

VD_OMNI FI.2005.0001 vom 28. Dezember 2005

VD Tribunal cantonal, 2005-12-28, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2005.0001

FR: VD_OMNI FI.2005.0001 du 28 décembre 2005

IT: VD_OMNI FI.2005.0001 del 28 dicembre 2005

Regeste

X/ Administration cantonale des impôts | Il n'est pas démontré que la contribuable ait pris, sur la base d'un renseignement erroné au sujet de l'assiette de l'impôt sur les gains immobiliers, des dispositions irréversibles; cinq ans séparent le renseignement erroné de la vente ayant généré l'impôt et, entre-temps, l'autorité de taxation a fait savoir à la contribuable qu'elle n'entendait pas s'en tenir à sa promesse. Le lien de causalité entre le renseignement inexact et l'acte de disposition est donc interrompu, de sorte que l'hoirie de la contribuable ne peut invoquer le principe de la bonne foi.

Erwägungen

E. 1

La parcelle n° 2*****, obtenue par X._____ lors du partage du 12 juillet 1991, doit être considéré comme ayant été acquis pour partie par partage, pour partie par succession. Le partage, selon la jurisprudence citée par l'administration, est assimilé à un échange ; en d'autres termes, une telle situation fait appel à l'application des art. 45 (pour la partie acquise par succession) et 46 aLI (pour la partie acquise par partage). L'hoirie recourante ne revient pas sur le calcul résultant de la décision de taxation du 28 octobre 1997. Elle fait cependant valoir un motif susceptible d'entraîner la réduction de l'assiette de l'impôt qui lui est réclamé ensuite de la vente par X._____ des parcelles nos 10***** et 2***** du cadastre communal de 1***** et invoque à cet effet la protection de la bonne foi à l'encontre de la décision querellée. a) On rappelle tout d'abord que « Chacun est tenu d'exercer ses droits et d'exécuter ses obligations selon les règles de la bonne foi" (article 2 al. 1 CC). Ce principe est aussi applicable à l'administration, étant précisé qu'en droit public il a été déduit de l'article

E. 4

Cst. La jurisprudence en a déduit que, lorsque certaines conditions sont remplies, l'administration peut être tenue de se conformer aux renseignements inexacts qu'elle a fournis ou, à plus forte raison, aux assurances erronées qu'elle a données à l'administré; à défaut, elle doit réparer d'une autre manière le préjudice subi par ce dernier, qui se serait fié à ses indications. La première condition exige que l'autorité qui a donné les renseignements litigieux était compétente pour le faire ou, à tout le moins, était apparemment compétente à cet effet. Le renseignement en question doit être inexact et avoir été fourni sans réserve et clairement, cela dans une situation concrète (et non abstraite ou théorique; le caractère inexact ne doit pas être lié, faut-il le préciser, à un changement de normes intervenu entre-temps). D'autres conditions ont par ailleurs trait à l'administré lui-même. Ni celui-ci, ni son représentant ne doivent avoir été en mesure de reconnaître l'erreur. En outre, l'administré a pris sur la base de l'information inexacte des dispositions irréversibles (sur ces différentes conditions, voir André Grisel, Traité de droit administratif, Neuchâtel 1984, 390

