cette disposition est également inspirée de l'AIFD, soit l'art. 128 qui instaure un délai de prescription de cinq ans pour les créances

fiscales et prend comme point de départ de cette prescription l'échéance de la créance - il s'agit de l'échéance générale de l'impôt annuel fixée par le Département fédéral des finances conformément à l'art. 114 al. 1 AIFD -; elle est en outre calquée sur l'ancien art. 118 LI, tel qu'en vigueur lors de l'adoption de la LMSD, à teneur duquel les créances d'impôt se prescrivaient par cinq ans, disposition qui elle-même reprenait le texte de l'art. 128 AIFD, y compris le dies a quo, tout en instituant un délai de prescription absolue de dix ans dès la fin de la période fiscale et en réservant l'application des art. 134 à 137 CO. La LMSD fixe, pour sa part, à l'image de l'art. 130 al. 1 CO du reste (v. sur ce point Pierre Engel; Traité des obligations en droit suisse, 2ème édition, Berne 1997, p. 803, références citées), comme dies a quo l'exigibilité de la créance d'impôt; or, celle-ci est définie par l'art. 58 al. 1 LMSD : l'impôt doit être acquitté dans les trente jours dès la notification du bordereau provisoire ou définitif (v. BGC printemps 1963, p. 1061). Le trente-et-unième jour suivant cette notification est alors considéré comme point de départ de la prescription de la créance d'impôt. Dans un arrêt antérieur (FI 89/054 du 29 janvier 1996), le Tribunal administratif avait, certes, estimé que l'exigibilité de la créance d'impôt supposait que le bordereau soit devenu définitif; il s'était ainsi référé à l'art. 63 LMSD, disposition qui consacre la force exécutoire notamment des bordereaux d'impôt, des prononcés sur réclamations ou sur recours et des prononcés d'amende. Cette jurisprudence, au demeurant isolée, ne peut toutefois être maintenue dans la mesure où, comme l'autorité intimée dans la présente espèce, elle assimile à tort, sans l'étayer du reste, l'exigibilité d'un bordereau d'impôt - à laquelle du reste l'art. 78 al. 1 LMSD se réfère expressis verbis - à la force exécutoire de celui-ci, notions pourtant fort différentes. L'exigibilité telle que fixée par l'art. 58 al. 1 LMSD correspond en effet à la date à compter de laquelle courent les intérêts et ce, indépendamment du caractère exécutoire ou non du bordereau d'impôt; elle répond ainsi à la définition de l'art. 75 CO. Il est vrai qu'à teneur de l'art. 51 al. 1 LMSD, disposition entrée en vigueur le 1er juillet 1991, donc postérieurement à la notification du bordereau dans le cas d'espèce, l'impôt est dû, en cas de réclamation, sur les éléments admis par le contribuable; a contrario, il n'est pas dû sur les éléments contestés avant qu'une décision définitive soit entrée en force. On ne saurait toutefois conclure de l'effet suspensif dont une réclamation et un recours sont assortis que l'exigibilité de la créance d'impôt, voire la prescription de celle-ci, seraient en quelque sorte suspendues durant la procédure. Outre le fait que la LMSD, qui, à l'image de l'art. 134 al. 1 CO, doit énumérer limitativement les cas de suspension de la prescription (v. Engel, op. cit., p. 810), ne le prévoit pas, l'effet suspensif n'est attaché qu'à la force exécutoire d'un bordereau ou d'une décision; il a pour seul effet de rendre inefficace la décision contestée jusqu'à droit connu (v. Pierre Moor, Droit administratif II, Berne 1991, no 5.7.3.3., p. 442). L'effet suspensif n'a en revanche aucune conséquence sur l'exigibilité de la créance; ainsi, le cours des intérêts n'est pas suspendu pendant la durée de la procédure de réclamation et de recours. On doit dès lors en conclure que l'octroi de l'effet suspensif est neutre du point de vue de la prescription de la créance d'impôt. La prescription de la créance fiscale est toutefois susceptible d'être interrompue par tous les actes émanant d'office des autorités fiscales portés à la connaissance du contribuable et tendant à la constatation ou à la perception de la créance fiscale (RDAF 1989, 348, déjà cité). Cependant, selon la jurisprudence, la prescription de la créance fiscale, qui court pendant la durée de la procédure de taxation, est également interrompue par tout acte officiel tendant à la détermination de la prétention fiscale en question. La jurisprudence a notamment admis que tel était le cas des décisions de taxation et des décisions rendues sur réclamation (Archives 43, 130; v. également Markus Binder,

