

TRIBUNAL ADMINISTRATIF DU CANTON DE FRIBOURG

COUR FISCALE

Séance du 5 mai 2006

Statuant sur le recours interjeté le 27 septembre 2004
(4F 04 122)

par

la société **A.**, à X., représentée par Me Grégoire Piller, avocat, case postale 238, av.
du Midi 37, 1709 Fribourg,

contre

la décision sur réclamation rendue le 27 août 2004 par la **Direction des finances du canton de Fribourg**, rue Joseph-Piller 13, 1700 Fribourg, relative aux droits de mutation perçus par le bordereau n° 2400061125 du 6 décembre 2002,

(prescription du droit de taxer; abus de droit)

Considérant :

En fait:

- A. Le 28 février 1997, l'Office cantonal des faillites (ci-après: l'Office) a procédé à la vente aux enchères forcées de 22 parts de copropriété de l'entreprise de peinture B. & Co. (en faillite) tous situées à Y. Il s'agit de 19 appartements en PPE, avec 3'987 m² de terrain et d'aménagement (art. n^{os} ...) ainsi que 33 places de parking (art. n^{os} ...) et 3 dépôts (art. n^{os} ...). Les immeubles ont été adjugés à la société A. pour le prix de 4,5 mio de francs.

Le 1^{er} avril 1997, l'Office a déposé au Registre foncier de la Sarine la réquisition du transfert de propriété, accompagnée de 59 cédules hypothécaires à modifier ou radier dans le registre foncier et sur les titres hypothécaires, et a invité le Conservateur du registre foncier (ci-après: le Conservateur) à facturer directement au nouvel acquéreur les droits de mutation et les émoluments dus.

Par décision du 9 avril 1997, le Conservateur a rejeté la réquisition d'inscription au motif que le transfert de propriété ne pouvait pas être inscrit dans le registre foncier avant que soit précisé quelles cédules hypothécaires devaient être radiées. Cette décision est entrée en force sans avoir été contestée.

- B. A la suite d'un contrôle de son coffre-fort, l'Office a informé la société A., par courrier du 5 février 2002, que tous les titres hypothécaires relatifs à la vente aux enchères forcées du 28 février 1997 étaient encore en sa possession, que, dès lors, le transfert de propriété n'était pas encore inscrit au registre foncier et qu'il allait requérir aussi vite que possible l'inscription de ce transfert. La seconde réquisition d'inscription a été déposée en bonne et due forme le 24 mai 2002.

Par bordereau du 6 décembre 2002, le Conservateur a établi le montant des droits de mutation et centimes additionnels dus par la société A. Le calcul a été établi comme il suit:

PIECE JUSTIFICATIVE / BELEG: 2513/02

Transfert ensuite de réalisation forcée du 28.02.1997 de divers art. de Y., de la société B. & Co

Droits de mutation	4'500'000.00	1.50%	67'500.00
---------------------------	---------------------	--------------	------------------

Cts additionnels Y.	67'500.00	100.00		67'500.00
		%		
Emoluments proportionnels	4'500'000.00			4'600.00
	200'000.00	0.15%	300.00	
	4'300'000.00	0.10%	4,300.00	
Emoluments fixes				1'042.00
TOTAL CHF				140'642.00

- C. Le 27 décembre 2002, la société A. a formé réclamation contre le bordereau précité au motif que la mutation a eu lieu plus de cinq ans auparavant et qu'à son avis, la facture était échue. Elle a ajouté qu'elle n'avait pas causé de retard des travaux administratifs et a demandé à être dispensée du paiement.

