

VD_OMNI FI.2003.0088 vom 16. Juli 2004

VD Tribunal cantonal, 2004-07-16, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2003.0088

FR: VD_OMNI FI.2003.0088 du 16 juillet 2004

IT: VD_OMNI FI.2003.0088 del 16 luglio 2004

Regeste

X. _____ c/ ACI | La section (un juge et deux assesseurs) saisie de la cause selon l'art. 16 al. 2 de la loi (LJPA) considère à l'unanimité que selon le texte de l'art. 78 LMSD qui renvoie aux art. 134-137 CO et n'a pas été modifié (contrairement aux règles de l'impôt cantonal direct), la prescription de la créance fiscale (impôt sur la donation) est acquise faute d'avoir été interrompue par des poursuites. Cependant, l'opinion majoritaire des juges de la chambre prévaut en vertu de l'art. 21 du règlement organique du TA. La section saisie de la cause ne peut donc exprimer qu'une opinion dissidente (art. 134 Cst VD) et doit juger que la prescription a été interrompue par tout acte tendant à recouvrer l'impôt (système de l'impôt fédéral direct).

Erwägungen

E. 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

E. 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

E. 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 (FAO 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) Dans le dossier FI 1998/0098 dont est tiré l'essentiel du présent considérant, l'Administration cantonale des impôts invoquait 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 ceux, préparatoires, tendant 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, indépendamment de la date de la taxation, 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: le cercle des 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, entre la décision de taxation du 18 janvier 1996 (ou depuis celle, modificatrice, du 12 février 1997) et la décision sur réclamation du 13 août 2003, 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 4 juin 1996 puis le 8 avril 1997 (pour autant que ce paiement soit établi, ce que le présent arrêt n'a pas à trancher pour les motifs qui suivent). 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 (comme cela a été le cas dans l'arrêt FI 1998/0098 du 22 mars 2004, qui fait toutefois actuellement l'objet d'un recours de droit public) que la prescription n'est pas acquise puisque entre la décision de taxation de 1996/1997 et la décision sur réclamation du 13 août 2003, l'Administration cantonale des impôts a adressé au recourant, sous la forme d'une lettre du 14 septembre 2000, un acte censé tendre au recouvrement de la créance, au sens de la jurisprudence précitée. Il ne s'est donc pas écoulé plus de cinq ans entre ces actes, si bien que la créance fiscale n'est pas prescrite.

2. Cela étant, il y a lieu d'examiner le fonds du litige. Le recourant demande que la valeur capitalisée de la rente servie à son père (il la sert encore actuellement, a-t-il précisé en audience) soit déduite du montant imposable de la donation. L'art. 27 LMSD prévoit ce qui suit: "Lorsque les biens dévolus par donation ou succession sont grevés d'une charge (usufruit, rente, droit d'habitation, etc.), l'estimation en est faite sans déduction de la valeur de cette charge, sauf si la constitution de celle-ci a donné lieu, directement ou indirectement, à perception d'un droit de mutation ou d'un impôt sur les successions ou sur les donations." En l'espèce, la donation reçue par le recourant est bien grevée d'une charge puisqu'il est tenu de servir une rente au donateur. Comme il n'est pas contesté que la constitution de cette rente n'a pas donné lieu à un prélèvement fondé sur la LMSD, on ne voit pas qu'on puisse s'écarter du texte légal qui prévoit que la charge n'est pas déductible. On ne voit d'ailleurs guère ce que le recourant, dans son recours du 8 septembre 2003, entend tirer du fait que les charges de l'art. 27 sont des charges liées au bien transmis. Pour le surplus, le recourant, après que l'autorité intimée avait observé que cela entraînerait une charge fiscale supérieure, n'a pas maintenu le moyen consistant à invoquer l'existence d'une donation mixte (sur les derniers développements de la jurisprudence à cet égard voir FI 2003/0011 et FI 2002/0022 du 29 avril 2004). Enfin, le recourant ne prétend plus - à juste titre - qu'il y aurait lieu de s'écarter de l'estimation fiscale déterminante pour le calcul de l'impôt.

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