Urteilskopf

111 Ia 86

17. Arrêt de la IIe Cour de droit public du 7 juin 1985 dans la cause Masse en faillite W. contre Commission cantonale de recours en matière d'impôt du canton de Vaud (recours de droit public)
Regeste (de):
Art. 4 BV. Grundstückgewinnsteuer, Art. 40, 41 lit. g und 50ter des waadtländischen Steuergesetzes vom 26. November 1956. Masseverbindlichkeit.

1. Zu den Masseverbindlichkeiten gehören ausser den eigentlichen Konkurskosten die von der Masse eingegangenen sowie die von ihr übernommenen Verbindlichkeiten, sowie die öffentlichrechtlichen Schulden - insbesondere die Grundstückgewinnsteuer -, die erst nach der Konkurseröffnung entstanden sind (E. 2c).

2. Art. 262 SchKG behandelt alle Massegläubiger gleich und ein Kanton kann sich bei fehlender bundesrechtlicher Vorschrift für seine Steuerforderungen nicht mittels kantonaler Bestimmungen eine Vorrangstellung einräumen (E. 2d).

3. Es ist nicht willkürlich, die Pfandgläubiger, die in gewissen Fällen von der Grundstückgewinnsteuer befreit werden, anders zu behandeln als die nicht pfandgesicherten Gläubiger (E. 3).

4. Verfassungsmässigkeit der Bestimmungen über die Grundstückgewinnsteuer hinsichtlich des Art. 19 KV-VD (E. 4).

Regeste (fr):
Art. 4 Cst. Impôt sur les gains immobiliers, art. 40, 41 lettre g et 50ter de la loi vaudoise du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (LI). Dettes de la masse.

1. Outre les frais de faillite proprement dits, les dettes de la masse comprennent les obligations contractuelles conclues ou reprises par la masse elle-même, ainsi que les obligations de droit public - notamment l'impôt sur les gains immobiliers - dont l'origine se trouve dans un fait réalisé après l'ouverture de la faillite (consid. 2c).

2. L'art. 262 LP place tous les créanciers de la masse sur un même pied et un canton n'est pas habilité, en l'absence de norme fédérale, à s'attribuer un privilège pour ses créances d'impôt par le biais de dispositions de droit public (consid. 2d).

3. Il n'est pas arbitraire de prévoir un traitement différencié entre les créanciers gagistes, exonérés dans certains cas de l'impôt sur les gains immobiliers, et les créanciers chirographaires (consid. 3).

4. Examen de la constitutionnalité de l'impôt sur les gains immobiliers en regard de l'art. 19 Cst. vaud. (consid. 4).

Regesto (it):
Imposta sul maggior valore immobiliare, art. 40, 41g, 50ter della legge vodese del 26 novembre 1956 sulle imposte dirette cantonali. Debiti della massa.

1. I debiti della massa comprendono, oltre le spese propriamente dette del fallimento, le obbligazioni contrattuali concluse o riprese dalla massa, come pure le obbligazioni di diritto pubblico - in particolare, l'imposta sul maggior valore immobiliare - sorte in seguito ad un fatto intervenuto dopo l'apertura del fallimento (consid. 2c).

2. L'art. 262 LEF pone tutti i creditori della massa su di uno stesso piano e, in assenza di una norma federale, un

Cantone non è autorizzato ad attribuirsi un privilegio per i propri crediti fiscali mediante disposizioni di diritto pubblico (consid. 2d).

3. Non è arbitrario trattare i creditori pignoratizi, esonerati in certi casi dell'imposta sul maggior valore immobiliare, in modo diverso dai creditori chirografari (consid. 3).

4. Esame della costituzionalità dell'imposta sul maggior valore immobiliare con riferimento all'art. 39 Cost. VD. (consid. 4).

Sachverhalt ab Seite 87

BGE 111 Ia 86 S. 87

Agissant dans le cadre de la faillite de W., l'Office des poursuites d'Yverdon a vendu le 23 décembre 1981 un immeuble du failli aux enchères publiques. La Commission d'impôt du district d'Yverdon a réclamé, à cette occasion, le versement de l'impôt sur les gains immobiliers, correspondant aux 18% du bénéfice réalisé. Le 8 mars 1982, après avoir payé la totalité du montant demandé, le Préposé à l'Office des poursuites d'Yverdon en a