ss; Pierre Moor, *Droit administratif I*, 2^{ème} édition Berne 1994, 430 ss et les nombreuses références citées par ses auteurs; v. encore Katharina Sameli, *Treu und Glauben im öffentlichen Recht*, in *RDS 1977 II 289 ss* ; cf. en outre en droit fiscal, Ernst Blumenstein/Peter Locher, *System des schweizerischen Steuerrecht*, 6. Auflage, Zürich 2002, p. 28, références citées). b) Ce principe est également applicable en droit fiscal ; il signifie que le contribuable comme aussi l'autorité doivent opuvior réciproquement table sur ce que l'on peut attendre d'un partenaire correct dans les relations d'affaires (cf. Walter Ryser/Bernard Rolli, *Précis de droit fiscal suisse*, 4^{ème} éd. Berne 2002, p. 67). Il est vrai cependant que le Tribunal fédéral affirme parfois, dans sa jurisprudence, qu'en droit fiscal, le principe "ne saurait avoir qu'une portée limitée" (ATF 118 Ib 312;101 Ia 92), ce domaine du droit étant en effet marqué par une application rigoureuse du principe de la légalité; on pourrait aussi songer au principe de l'égalité de traitement, à laquelle contreviendrait une dérogation à la loi au profit d'un contribuable, en application du principe de la bonne foi (Grisel, *op. cit.*, p. 395, paraît se rallier à cette jurisprudence, mais souligne que, en règle générale, le fisc est lié par ses promesses; pour un exemple où le TF conclut à l'application du principe de la bonne foi malgré ces considérations d'égalité de traitement : Archives 60, 58). L'on doit même aller plus loin et se demander s'il se justifie de faire une exception pour le domaine du droit fiscal, dans la mesure où le principe de la bonne foi, s'il permet dans certains cas de s'écarter de la solution résultant d'une application de la loi, ne pourra précisément entrer en jeu qu'à titre exceptionnel, eu égard à des considérations de justice et d'équité, elles aussi de rang constitutionnel (sur ce caractère exceptionnel de l'application du principe de la bonne foi, voir Moor, *op. cit.*, 429; voir également Jacques-André Reymond, *La bonne foi de l'administration en droit fiscal*, in *Mélanges offerts à la Société suisse des juristes pour son Congrès 1991 à Genève*, p. 367 ss). Au demeurant, il arrive parfois que la dérogation, envisagée sur la base du principe précité, se heurte à un intérêt public supérieur; dans cette hypothèse ce dernier l'emportera et l'administré devra se contenter d'une indemnisation (ATF 101 Ia 328; voir aussi Grisel, *op. cit.*, 397); cependant, l'intérêt public à appliquer la loi ou à percevoir des impôts plus élevés ne saurait être suffisant à cet égard (dans ce sens, Danielle Yersin, *L'égalité de traitement en droit fiscal*, in *RDS 1992 II 238*). c) Entre autres conditions, il importe, pour que le contribuable puisse utilement invoquer le respect du principe de la bonne foi de l'administration, qu'il ait pris, sur la foi d'un renseignement inexat qui lui a été donné par une autorité censée compétente, des dispositions irréversibles, qu'il ne pourrait modifier sans dommages (v. Moor, *op. cit.*, pp. 431-432 ; Ryser/Rolli, p. 67). Cependant, il ne doit pas laisser passer un laps de temps déraisonnable entre le moment où il a reçu l'assurance erronée et celui où il invoque la mauvaise foi de l'administration (Moor, *ibid.*, références jurisprudentielles citées). On cite sur ce point un extrait de l'arrêt FI 1995.0128, déjà cité : « (...) aaa) La jurisprudence relative à cette condition posée à l'application du principe de la protection de la bonne foi est extrêmement rare. Grisel (*op. cit.*, p. 393) considère que doit être protégé le contribuable qui, dans la certitude de bénéficier d'une réduction d'impôt, entreprend des opérations auxquelles il eût renoncé sans cette perspective (l'auteur cite notamment l'arrêt paru à la ZBI 1966, 416, lequel pose ce principe, mais sans véritablement l'appliquer au cas d'espèce, qui pouvait être résolu sans cela). De même, Béatrice Weber-Dürler (*Falsche Auskünfte von Behörden*, in *ZBI 1991*, 1 ss, spéc.) évoque quelques rares précédents rendus en droit fiscal; en particulier, un arrêt lucernois soulève la question du prix de vente d'un immeuble qui aurait été fixé en fonction des assurances données par l'autorité fiscale; à vrai dire, après examen de l'état de fait, les juges lucernois ont constaté qu'il n'y avait pas de lien de causalité entre les indications