La Direction des finances a rejeté la réclamation le 27 août 2004. Elle a fondé sa décision en exposant tout d'abord que, dès l'entrée en force du rejet de la réquisition d'inscription et jusqu'au dépôt d'une nouvelle réquisition, le Conservateur n'avait, en l'absence d'une réquisition répondant aux conditions légales et des pièces justificatives qui l'accompagnent, ni le droit de procéder aux inscriptions ni, matériellement, la possibilité d'établir un bordereau des droits de mutation. Elle a ensuite relevé en substance que le délai de prescription de 5 ans du droit de taxer avait été interrompu entre la date de l'entrée en force du rejet de la première réquisition d'inscription et celle de la seconde réquisition d'inscription, puisque la saisie du Conservateur du registre foncier d'une réquisition d'inscription valable n'était pas réalisée. Selon la Direction des finances, le recouvrement des droits de mutation a été de ce fait ajourné et la prescription suspendue (par application analogique de l'art. 151 al. 2 let. b de la loi sur les impôts cantonaux auquel renvoie l'art. 64 de la loi sur les droits de mutation et les droits sur les gages immobiliers). Dans un troisième point, elle observe que si l'Office qui a procédé aux enchères ne se conforme pas à son obligation de requérir l'inscription du transfert de propriété, il appartient au propriétaire de relancer l'Office sous peine sinon d'être paralysé dans l'exercice de ses droits de propriétaire. Elle ajoute que s'il ne le fait pas, il ne saurait se fonder sur l'omission fautive de l'Office pour se prévaloir de la prescription sans abuser de son droit, ce d'autant qu'il est lié par les conditions des enchères, lesquelles prévoient expressément l'obligation de réquisition d'inscription.

- D. Par acte du 27 septembre 2004, la société A. a interjeté recours par l'intermédiaire de son mandataire. Elle conclut à l'annulation du bordereau n° ... du 6 décembre 2002 et à l'allocation d'une indemnité de partie. Elle estime pour l'essentiel que les conditions d'une suspension du délai de prescription du droit de taxer ne sont pas réalisées, la base légale invoquée par la Direction des finances visant les cas d'ajournement du recouvrement

et non pas d'ajournement du droit de taxer. Elle fait également valoir que, selon la loi, le droit de taxer les droits de mutation ne dépend aucunement d'une réquisition d'inscription valable, et que le procès-verbal d'adjudication contenait toutes les indications relatives aux prestations convenues de sorte que le Conservateur aurait pu procéder à la taxation lorsqu'il a rejeté la réquisition d'inscription. A son avis, comme ce dernier a rejeté la requête d'inscription parce que les cédules hypothécaires qui devaient être radiées n'étaient pas déterminées de façon précise, soit pour un motif qui n'a aucune influence sur les possibilités de calculer les droits de mutation, il ne saurait y avoir de cas de suspension du délai de prescription du droit de taxer. La société A. relève encore que le Conservateur devait procéder à la taxation indépendamment du fait qu'il rejetait l'inscription, étant donné que celui qui acquiert un immeuble par exécution forcée en devient propriétaire avant l'inscription, et que faire dépendre la taxation d'une inscription formellement et matériellement valable, alors que le transfert de propriété a déjà eu lieu, viole la loi. Elle précise en outre qu'elle ignorait totalement qu'elle n'était pas inscrite au registre foncier. Elle soutient qu'elle était même persuadée du contraire dans la mesure où l'Office ne l'a jamais informée des difficultés rencontrées lors de la réquisition d'inscription, et où elle payait des impôts sur l'immeuble adjudgé. Dans un dernier point, elle précise qu'aucune autre des conditions mises à la suspension ou à l'interruption de la prescription n'est réalisée, et que le courrier de l'Office du 5 février 2002 l'informant de l'absence d'inscription ne saurait constituer une mesure à fixer ou à faire valoir la créance d'impôt au sens de la jurisprudence publiée dans la RFJ 1994 aux pages 189 et suivantes.

Dans ses observations du 29 octobre 2004, la Direction des finances conclut au rejet du recours. Elle relève en substance que l'inscription, qu'elle soit constitutive ou déclarative, est nécessaire pour que le transfert de propriété soit parfait, que le Conservateur n'était pas saisi à défaut de réquisition d'inscription en bonne et due forme, et qu'il ne pouvait pas procéder à l'inscription ni fixer les droits de mutation, dans la mesure où il n'y a pas place pour une taxation provisoire en cette matière. Elle ajoute que, bien que différentes, la procédure d'inscription et de taxation sont dépendantes l'une de l'autre. Elle expose à cet égard que la réquisition d'inscription peut ne pas être renouvelée parce que dans l'intervalle, par hypothèse, l'adjudication aurait été attaquée avec succès par la voie de la plainte pour vices du consentement; dans cette éventualité, à suivre le point-de-vue de la société A. selon qui les deux procédures doivent être traitées indépendamment l'une de l'autre, il y aurait lieu de taxer le transfert de propriété alors qu'aucune réquisition d'inscription n'a été déposée, ce qui aboutit à un non-sens. La Direction des finances souligne enfin que les conditions de vente figurant dans le procès-verbal d'adjudication prévoient que l'adjudicataire devra payer sans imputation sur le prix de vente les frais du transfert de propriété, ces