Die Verjährung im schweizerischen Steuerrechts, p. 261 et références citées; notification du formulaire d'impôt, RDAF 1989; demande de documents pour la taxation, RDAF 1975, 242; notification d'une taxation provisoire ou définitive, RDAF 1950, 25; notification d'une décision sur réclamation, TA, arrêt FI 97/013 du 9 septembre 1997, confirmé par ATF du 24 novembre 1998); les mesures d'instruction ordonnées dans le cadre d'une procédure de taxation, de réclamation ou de recours, pour autant qu'elles soient connues du contribuable, constituent également des actes interruptifs de la prescription (FI 97/013 précité; cf. également Archives 59, 257; 56, 561; v. aussi Binder, op. cit. p. 251); tel est également le cas du dépôt de la réponse de l'autorité intimée, dans le cadre d'une procédure de recours (mêmes arrêts). L'interruption de la prescription a par ailleurs pour effet de faire courir un nouveau délai, de même durée. En revanche, les procédures devant l'autorité cantonale de recours ou le Tribunal fédéral ne suspendent pas le cours du délai de prescription de la créance d'impôt (ATF précité, non publié, du 24 novembre 1998); cet arrêt précise d'ailleurs que l'absence dans l'AIFD 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. Le moyen de l'ACI, qui tend à soutenir le contraire s'agissant de la LMSD, n'est ainsi pas fondé. Dans le souci d'être complet, on relèvera encore que, si les art. 50 et ss LMSD renvoient aux règles de la LI s'agissant de la procédure de réclamation et de recours, il n'en est rien en ce qui concerne la prescription du droit de taxer ou de la créance (v., par exemple, l'art. 50 al. 3 LMSD qui ne renvoie pas à l'art. 98a LI mais aux articles 100 à 103 LI exclusivement). cc) La LMSD instaure par conséquent un régime spécifique de péremption du droit de taxer et de prescription de la créance d'impôt; contrairement à l'opinion de l'autorité intimée, il n'y a, dans cette loi, aucune lacune que le juge serait amené à combler en application de l'art. 4 CC. Par comparaison, on relève, certes, que la loi du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (ci-après: LHID) prévoit, à son article 47, la prescription par cinq ans à compter de la fin de la période fiscale du droit de taxer (alinéa 1er); la prescription absolue de ce droit est en outre atteinte dans tous les cas quinze ans après la fin de dite période. La créance d'impôt se prescrit pour sa part par cinq ans à compter, non pas de l'exigibilité mais de l'entrée en force de la taxation; cette prescription est par ailleurs acquise dans tous les cas dix ans après la fin de l'année au cours de laquelle la taxation est entrée en force (alinéa 2). Or, la LHID, dont le champ d'application, défini à l'art. 2 al. 1, est limité aux impôts directs que les cantons peuvent percevoir, conformément à l'art. 42 quinquies Cst. féd., parallèlement à la Confédération, n'a de toute façon pas vocation à s'appliquer aux autres impôts et taxes que les cantons peuvent prélever en vertu d'une compétence exclusive, en particulier les droits de mutation, l'impôt sur les successions et donations (cf. Markus Reich, in Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden, Zweifel/Athanas, Hsgb., Basel/Frankfurt a.M. 1997 ad art. 2 Nr. 2, p. 37). b) Ainsi, dans le cas d'espèce, le tribunal fait deux constatations. aa) A._____ est décédée le 9 mars 1988, date à laquelle sa succession a été ouverte; l'autorité intimée pouvait donc introduire une procédure en taxation jusqu'au 31 décembre 1998, ce qu'elle a fait puisque la commission d'impôt a notifié le 27 mars 1990 à l'exécuteur testamentaire le bordereau d'impôt relatif aux droits de successions dus par les héritiers de A._____ et parmi eux la recourante. bb) Le bordereau d'impôt était exigible à compter du 30 avril 1990 en tout cas; au 30 avril 1995, la créance d'impôt était donc prescrite à moins que, dans l'intervalle, l'autorité fiscale ait valablement interrompu la prescription. Or, à teneur du dossier produit par l'autorité intimée, on relève que le dernier acte officiel

remonte au 4 mai 1990, date à laquelle le Département des finances, déférant à la requête de la recourante, lui a accordé l'effet suspensif. A supposer que cet acte soit à lui seul susceptible d'interrompre la prescription de la créance, ce qui n'est pas évident, force serait de constater que, dans le meilleur des cas pour l'autorité intimée, celle-ci est acquise depuis le 4 mai 1995. Dans ces conditions, l'autorité intimée, qui a attendu le 17 décembre 1998 pour statuer, ne pouvait constater à ce moment-là autre chose que la prescription de la créance fiscale; il s'avère donc inutile d'examiner si c'est à bon droit que l'exonération a été refusée à la recourante. 2.

Les considérants qui précèdent conduisent ainsi le tribunal à admettre le recours et à réformer la décision attaquée; cette dernière sera donc modifiée en ce sens que la créance contre l'association recourante est prescrite. Le présent arrêt sera rendu sans frais et, au surplus, la recourante, qui a obtenu gain de cause et a plaidé avec l'assistance d'un avocat, a droit à des dépens qui lui seront alloués (art. 55 LJPA). Par ces motifs le Tribunal administratif arrête: I. Le recours est admis.

II. La décision sur réclamation du 17 décembre 1998 rendue par l'Administration cantonale des impôts est réformée en ce sens que la créance contre l'association recourante est prescrite. III. Il n'est pas perçu d'émolument

judiciaire. IV. Il est alloué à l'association "X. _____" des dépens, arrêtés à 1'000 (mille) francs, mis à la charge de l'Etat de Vaud, soit pour lui le Département des finances. Lausanne, le 16 août 1999 Le

président:

Le greffier: Le présent

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