données par l'autorité et le prix fixé dans l'acte, ce qui leur a permis de laisser la question ouverte (v. encore Weber-Dürler, op. cit., p. 15, note 104; de manière plus générale, pour une casuistique relative à cette condition d'application du principe, v. Moor, op. cit., p. 432, ainsi que Imboden/Rhinow/Krähenmann, Schweizerische Verwaltungsrechtsprechung, Bâle, I et II et Ergänzungs-band 1990, no 75, spéc. B III c et les références citées par ces auteurs; au demeurant, la jurisprudence fiscale relative à l'application du principe de la bonne foi n'est pas rare, mais elle ne porte que rarement de manière spécifique sur la condition ici litigieuse : v. Archives 65, 69; 63, 250, spéc. 255; 60, 58, cons. 5b; 56, 670 cons. 6b; ATF 101 Ia 92, cons. 3c; v. également arrêt de la Commission cantonale de recours en matière d'impôts du 28 juin 1991, R.Sch. et S. SA, rendu en matière de droit de mutation; les arrêts parus aux Archives 60 et aux ATF 101 Ia admettent implicitement pour le premier et expressément pour le second que la condition ici litigieuse se trouvait remplie). Danielle Yersin (op. cit., p. 237), qui constate elle aussi le relatif silence de la jurisprudence fiscale sur cette question, soutient que s'agissant de la vente d'un immeuble, le contribuable pourra difficilement faire valoir qu'un renseignement erroné sur le montant de l'impôt frappant son gain l'a conduit à aliéner son bien à un prix trop bas, car un immeuble est en règle générale vendu au meilleur prix. Sur ce terrain, on citera également un arrêt du Tribunal administratif de Zurich (StE 1984 A 21.14 no 1). Dans cette affaire, l'administration avait été interpellée sur l'existence ou non de dettes d'impôt en relation avec un précédent transfert immobilier et elle avait fourni peu après une réponse négative, alors même qu'elle avait déjà connaissance des éléments nécessaires pour l'ouverture d'une procédure de soustraction fiscale, effectivement ouverte quelques semaines plus tard; l'acquéreur de l'immeuble a pu contester avec succès la décision relative à l'inscription d'une hypothèque légale destinée à garantir la dette découlant de la soustraction d'impôt en se prévalant des renseignements donnés, qui l'avaient induit en erreur du fait de leur caractère incomplet, au titre du principe de la protection de la bonne foi. (...) » d) S'agissant du fardeau de la preuve, on retient dans la règle qu'il appartient à l'autorité de taxation d'établir les faits qui fondent la créance d'impôt ou qui l'augmentent (v. ATF 105 Ib 382) ; le contribuable, pour sa part, doit alléguer et prouver les faits qui suppriment ou réduisent cette créance (v. ATF 121 II 257, consid. 4c/aa; 92 I 253 consid. 2; v. en outre, Blumenstein/Locher , p. 416). Ce principe général est issu de l'art. 8 CC, selon lequel chaque partie doit alléguer et prouver les faits dont elle entend déduire son droit, disposition applicable par analogie en matière fiscale (v. Xavier Oberson, in : Les procédures en droit fiscal, OREF, 1997, pp. 136-137). Il est vrai que les tribunaux, par le passé, n'ont pas exigé une preuve stricte du lien de causalité entre le renseignement et les dispositions prises, ceux-ci se contentant d'une certaine plausibilité (v. à cet égard Weber-Dürler, p. 16; v. également les arrêts cités au regard des notes 111 et 112, dans lesquels ce point a été tenu pour non établi, ce dans des affaires fiscales). Au surplus, le renseignement invoqué ne doit pas constituer nécessairement la seule cause de la disposition prise, mais doit seulement avoir contribué à la décision de l'administré. 2. L'hoirie recourante fait, dans le cas d'espèce, valoir la protection de la bonne foi sous deux aspects que l'on examinera successivement. a) L'hoirie recourante reprend à son compte l'argumentation consistant à soutenir que, sans les assurances du fisc, le partage du 12 juillet 1991 entre les héritiers de A.Y._____ ne serait pas intervenu, dans la mesure où l'un d'eux aurait vraisemblablement demandé l'attribution du domaine en application de l'article 620 CC. L'hoirie recourante explique sur ce point qu'une solution était recherchée depuis 1984 pour éviter la dissolution du domaine familial, sans que A.X._____ ne recoure à l'art. 620