frais comprenant aussi les frais de radiation des titres annulés, de sorte que le Conservateur n'avait pas la possibilité matérielle de procéder à la taxation en l'absence d'une réquisition d'inscription mentionnant quelles cédules hypothécaires devaient être radiées.

Le 18 janvier 2005, la société A. a fait part de ses contre-observations en précisant préliminairement que seul le montant des droits de mutation est litigieux. Elle maintient ses conclusions et précise notamment pour le surplus qu'elle aurait pu savoir qu'elle n'était pas inscrite au registre foncier si le Conservateur l'en avait informée comme le prévoit l'art. 66 de la loi sur le registre foncier. Elle ajoute qu'elle n'a usé d'aucune démarche dilatoire visant à repousser la fixation des droits de mutation de sorte que l'on ne saurait retenir qu'elle abuse de son droit en invoquant la prescription. Selon elle, le fait que le préposé ne se soit pas conformé à son obligation légale de réquisition d'inscription (art. 66 al. 1 de l'ordonnance sur le registre foncier) ne saurait entraîner pour elle un quelconque préjudice. En outre, elle estime qu'il ne ressort pas des conditions de vente aux enchères que les droits de mutation seraient facturés dès que l'inscription serait opérée au registre foncier. La société A. fait ensuite valoir qu'il était possible au Conservateur de dresser un bordereau provisoire contrairement à ce qu'affirme la Direction des finances, et se prévaut à cet égard d'un arrêt du Tribunal administratif du 26 novembre 1993 considérant qu'un bordereau provisoire permet d'interrompre la prescription. Elle rappelle notamment que la condition fondant le prélèvement des droits de mutation n'est pas l'inscription au registre foncier mais le transfert de propriété, et que l'adjudication est un acte formateur de droit opérant le transfert de propriété de l'immeuble à titre originaire et sans inscription au registre foncier. Elle relève que la réquisition d'inscription n'a lieu qu'après que les frais du transfert de propriété et le prix d'adjudication auront été intégralement payés (art. 66 al. 2 de l'ordonnance sur la réalisation forcée des immeubles) et que les droits de mutation font partie des frais du transfert de propriété (art. 49 al. 1 let. a in fine). Dès lors, peu importe que le droit cantonal ne subordonne pas au paiement des droits de mutation l'inscription au registre foncier, puisque le droit fédéral prévoit que le transfert de propriété ne peut être requis, et à plus forte raison, inscrit qu'une fois que les droits de mutation n'ont pas été intégralement payés. C'est pourquoi elle estime que le rejet de la réquisition d'inscription importe peu, l'essentiel étant que l'autorité de taxation dispose des éléments nécessaires à la fixation des droits de mutation. Elle est donc d'avis que le fait que le Conservateur n'ait pas procédé à la taxation alors qu'il pouvait et devait le faire, ne saurait valoir l'ajournement du recouvrement au sens de l'art. 151 al. 2 let. b de la loi sur les impôts cantonaux directs, que la prescription n'a donc pas été suspendue et qu'au moment de la notification de la taxation des droits de mutation, la prescription du droit de taxer était acquise. La société A. relève qu'une vente ou une adjudication peuvent être

