

VD_OMNI FI.2016.0074 vom 28. September 2016

VD Tribunal cantonal, 2016-09-28, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2016.0074

FR: VD_OMNI FI.2016.0074 du 28 septembre 2016

IT: VD_OMNI FI.2016.0074 del 28 settembre 2016

Regeste

A. _____ B. _____, C. _____, D. _____ et E. _____/Administration cantonale des impôts | La LMSD ne contient pas de délai de prescription absolu du droit de taxer. L'ACI était par conséquent en droit de taxer les donations reçues par les recourantes en 1998 et 1999, la prescription relative du droit de taxer ayant été valablement interrompue par l'avis d'ouverture d'une procédure en rappel d'impôt. Recours rejeté.

Erwägungen

E. 1

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.

E. 2

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.

E. 3

Un nouveau délai de prescription commence à courir: a. lorsque l'autorité prend une mesure tendant à fixer ou faire valoir la créance d'impôt et en informe le contribuable ou une personne solidairement responsable avec lui; b. lorsque le contribuable ou une personne solidairement responsable avec lui reconnaît expressément la dette d'impôt; c. lorsqu'une demande en remise d'impôt est déposée; d. lorsqu'une poursuite pénale est introduite ensuite d'une soustraction consommée ou d'un délit fiscal.

E. 4

La prescription du droit de procéder à la taxation est acquise dans tous les cas quinze ans après la fin de la période fiscale." b) Selon les recourantes, qui s'appuient à cet égard sur l'arrêt FI.2008.0018 du 11 août 2009, le renvoi de l'art. 78 al. 2 LMSD à l'art. 170 LI a pour conséquence d'instaurer une prescription absolue du droit de taxer dans le champ d'application de la LMSD. L'autorité intimée le conteste, relevant que l'art. 78 al. 2 LMSD contient un renvoi aux seuls alinéas 2 et 3 de l'art. 170 LI. Or, de son point de vue, le délai de prescription absolue se déduit exclusivement de l'alinéa 4 de l'art. 170 LI, auquel l'art. 78 al. 2 LMSD ne renvoie pas. Le Tribunal cantonal a certes relevé, dans l'arrêt FI.2008.0018 précité, que la modification de l'art. 78 al. 2 LMSD, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2005, avait eu pour conséquence l'introduction d'une prescription absolue dans le cadre de l'application de la LMSD. La portée de cette conclusion, tirée d'un obiter dictum, doit

d'emblée être limitée. La question de l'existence d'une prescription absolue de quinze ans ne se posait pas dans cette affaire, le délai en question n'étant pas atteint. Le Tribunal parvient par ailleurs à cette solution, en citant de manière erronée la teneur de l'art. 170 al. 3 LI (cf. consid. 3b). On ne saurait ainsi déduire de cette jurisprudence isolée l'interprétation soutenue par les recourantes de l'art. 78 al. 2 LMSD. Au contraire, une interprétation littérale de cette disposition conduit à retenir que la LMSD ne contient pas - comme déjà relevé dans l'arrêt FI.2013.0080 du 6 novembre 2014 (consid. 2a) - de prescription absolue, dans la mesure où le renvoi de l'art. 78 al. 2 LMSD se réfère expressément aux alinéas 2 et 3 de l'art. 170 LI, et non à son alinéa 4, seul à instaurer une prescription absolue. Les travaux préparatoires ne permettent pas davantage de retenir que la volonté du législateur, lors de la modification de l'art. 78 al. 2 LMSD, était d'introduire un délai de prescription absolue. L'exposé des motifs précise ce qui suit, s'agissant des art. 78 et 79a LMSD (Bulletin du Grand conseil, décembre 2004, p.5467s.): "Cette modification aux dispositions relatives à la prescription de l'impôt revêt un caractère d'urgence. En effet, l'article 78, alinéa 2 prévoit que les articles 134 à 137 du CO sont applicables en matière d'interruption de la prescription des créances. Or, les motifs d'interruption énumérés par ces articles cadrent mal avec le droit administratif et, dans un arrêt récent, le Tribunal administratif n'a admis qu'après de grandes hésitations que la prescription pouvait être interrompue dans le cadre des procédures de réclamations et de recours. Un recours contre cet arrêt est actuellement pendant devant le Tribunal fédéral. La référence apportée par le projet à la LI doit lever toute équivoque à cet égard car l'article 170, alinéas 2 et 3 LI prévoit expressément que la prescription est suspendue pendant les procédures de réclamation et de recours et qu'un nouveau délai de prescription commence à courir lorsque l'autorité prend une mesure tendant à fixer ou faire valoir la créance d'impôt et en informe le contribuable. Il est enfin nécessaire de prévoir une disposition transitoire mentionnant expressément que la nouvelle règle s'applique à toutes les créances non encore prescrites au 31 décembre 2004; à défaut, la nouvelle norme, qui est assimilée à une règle de droit matériel, ne s'appliquerait qu'aux créances nées après le 1^{er} janvier 2005". De cet extrait, on peut déduire que la modification de la LMSD visait exclusivement à régler la problématique des motifs d'interruption de la prescription. La nécessité d'introduire une prescription absolue n'a pas été discutée, ni dans l'exposé des motifs, ni dans le cadre des débats (Bulletin du Grand conseil, décembre 2004, p.5964 et p. 6688). Selon un principe général de droit public, les prétentions de droit public soulevées par l'Etat à l'encontre d'un citoyen sont soumises à la prescription, même en l'absence d'une disposition légale expresse. Cela découle des principes de la sécurité du droit et de la bonne foi dans l'activité étatique. Ainsi, lorsque la réglementation applicable ne contient aucune disposition régissant le début et la durée du délai de prescription, il sied de se rapporter aux dispositions adoptées à cet égard par d'autres législations concernant des prétentions analogues. En revanche, lorsque la réglementation applicable comporte une disposition traitant de la prescription, il convient d'examiner si celle-ci est lacunaire et doit être complétée par un délai de prescription à fixer par le juge (ATF 126 II 49 consid. 2a p. 51). La question de savoir si, en matière de contributions publiques, il incombe au juge de fixer un délai de prescription absolue pour combler une lacune de la loi, s'est surtout posée pour l'impôt fédéral direct (ATF 126 II 1 consid. 3) et l'impôt anticipé (ATF 126 II 49 consid. 2d p. 53). Dans les deux cas, le Tribunal fédéral a retenu que le défaut d'une disposition expresse à cet égard ne constituait pas une lacune, mais un silence qualifié, en l'absence d'un principe général imposant de prévoir un délai de prescription absolue (cf. ATF 2C_263/2014 du 21 janvier 2015 consid. 2.1 et les références citées; 2C_188/2010 du