CC. On retire de ses explications que la reconstitution ultérieure du domaine a été rendue possible par les achats successifs, par A.X. _____ et Z. _____, des parcelles dévolues aux hoirs de A.Y. _____. Elle fait dès lors valoir que le prix de vente de toutes les parcelles aurait déjà été fixé lors du partage, sur la foi des assurances que lui auraient oralement données les représentants de l'ACI. aa) Alors qu'il disposait d'un dossier autrement plus fourni contenant, notamment, les notes prises par les représentants de l'ACI au cours d'entretiens successifs avec ceux de l'hoirie de A.Y. _____, le Tribunal administratif, dans l'arrêt FI 1995.0128, avait déjà retenu que l'existence d'assurances antérieures à l'acte de cession en lieu de partage du 12 juillet 1991 n'était pas établie, à plus forte raison non plus le lien de causalité entre ces assurances et le partage en question. Comme on l'a vu ci-dessus, c'est en vain que le précédent magistrat instructeur a tenté d'obtenir en l'occurrence des parties - et notamment de l'hoirie recourante - la reconstitution de ce dossier. Le problème a donc trait ici à ce que l'hoirie recourante reprend les mêmes explications que B.Y. _____ dans la procédure précédente, sans toutefois apporter des éléments nouveaux susceptibles de démontrer à satisfaction de droit l'existence d'assurances antérieures à l'acte de partage. bb) L'audition des témoins n'ayant apporté aucun élément déterminant, on voit mal, dans ces conditions, comment le tribunal pourrait retenir l'existence d'assurances que l'autorité fiscale compétente aurait donnée à l'hoirie de A.Y. _____ avant le partage du 12 juillet 1991. Quoi qu'il en soit, cette question pourrait, à la limite, demeurer indécise ; il importe en effet, pour résoudre la question posée dans le cas d'espèce, de se concentrer davantage sur le comportement de feu X. _____ après le partage. b) L'hoirie recourante fait valoir dans le cas d'espèce que feu X. _____, à l'image de B.Y. _____ en quelque sorte, avait pris des dispositions irréversibles en vendant la parcelle n° 2*****, en date du 27 mai 1997, à A.X. _____ et Z. _____ à un prix fixé sur la foi du contenu du courrier que le préposé de la commission d'impôt a adressé le 3 juin 1992 aux représentants de l'hoirie de A.Y. _____. Le fardeau de la preuve du lien de causalité entre le renseignement et les dispositions prises repose exclusivement sur ses épaules. Dans l'arrêt FI 1995.0128, le Tribunal administratif a, certes, retenu qu'il n'était pas exclu que B.Y. _____, en accord avec ses co-contractants, A.X. _____ et Z. _____, ait arrêté le prix de vente en se fondant sur les indications données par le préposé dans sa lettre du 3 juin 1992 (cons. 1c/aa/cc). Il est donc arrivé à la conclusion qu'il s'agissait là d'une disposition irréversible, en admettant que le prix de vente ne puisse désormais être fixé à nouveau et qu'en outre, à défaut de réaliser un gain net de cet ordre, B.Y. _____ aurait pu, si elle n'avait pas été induite en erreur, renoncer à vendre en 1993, pour tenter d'obtenir un prix plus favorable d'un autre amateur. Le cas d'espèce diffère cependant sous plusieurs aspects de l'état de fait dont le tribunal avait eu alors à connaître. aa) On constate en premier lieu que dix-huit mois seulement séparaient le renseignement erroné recueilli par les hoirs de A.Y. _____ de la vente par B.Y. _____ à Z. _____ et A.X. _____. En l'occurrence, près de cinq ans se sont écoulés depuis la lettre du 3 juin 1992 avant que X. _____ n'aliène son bien-fonds aux susnommés ; or, dans l'intervalle, deux éléments ébranlent sérieusement le lien de causalité entre le renseignement inexact et l'acte de disposition. Tout d'abord, dans sa décision de taxation du 24 janvier 1994, la commission d'impôt a arrêté l'assiette de l'impôt sur les gains immobiliers réalisés par B.Y. _____ sur la base non pas des valeurs vénales figurant dans l'acte de cession en lieu de partage - contrairement aux assurances données précédemment -, mais bien plutôt, pour la part d'un tiers acquise par succession, sur des estimations fiscales, respectivement pour les deux-tiers résultant du partage, du