annulées même après l'inscription au registre foncier de sorte que, si l'on suivait le point de vue de la Direction des finances, il devrait également être un non-sens de percevoir des droits de mutation, après l'inscription, tant que la vente ou l'adjudication peuvent être annulées. Elle souligne que les droits devant être perçus dès qu'il y a eu transfert immobilier, il n'y a pas lieu d'attendre que l'opération soumise à prélèvement ne puisse plus être annulée pour percevoir les droits de mutation. Elle ajoute que, pour fixer les droits de mutation, au contraire des émoluments du registre foncier, il n'est pas nécessaire de connaître le nombre de cédules hypothécaires à radier, la base de calcul étant donnée par les prestations dues pour l'acquisition de la propriété de l'immeuble, en l'espèce 4,5 mio de francs sur lesquels ont été calculés les droits de mutation. Ainsi, le Conservateur aurait eu connaissance du prix d'acquisition lors de la première réquisition d'inscription du 1^{er} avril 1997; il disposait des informations nécessaires à la fixation des droits de mutation et aurait dû procéder à la taxation. Et s'il devait être admis que le Conservateur ne pouvait pas fixer les droits de mutation parce qu'il rejetait l'inscription, il aurait dû, afin de suspendre le délai de prescription, lui adresser un bordereau provisoire en l'avisant que la taxation définitive aurait lieu une fois l'inscription au registre foncier opérée et que, dans l'intervalle, le recouvrement de la créance était ajourné. La société A. a également produit une liste de frais totalisant 8'162,25 francs.

Le 15 mars 2005, la Direction des finances s'est déterminée sur les contre-observations de la société A. Elle relève notamment que l'Office des faillites a détenu les cédules hypothécaires pendant près de cinq ans sans que la société A. ne s'en inquiète, que la référence à la jurisprudence du 26 novembre 1993 n'est pas relevante dans la mesure où elle ne permettrait pas de démontrer en l'espèce que le Conservateur aurait dû procéder à la taxation en dehors de toute procédure d'inscription dont il n'était plus saisi à la suite du rejet de la réquisition. Elle ne partage pas le point de vue de la société A. quant à l'interprétation à donner aux art. 49 et 66 de l'ordonnance sur la réalisation forcée des immeubles et sur la modification apportée le 5 juin 1996 à l'art. 66 de cette ordonnance. A son avis, avant comme après cette modification, il existe des cantons comme Berne qui subordonnent l'inscription au registre au paiement préalable des droits de mutation et d'autres cantons comme Fribourg qui ne subordonnent pas cette inscription à un tel paiement préalable. Dans les premiers cantons, l'Office surseoirait à la réquisition tant que les droits n'auront pas été payés en ses mains ou que la preuve ne lui aura pas été fournie qu'ils ont été payés directement (art. 66 al. 4 de l'ordonnance) alors que, dans les autres cantons, la réquisition aura lieu aussi longtemps qu'il est constant que l'adjudicataire ne pourra plus faire l'objet d'une plainte ou que la plainte portée aura été définitivement écartée, les droits de mutation étant facturés et payés après que le Conservateur, saisi d'une réquisition valable d'inscription, aura pu procéder à la taxation.

Elle estime que la société A. assimile, à tort, frais de transfert de propriété de l'art. 49 al. 1 let. a in initio de l'ordonnance et droits de mutation de l'art. 49 al. 1 let. a in fine. Elle ajoute qu'elle ne voit pas comment, de l'avis de la société A., l'Office devrait s'abstenir de requérir l'inscription tant que les droits n'ont pas été payés et simultanément requérir l'inscription pour y joindre les pièces justificatives qui permettraient de procéder à la taxation. Elle ne voit pas davantage comment la société A. peut prétendre que le Conservateur pouvait et devait procéder à la taxation alors que, suite au rejet de la réquisition, celui-ci se retrouvait dans la même situation que s'il n'avait jamais été saisi, sans rien en mains pour procéder à la taxation et sans aucune obligation d'agir d'office jusqu'à ce qu'une nouvelle réquisition soit formée.

En date du 18 avril 2005, la société A. a fait part de ses ultimes remarques et a produit le détail de sa liste de frais, laquelle totalise 9'716 francs. La Direction des finances a communiqué à son tour ses ultimes remarques le 20 mai 2005. Les arguments détaillés des parties seront repris dans les considérants en droit pour autant que nécessaire.