BGE 111 Ia 86 S. 88

réclamé le remboursement à la Commission d'impôt de district. Celle-ci a rejeté cette demande le 2 juillet 1982. Saisie du dossier, l'Administration cantonale des impôts a admis partiellement le recours de la masse en faillite en date du 2 décembre 1983. Invoquant sa pratique, elle a décidé de garder le 5% du prix de vente, acceptant de rembourser la différence qui devait être colloquée en cinquième classe dans la faillite. Pour procéder de la sorte, cette autorité se fondait sur l'article 50ter de la loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (LI) qui, en son alinéa 1, dispose: "Si le contribuable n'a pas de domicile en Suisse ou s'il est notoirement insolvable, les parties contractantes doivent consigner le 5% du prix de vente de l'immeuble afin de garantir le paiement de l'impôt dû." La masse en faillite a recouru contre cette décision devant la Commission cantonale de recours en matière d'impôt qui l'a déboutée par arrêt du 16 août 1984. L'autorité de recours a estimé en substance que les ventes faites en matière d'exécution forcée sont des aliénations à même de dégager un gain immobilier imposable selon l'art. 40 LI et que l'impôt réclamé constitue, dans le cas particulier, une dette de la masse. Admettant que l'art. 50ter LI n'est pas contraire au droit fédéral, la Commission de recours a relevé la retenue dont a fait preuve l'autorité fiscale dans l'application de cette disposition, le 5% du prix de vente de l'immeuble ne représentant en l'espèce que le 45% du montant total de l'impôt dû; en revanche, le solde d'impôt ne pouvait, à son avis, être colloqué en cinquième classe, puisqu'il s'agit d'une dette de la masse. Le fisc devait par conséquent procéder à une remise pure et simple de ce solde. Agissant en temps utile par la voie du recours de droit public, la masse en faillite conclut à l'annulation de l'arrêt de la Commission cantonale de recours en invoquant la violation de l'art. 4 Cst., du principe de la force dérogatoire du droit fédéral ainsi que de l'art. 19 Cst. vaud. Le Tribunal fédéral a rejeté le recours dans la mesure où il était recevable.

Erwägungen

Considérant en droit:

2. La recourante - qui ne conteste pas en soi que les ventes opérées dans le cadre d'une exécution forcée sont des aliénations à même de procurer un gain immobilier imposable au sens

BGE 111 Ia 86 S. 89

des art. 40 et 51 LI - soutient principalement que la décision de la Commission cantonale de recours viole l'art. 4 Cst. lorsqu'elle considère que l'impôt sur les gains immobiliers fait partie en l'espèce des dettes de la masse. A l'appui de ce moyen, la recourante se réfère à l'arrêt Ambühl & Co S.A. rendu le 8 décembre 1981 par la Chambre des poursuites et des faillites du Tribunal fédéral (ATF 107 III 113). a) S'agissant de savoir si la dette d'impôt doit être considérée comme une dette de la masse en faillite ou comme une dette ordinaire, il n'appartient pas, selon la jurisprudence, aux autorités de surveillance de la poursuite et de la faillite de trancher une telle question, mais à l'autorité compétente pour statuer sur le fond de la prétention en cause, soit en l'occurrence aux autorités et juridictions administratives (ATF 107 Ib 304 /305, ATF 106 III 121 /122 consid. 1, ATF 85 I 124 consid. 1). b) Une décision apparaît arbitraire lorsqu'elle viole manifestement une règle claire et incontestée ou lorsqu'elle lèse le sentiment de l'équité d'une manière choquante (ATF 107 Ia 114; ATF 105 Ia 322, 300; ATF 104 Ia 295; ATF 101 Ib 151; 100 Ia 468). Il convient donc d'examiner si l'arrêt de la Commission cantonale de recours est insoutenable quand il admet que la dette d'impôt constitue dans le cas particulier une dette de la masse. A cet égard, il s'avère inutile de décider si la jurisprudence dégagée par le Tribunal fédéral dans son arrêt Ambühl & Co S.A. peut être maintenue dès lors qu'il ne s'agit pas des mêmes états de fait. Dans l'arrêt du 8 décembre 1981, le Tribunal fédéral a tranché un problème relatif à une saisie dans le cadre de laquelle un séquestre fiscal cantonal a été déclaré inadmissible, alors que la présente affaire concerne une masse en faillite. c) Outre les frais de faillite proprement dits au sens de l'art. 262 al. 1 LP, les dettes de la masse comprennent les obligations contractuelles conclues ou reprises par la masse elle-même, ainsi que des obligations de droit public dont l'origine se trouve dans un fait réalisé après l'ouverture de la faillite (ATF 107 Ib 305). Cette règle vaut également pour les créances d'impôt, notamment pour l'impôt sur les gains immobiliers (ATF 96 I 246, ATF 62 III 130, 51 III 212; Archives 30, p. 313; RIVIER, Droit fiscal suisse, p. 365; REIMANN/ZUPPINGER/SCHÄRRER, Kommentar zum zürcher Steuergesetz, rem. 18, ad part. 116, p. 577; BLUMENSTEIN, Die Zwangsvollstreckung für öffentlich-rechtliche Geldforderungen nach schweiz. Recht, in Festgabe zur