"prix bloqué" de celles-ci. Cette décision a été notifiée à A.X. _____ puisque ce dernier a agi auprès du Tribunal administratif en qualité de représentant de B.Y. _____. A cela s'ajoute le contenu de la proposition de règlement faite aux représentants des hoirs de A.Y. _____, dont A.X. _____, le 16 juin 1994, dans laquelle l'ACI a exprimé en détail son point de vue quant aux conséquences fiscales du partage et des ventes ultérieures par les héritiers. bb) L'hoirie recourante invoque le contenu de la lettre de l'ACI du 9 septembre 1998 à X. _____, certes postérieure à la vente. On voit toutefois qu'auparavant, à deux reprises, l'autorité censée compétente a clairement et sans ambiguïté fait savoir à A.X. _____ qu'elle entendait appliquer la loi et ne pas s'en tenir au renseignement erroné précédemment fourni par le préposé de la commission d'impôt. Peu importe à cet égard que ces correspondances concernent plus précisément la taxation du gain réalisé par B.Y. _____. En effet, les parties à l'acte de vente du 27 mai 1997, A.X. _____ notamment, étaient parfaitement au courant de ce qui précède ; X. _____ avait donc la possibilité - même dans l'hypothèse où l'on retenait que le prix de vente avait déjà été arrêté lors du partage du 12 juillet 1991 - de prendre de nouvelles dispositions et d'arrêter un prix en fonction, non pas du contenu de la lettre du 3 juin 1992, mais bien de l'application des textes légaux, comme cela résultait de la décision de taxation du 24 janvier 1994 et de la proposition de règlement de l'ACI du 16 juin 1994. Il est donc inexact de parler ici de dispositions irréversibles, comme le soutient l'hoirie recourante ; à tout le moins, le lien de causalité entre le renseignement inexact invoqué et le prix résultant de l'acte de vente n'est pas démontré. Les recourants perdent au surplus de vue que la vente du 27 mai 1997 est intervenue alors que la succession de A.Y. _____ avait déjà été partagée ; X. _____ pouvait dès lors prendre d'autres dispositions sans en référer à ses anciens cohéritiers. cc) Quant à la circonstance selon laquelle d'autres membres de l'hoirie de A.Y. _____, telle B.Y. _____, ont pu invoquer utilement le respect de la bonne foi de l'administration, elle n'est d'aucun secours à l'hoirie recourante. Cela revient dans les faits à invoquer l'égalité de traitement dans l'illégalité. Or, l'une des conditions, fort restrictives au demeurant, permettant à un administré d'invoquer à son profit ce principe est que l'autorité doit persister dans sa pratique illégale par la suite (v. ATF 115 Ia 83 ; 112 Ib 387 ; 108 Ia 214 ; Danielle Yersin, op. cit., pp. 241-242). En l'espèce, il n'est pas démontré que l'ACI allait imposer les gains réalisés par les autres héritiers de A.Y. _____ conformément au renseignement erroné fourni à leurs représentants ; cela d'autant moins que B.Y. _____, comme on l'a vu ci-dessus, a dû recourir au Tribunal administratif pour faire prévaloir le droit au respect de la bonne foi que lui contestait alors l'ACI. C'est donc à tort que l'hoirie recourante se prévaut de cette circonstance. 3. Les considérants qui précèdent conduisent ainsi le tribunal à rejeter le recours et à confirmer la décision attaquée. L'hoirie recourante succombant, un émolument d'arrêt sera mis à sa charge. Au surplus, il ne sera pas alloué de dépens.