En droit:

1. a) Selon l'art. 37 al. 1 de la loi du 1^{er} mai 1996 sur les droits de mutation et les droits de gage immobiliers (LDMG, RSF 635.1.1), le Tribunal administratif connaît des recours dirigés contre les décisions sur réclamation.

b) Le recours du 27 septembre 2004 contre la décision du 27 août 2004 a été interjeté dans le délai et les formes prescrits par les art. 79 ss du code du 23 mai 1991 de procédure et de juridiction administrative (CPJA; RSF 150.1). Partant, il est recevable.

2. a) Aux termes de l'art. 1^{er} let. a LDMG, l'Etat prélève des droits de mutation sur les transferts immobiliers à titre onéreux ayant pour objet des immeubles situés dans le canton. Les communes peuvent prélever des centimes additionnels aux droits de mutation relatifs aux immeubles situés sur leur territoire (art. 2 al. 1^{er} LDMG). Ces droits et centimes additionnels sont dus par l'acquéreur (art. 11 al. 1 let. a LDMG). Les droits de mutation sont prélevés au taux de 1,5%; le taux des centimes additionnels ne peut excéder 100% des droits des mutations (art. 21 et 22 al. 1 LDMG). L'art. 12 al. 1 LDMG précise que les droits sont calculés sur la base des prestations convenues, pour autant qu'elles représentent au moins la valeur vénale de

l'immeuble et de ses parties intégrantes, respectivement la valeur réelle du droit limité, au jour de la conclusion de l'acte donnant lieu au transfert. La taxation se fait sur la base des pièces justificatives jointes à la réquisition d'inscription au registre foncier; pour les transferts immobiliers, ces pièces doivent comprendre ou être accompagnées d'une indication, écrite et revêtue de la signature des parties ou de leurs représentants à l'acte, chiffrant toutes les prestations convenues (art. 29 al. 1 et 2 LDMG). Selon l'art. 60 LDMG, le droit de taxer se prescrit par cinq ans à compter du jour de la conclusion de l'acte soumis à prélèvement ou de la réalisation d'une condition fondant le prélèvement (al. 1). Il se périmé par dix ans à compter de ce jour, sous réserve d'un délai plus long du droit de sanctionner (al. 2).

- b) En l'espèce, le transfert immobilier soumis aux droits de mutation a eu lieu par l'adjudication du 28 février 1997. Il s'agit d'un transfert de propriété à titre originaire et sans inscription. L'acquéreur devient propriétaire par le seul effet du titre d'acquisition et peut ensuite requérir lui-même son inscription (déclarative) au registre foncier (P.-H. STEINHAUER, Les droits réels, tome II, Berne 2002, p. 82 et 62). Toutefois en cas de réalisation forcée d'un immeuble, la réquisition est formée par le préposé conformément à l'art. 66 al. 1 de l'ordonnance du Tribunal fédéral sur la réalisation forcée des immeubles du 23 avril 1920 (ORFI, RS 281.42) En l'occurrence, l'adjudication constitue la condition ayant fondé le prélèvement des droits de mutation au sens de l'art. 60 al. 1 LDMG. Le délai de prescription du droit de taxer a donc commencé à courir dès la date de l'adjudication. Le bordereau litigieux, daté du 6 décembre 2002, a donc été établi au-delà du délai légal de 5 ans. Ce délai étant un délai de prescription, il importe d'examiner s'il a pu être suspendu ou interrompu.
3. a) L'autorité intimée soutient que le délai de prescription a été suspendu par la décision définitive et exécutoire du Conservateur du 10 mai 1997 rejetant la première réquisition d'inscription et a recommencé à courir le 22 mai 2002, jour du dépôt de la deuxième réquisition d'inscription. Entre ces deux dates, le recouvrement aurait été ajourné et la prescription suspendue comme le prévoit l'art. 151 al. 2 let. b LICD.

L'art. 64 LDMG prévoit que l'article 151 al. 2 et 3 de la loi du 6 juin 2000 sur les impôts cantonaux directs (LICD, RSF 631.1) est applicable par analogie à la suspension et à l'interruption de la prescription. Cette disposition a la teneur suivante:

¹² *La prescription ne court pas ou est suspendue:*

- a) pendant les procédures de réclamation, de recours ou de révision;*
- b) aussi longtemps que la créance d'impôt est garantie par des sûretés ou que le recouvrement est ajourné;*

c) aussi longtemps que le contribuable ou une personne solidairement responsable avec lui du paiement de l'impôt n'a pas de domicile en Suisse ou n'y est pas en séjour.