BGE 111 Ia 86 S. 90

Feier des 50. Bestehens des schweiz. Bundesgerichtes, Berne 1924, p. 248-251). Comme en l'occurrence la vente de l'immeuble en cause s'est produite après la déclaration de faillite, la dette fiscale relative à l'impôt sur les gains immobiliers apparaît, à l'évidence, comme une dette de la masse, non susceptible d'être colloquée, en tout ou partie, en cinquième classe (ATF 106 III 124; BLUMENSTEIN, Handbuch des schweiz. Schuldbetreibungsrecht, p. 773). L'arrêt de la Commission cantonale de recours n'est dès lors nullement insoutenable à cet égard et le grief d'arbitraire soulevé à son propos par la recourante s'avère ainsi manifestement mal fondé. Peu importe que l'autorité fiscale ait utilisé, en l'espèce, comme critère de la quotité de ses prétentions, le 5% du prix de vente de l'immeuble. En effet, l'impôt étant dû dans sa totalité en application des art. 40 et 51 LI, le fisc n'avait pas, contrairement à ce que semble soutenir la recourante, à se fonder en plus sur l'art. 50ter LI pour justifier sa créance. Si l'autorité fiscale a finalement limité ses prétentions au montant consigné, elle n'a

procédé de la sorte que par mesure d'équité. La masse en faillite ne saurait invoquer, par conséquent, une éventuelle inconstitutionnalité de l'art. 50ter LI relatif aux sûretés pour contester son obligation de verser la somme exigée. d) Sur le fond, la recourante ne critique pas la demande même des sûretés qui lui ont été réclamées par l'Administration cantonale des impôts, mais le prélèvement de l'impôt sur les gains immobiliers. Dès lors, il n'appartient pas au Tribunal fédéral, statuant dans le cadre d'un recours de droit public, d'examiner si le fait d'exiger dans le cas particulier des sûretés viole le droit constitutionnel fédéral ou cantonal; il est lié par les moyens que la recourante fait effectivement valoir dans son mémoire (ATF 107 Ia 186, ATF 96 I 17, 451). Tout au plus convient-il de relever que le canton ne peut, par le biais de dispositions de droit public et sous le couvert de l'art. 44 LP qui réserve la réalisation d'objets confisqués en vertu des lois pénales et fiscales de la Confédération et des cantons, introduire en sa faveur un privilège par rapport aux autres créanciers de la masse. L'art. 262 LP place en effet tous ces créanciers sur un même pied et un canton n'est pas habilité, en l'absence de norme fédérale, à s'attribuer un tel avantage pour ses créances de droit public. Toutefois, dans le cas particulier, il ressort de l'état de fait que toutes les dettes de la masse sont largement couvertes par le produit de la vente de l'immeuble; le fisc ne

bénéficie donc d'aucun avantage indu dans la mesure où, d'une part, tous les autres créanciers de la masse ont été payés et, d'autre part, en vertu de l'art 262 LP qui impose à la masse en faillite d'acquitter ses dettes avant la distribution des deniers, l'impôt aurait été de toute façon payé avant les créances colloquées, même en l'absence de sûretés.

3. Considérant que "l'impôt sur les gains immobiliers ne fait en définitive qu'augmenter la perte des créanciers chirographaires", la recourante prétend que l'art. 41 lettre g LI - qui prévoit une exemption du paiement de l'impôt en cas de vente forcée lorsque les créanciers garantis par gage sur l'immeuble aliéné ne sont pas entièrement désintéressés - consacrerait une inégalité de traitement entre créanciers, incompatible avec l'art. 4 Cst. a) Selon la jurisprudence, le principe de l'égalité de traitement ne permet pas de faire, entre divers cas, des distinctions qu'aucun fait important ne justifie ou de soumettre à un régime identique des situations de fait qui présentent entre elles des différences importantes et de nature à rendre nécessaire un traitement différent (ATF 110 Ia 13 /14, ATF 103 Ia 519, ATF 100 Ia 328). On admet également qu'une réglementation viole l'art. 4 Cst. lorsqu'elle ne repose pas sur des motifs sérieux, n'a ni sens ni but, opère des distinctions qui ne trouvent pas de justification dans les faits à réglementer ou n'opère pas celles qui s'imposent en raison de ces faits (ATF 108 Ia 114, ATF 104 Ia 295). Dans ces limites, le législateur dispose toutefois d'un pouvoir formateur étendu (ATF 110 Ia 14, notamment pour ce qui concerne la façon d'aménager les impôts, c'est-à-dire dans un domaine qui dépend très largement de facteurs politiques (ATF 104 Ia 295, ATF 99 Ia 653). Aussi le pouvoir d'examen du Tribunal fédéral en la matière ne s'exerce-t-il que sous l'angle restreint de l'arbitraire et avec une grande retenue.
b) Dans le cas particulier, le législateur cantonal a exempté, dans certains cas, les créanciers gagistes de l'impôt sur les gains immobiliers, alors qu'il n'a pas prévu cette possibilité pour les créanciers chirographaires. Cette différence de traitement se justifie cependant en raison de la nature particulière de chaque catégorie de créances. Celles-ci ne sont en effet pas identiques quant à leur relation avec l'immeuble, objet de l'aliénation sujette à l'impôt sur les gains immobiliers, et cette différence est déjà consacrée par le droit fédéral qui, à l'art. 219 LP, aménage un privilège important au bénéfice des créanciers gagistes. Dès lors, établissant une distinction justifiée par des situations différentes, la réglementation