24 janvier 2011, traduit in: RDAF 2011 450, consid. 5.3-5.4; 2A_599/2002 du 29 juillet 2003 consid. 3.1). La LMSD contient des règles spéciales relatives à la prescription, mais ne fixe pas expressément un délai de prescription absolue. Au vu de la jurisprudence développée par le Tribunal fédéral, notamment en lien avec l'impôt anticipé, il s'agit d'un silence qualifié qui ne peut être comblé par le juge. Il convient ainsi de retenir que la LMSD ne contient pas de règle relative à la prescription absolue, contrairement à ce qui ressort de manière erronée de l'arrêt FI.2008.0018 précité, que citent les recourantes. c) Il convient encore d'examiner si l'autorité intimée a respecté le délai de dix ans prévu par l'art. 77 al. 1 LMSD pour l'introduction de la procédure de rappel d'impôt. Ce délai a commencé à courir, pour les donations effectuées en 1998, au 31 décembre 1998, pour celles effectuées en 1999, au 31 décembre 1999. Du dossier, il ressort que l'avis d'ouverture de la procédure de rappel d'impôt a été notifié aux parents, respectivement grands-parents des recourantes le 20 mai 2008, soit avant l'échéance de la prescription du droit de taxer. D'après l'art. 18 al. 3 LMSD, le légataire et le donateur sont solidairement responsables pour le paiement de l'impôt dû. L'art. 170 al. 3 LI, applicable par renvoi de l'art. 78 al. 2 LMSD, dispose qu'un nouveau délai de prescription commence à courir lorsque l'autorité prend une mesure tendant à fixer ou faire valoir la créance d'impôt et en informe le contribuable ou une personne solidairement responsable avec lui (let. a). La notification de l'ouverture d'une procédure pour rappel d'impôt à l'encontre des donateurs, dans les dix ans qui suivent l'exécution de la donation, a ainsi eu pour effet d'interrompre également la prescription du droit de taxer à l'égard des donataires. En l'absence d'un délai absolu de prescription, il convient d'admettre que l'autorité intimée était encore en droit de taxer les donations reçues par les recourantes en 1998 et 1999. d) La prescription du droit de taxer n'étant pas atteinte et les recourantes ne remettant pas en cause le montant de l'impôt sur les donations mis à leur charge, la décision attaquée doit être intégralement confirmée. 2. Il suit de ce qui précède que le recours doit être rejeté et la décision attaquée confirmée. Les frais sont mis à la charge des recourantes, qui succombent. Il n'est pas octroyé de dépens.

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