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 du paiement de l'impôt;

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 de soustraction d'impôt consommée ou de délit fiscal."

- b) L'art. 151 al. 2 LICD est identique à l'art. 120 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD, RS 642.11). En cas de suspension du délai de prescription, le délai continue à courir à la fin de la cause de la suspension, mais ne repart pas à zéro (au contraire de l'interruption où un nouveau délai commence à courir). La LIFD étant une loi harmonisée, de nombreux cantons comme Fribourg en ont repris les règles par souci d'harmonisation verticale, même dans des domaines où la loi fédérale sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes du 14 décembre 1990 (LHID, RS 642.14) ne leur imposait aucune obligation d'harmonisation. Le canton d'Argovie a lui aussi adopté une règle presque identique à l'art. 120 LIFD et les cas de suspension qui y sont cités (comme les cas d'interruption) valent aussi bien pour la procédure de taxation que pour la procédure d'encaissement, mais pour une partie d'entre eux seulement, certains visant le droit de taxer et le droit de percevoir l'impôt et d'autres uniquement l'un ou l'autre de ces droits (M. KLÖTI-WEBER / D. SIEGRIST / D. WEBER, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Berne 2004, ad § 177 n. 4).

S'agissant du cas de suspension du droit de taxer lié à la garantie par des sûretés et à l'ajournement du recouvrement (art. 120 al. 2 let. b LIFD), le commentaire argovien renvoie expressément aux dispositions relatives aux sûretés et sursis (art. 232 "Sicherstellung" et art. 229 "Stundung" de la loi fiscale argovienne harmonisée; voir également F. RICHNER / W. FREI / S. KAUFMANN / H. U. MEUTER, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zurich 2006, 2^{ème} éd., n. 8 ad § 130). Il expose que cette suspension est également autorisée en cas de créance provisoire fixée de manière exécutoire puisque les sûretés et le sursis (actuellement en droit fribourgeois, les facilités de paiement; voir art. 211 LICD) sont possibles également pour des taxations non encore entrées en force (D. EGLOFF *in* M. KLÖTI-WEBER / D. SIEGRIST / D. WEBER, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Berne 2004, ad § 177 n. 23).

c) En l'occurrence, aucune taxation provisoire n'a été prononcée. La suspension du délai du droit de taxer le transfert immobilier opéré par l'adjudication du 28 février 1997 ne se justifie donc ni en raison d'un ajournement du recouvrement ni, au demeurant, en raison du fait que la créance fiscale serait garantie par des sûretés. La question de savoir si le Conservateur aurait pu ou dû procéder à l'établissement d'un bordereau provisoire n'y change rien. A cela s'ajoute le fait que, s'agissant des cas où le recouvrement de la créance est ajourné, et comme le relève à juste titre la recourante, la notion de recouvrement ne peut viser que la procédure d'encaissement de l'impôt et donc uniquement le délai du droit de percevoir l'impôt. Quant aux cas dans lesquels la créance fiscale est garantie par des sûretés, le législateur ne semble pas avoir voulu viser tous les types de garantie de la créance fiscale des art. 214 ss LICD, mais uniquement celle de l'art. 214 LICD dont la note marginale est précisément intitulée "Sûretés". Du reste, le texte allemand de l'art. 151 al. 2 let. b LICD évoque une créance fiscale qualifiée de "sichergestellt" et non pas de "gesichert", ce qui se réfère logiquement à l'art. 169 LIFD ou, en droit cantonal, à l'art. 214 LICD tous deux relatifs à la "Sicherstellung", et non pas à tous les types de garantie de la créance fiscale. Si le législateur fribourgeois avait voulu prévoir une suspension de la prescription du droit de taxer dans tous les cas dans lesquels la créance fiscale est garantie, voire dans certains cas seulement comme en cas d'hypothèque légale par exemple, il aurait dû le prévoir expressément, et ce d'autant plus qu'en droit public, la suspension de la prescription est exceptionnelle (Commission d'harmonisation fiscale, Réponses aux questions des cantons, ad art. 47 al. 1 LHID). Il peut être intéressant de noter à cet égard que la LIFD, à laquelle le législateur cantonal s'est référé lorsqu'il a introduit l'ancien art. 113 let. b LIC (actuellement l'art. 151 LICD) (voir BGC 1994 p. 1172 ad art. 113b), ne connaît pas la garantie de l'hypothèque légale, au contraire des lois cantonales harmonisées comme par exemple celles de Berne, Vaud ou St-Gall. Ces cantons n'ont toutefois pas prévu d'étendre la suspension du droit de taxer aux cas dans lesquels la créance serait garantie par une hypothèque légale, mais s'en sont tenus à la reprise du texte de l'art. 120 al. 2 let. b LIFD. Au vu de ce qui précède, il y a lieu de considérer que les conditions de l'art. 151 al. 2 let. b LICD ne sont donc pas réalisées en l'espèce.