prévue aux art. 40 et 41 lettre g LI ne constitue pas une inégalité de traitement contraire à l'art. 4 Cst.; les critiques de la recourante à cet égard ne peuvent être que rejetées. c) Il convient, en outre, de relever que le grief tiré du principe de la force dérogatoire du droit fédéral et dirigé également contre l'art. 41 lettre g LI n'est pas motivé selon les exigences posées par l'art. 90 OJ; bien qu'elle cite à ce propos de la jurisprudence, la recourante omet d'indiquer quelles dispositions du droit fédéral seraient, selon elle, touchées par la disposition cantonale contestée. En l'absence de cet élément essentiel, le moyen concernant une éventuelle violation de l'art. 2 Disp. trans. Cst. doit être déclaré irrecevable.

4. La recourante soutient par ailleurs que le prélèvement de l'impôt est contraire à l'art. 19 Cst. vaud., qui consacre le principe de l'imposition du contribuable en fonction de ses facultés économiques. Ce grief est recevable, bien qu'il n'ait pas été invoqué devant la juridiction cantonale, dans la mesure où celle-ci pouvait revoir librement la décision des autorités fiscales et devait appliquer le droit d'office (ATF 107 Ia 266, 191; ATF 102 Ia 246; ATF 100 Ia 270; KÄLIN, Das Verfahren der staatsrechtlichen Beschwerde, p. 314). Il convient tout d'abord de relever que l'impôt sur les gains immobiliers en droit vaudois est un impôt à caractère réel prépondérant, frappant non pas le revenu d'une personne déterminée mais une opération, soit l'aliénation d'un immeuble dégageant un gain immobilier, sans tenir compte en principe de la capacité contributive ou des pertes éventuelles que le contribuable a subies par ailleurs (PASCHOUD, L'impôt sur les gains immobiliers en droit vaudois, thèse Lausanne 1981, p. 21; RIVIER, op.cit., p. 39). D'une manière générale, on peut douter que l'art. 19 Cst. vaud. prohibe un tel impôt, dont l'existence est généralement admise en Suisse. Il n'est du reste pas arbitraire de soutenir que l'existence même du gain immobilier fait apparaître une capacité contributive. Dans le cas particulier du gain réalisé lors d'une vente par une masse en faillite, on peut certes se demander s'il est équitable de prélever un tel impôt. Bon nombre de législations cantonales, mais pas toutes, y renoncent. La doctrine est partagée à ce sujet, tant sur le bien-fondé d'une exemption que sur ses modalités (DIETLER, Die Grundstückgewinnsteuer in den Kantonen, thèse Berne 1964, p. 44 et 47;

LOCHER, Das Objekt der bernischen Grundstückgewinnsteuer, thèse Berne 1976, p. 175/176, 213 s.; OCHSNER, Die Besteuerung der Grundstückgewinne in der Schweiz, thèse Zurich 1976, p. 113; NEKOLA, Besteuerung des Grundeigentums im Privatvermögen in der Schweiz, thèse Zurich 1976, p. 116; STOFFEL, Die Liegenschaftsgewinnsteuer im Kanton Wallis, thèse Fribourg 1971, p. 84/85; HÖHN, Die Problematik der zürcherischen Grundstückgewinnsteuer, ZBl 59/1958, p. 219). Le droit vaudois lui-même a prévu certains assouplissements (art. 41 lettres g et h LI). Enfin, l'arrêt ATF 52 I 211, invoqué par la recourante, a précisément laissé la question ouverte pour un impôt du type de celui ici en cause. Dans ces conditions, compte tenu de l'importante marge d'appréciation que le Tribunal fédéral reconnaît en la matière au législateur cantonal (ATF ATF 104 Ia 295), le prélèvement de l'impôt ne constitue pas en l'espèce une violation de l'art. 19 Cst. vaud.