Si l'on se réfère aux autres motifs de suspension et d'interruption de la prescription du droit de taxer, l'on pourrait éventuellement considérer que l'envoi de la lettre du 5 février 2002 de l'Office à la recourante a pu interrompre le délai du droit de taxer au sens de l'art. 151 al. 3 let. a LICD. Tel n'est toutefois pas le cas dans la mesure où l'Office ne peut pas être assimilé à une autorité de taxation, le Conservateur étant seul compétent pour prélever les droits de mutation. Aussi convient-il de constater qu'en

l'absence de tout acte de l'autorité intimée, entre la décision de rejet de la première réquisition d'inscription du 9 avril 1997 et la notification du bordereau établi à sa suite de la deuxième réquisition d'inscription le 6 décembre 2002, la prescription du droit de taxer n'a pas été interrompue non plus. Par ailleurs, aucun autre motif de suspension ou d'interruption du droit de taxer prévus par l'art. 151 LICD n'est réalisé en l'espèce.

- d) L'autorité intimée souligne que l'art. 151 LICD s'applique par analogie et qu'il convient de tenir compte de la spécificité de la procédure de taxation des droits de mutation, laquelle est matériellement dépendante de la procédure d'inscription au registre foncier. La Cour observe toutefois, le législateur n'a pas envisagé de régler la question de la suspension de la prescription du droit de taxer autrement que par un renvoi aux règles prévues en matière d'impôts cantonaux directs. Lors des séances de la Commission parlementaire chargée de l'examen du projet de LDMG (procès-verbal du 12 octobre 1995), il a été précisé clairement que pour la suspension et l'interruption de la prescription, le projet renvoyait à la l'art. 113 b al. 2 et 3 LIC (actuellement 151 al. 2 et 3 LICD).

Il reste à examiner si le délai du droit de taxer a pu être suspendu ou interrompu pour des motifs autres que ceux prévus par la loi. A cet égard, la doctrine considère la réglementation de l'art. 120 LIFD comme étant exhaustive, estimant que la LHID devrait elle aussi reprendre la liste des motifs de suspension et de prescription de la LIFD sous peine d'être source d'insécurité juridique (voir M. BINDER, *Die Verjährung im schweizerischen Steuerrecht*, Zurich 1985, p. 60 ainsi que A. Gadola, *Verjährung und Verwirkung im öffentlichen Recht in PJA* 1995, p. 47 ss, 58 s.). La doctrine la plus récente en matière de LIFD et de la LHID ne s'exprime pas sur cette question. D. EGLOFF est d'avis que des motifs extralégaux de suspension de la prescription doivent être écartés tant pour le droit de taxer que pour le droit de percevoir l'impôt. Il estime que le sens de la loi parle en faveur d'un catalogue exhaustif des motifs de suspension et d'interruption de la prescription, et que si le législateur avait prévu que tel n'était pas le cas, il aurait alors usé de l'expression "en particulier" ou "notamment". Il n'y voit pas la présence d'un silence qualifié, d'une lacune proprement dite que le juge pourrait être autorisé à combler (M. KLÖTI-WEBER / D. SIEGRIST / D. WEBER, *Kommentar zum Aargauer Steuergesetz*, Berne 2004, ad § 177 n. 2). En l'occurrence, la Cour considère qu'il ne lui appartient pas d'étendre le champ d'application de l'art. 64 LDMG, lequel se réfère clairement au système de prescription mis en place dans la législation harmonisée. Il s'ensuit que le délai du droit de taxer le transfert de l'immeuble, adjugé à la recourante le 28 février 1997, était échu lorsque le Conservateur a notifié le bordereau du 6 décembre 2002.

4. a) L'autorité intimée fait encore valoir que la recourante devait relancer l'Office sous peine d'être paralysée dans ses droits de propriétaire et que si elle ne l'a pas fait, elle ne peut se fonder sur l'omission fautive de l'Office pour se prévaloir de la prescription sans abuser de son droit.

La prescription, qui répond au principe de sécurité du droit, ne peut pas être invoquée si elle viole le principe de la bonne foi. La notion d'abus de droit se déduit du principe de la bonne foi. Il y a abus de droit lorsque l'exercice d'un droit subjectif apparaît, dans un cas concret, manifestement contraire au droit ou lorsqu'une institution juridique est utilisée manifestement à l'encontre de la finalité pour laquelle elle a été créée (P. MOOR, Droit administratif, Berne 1994, vol I p. 434). En droit public comme en droit privé, le débiteur qui a dissuadé le créancier de faire valoir sa prétention avant l'échéance du délai de prescription abuse de son droit en invoquant la prescription (A. GRISEL, Traité de droit administratif, Neuchâtel 1984, vol. II, p. 662; M. BINDER, p. 233 s.; D. EGLOFF, *in* M. KLÖTI-WEBER / D. SIEGRIST / D. WEBER, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Berne 2004, ad § 177 n. 15). Il convient donc d'examiner si la recourante a adopté un comportement ayant empêché l'autorité intimée de procéder à la taxation du transfert du 28 février 1997.

- b) En l'espèce, la recourante a exposé qu'elle s'acquittait des impôts sur l'immeuble en cause, qu'elle ne s'était pas rendue compte qu'elle n'était pas inscrite au registre foncier et qu'elle n'avait pas de raison de relancer l'Office pour qu'il procède à une seconde réquisition d'inscription, celui-ci ne l'ayant pas avisé que la (première) réquisition d'inscription avait été rejetée. La Cour ne voit pas de raison de mettre en doute ces allégations. Certes, comme le relève l'autorité intimée, la recourante a été informée de l'absence d'inscription à partir du 5 février 2002 il convient d'examiner si elle aurait dû exiger de l'Office qu'il agisse sans délai. Ce courrier du 5 février 2002 de l'Office adressé à la recourante a la teneur suivante:

"Am 28. Februar 1997 hat ihre (Gesellschaft) beim kantonalen Konkursamt Freiburg folgende Immobilien ersteigert:

Stockwerkeigentum art. ... der Gemeinde Y.

Diese wurden zu einem Preis von Fr. 4'500'000.00 erworben. Bei einer Kontrolle unseres Safes haben wir festgestellt, dass sich sämtliche Schuldbriefe noch bei uns befinden und der Eigentumsübertrag beim Grundbuchamt noch nicht erfolgt ist. Wir werden dies so schnell als möglich vornehmen".

Il ressort de ce document, envoyé trois semaines avant la survenance de la prescription, que l'Office s'était engagé à former une nouvelle réquisition d'inscription aussi rapidement que possible. La recourante pouvait donc partir de l'idée que la réquisition d'inscription serait formée sans qu'il soit nécessaire qu'elle intervienne personnellement. La nouvelle réquisition a été

déposée près de trois mois et demi plus tard, le 28 mai de la même année, alors que le délai du droit de taxer était échu depuis trois mois. Ce retard ne saurait toutefois être imputé à la recourante, laquelle n'a pas été informée par l'autorité intimée et ne commet pas d'abus de droit en se prévalant de la prescription du droit de taxer.

083;401.123;409