Urteilskopf

122 II 221

31. Extrait de l'arrêt de la IIe Cour de droit public du 1er mars 1996 dans la cause Administration fédérale des contributions, Division principale de l'impôt fédéral direct, contre Tribunal administratif du canton de Vaud et Masse en faillite de la Société immobilière X. SA (recours de droit administratif)
Regeste (de):
Art. 262 SchKG und Art. 53 BdBSt; Kapitalgewinnsteuer als Masseschuld.

Zu den Schulden der Konkursmasse gehören insbesondere öffentlichrechtliche Verbindlichkeiten, die nach Konkurseröffnung entstanden sind. Diese Regel gilt auch für Steuerschulden (E. 3).

Die besondere Jahressteuerschuld entsteht unter einem oder mehreren Malen. Zur Qualifikation der Steuer ist einzig darauf abzustellen, ob sich die steuerbegründenden Ereignisse vor oder nach der Konkurseröffnung realisiert haben (E. 4).

Verhältnis zwischen Art. 114 Abs. 3 BdBSt und der besonderen Jahressteuer als Masseschuld (E. 5a und b). Gleichbehandlung mit den andern Gläubigern (E. 5c).

Regeste (fr):
Art. 262 LP et 53 AIFD; impôt sur les bénéfices en capital comme dette de la masse.

Les dettes de la masse comprennent notamment les obligations de droit public dont l'origine se trouve dans un fait réalisé après l'ouverture de la faillite. Cette règle vaut pour les créances d'impôt (consid. 3).

La créance d'impôt annuel entier naît en une ou plusieurs fois. Pour la qualification de l'impôt, il y a lieu de se fonder uniquement sur le moment où sont réalisés les faits générateurs, soit avant ou après l'ouverture de la faillite (consid. 4).

Relation entre l'art. 114 al. 3 AIFD et la créance d'impôt annuel entier comme dette de la masse (consid. 5a et b). Egalité de traitement avec les autres créanciers (consid. 5c).

Regesto (it):
Art. 262 LEF e 53 DIFD; imposta sui profitti in capitale quale debito della massa.

I debiti della massa comprendono segnatamente le obbligazioni di diritto pubblico sorte in seguito ad un fatto intervenuto dopo l'apertura del fallimento. Questa regola vale anche per i crediti d'imposta (consid. 3).

Il credito d'imposta annuale intera nasce in una o più volte. Per la qualificazione dell'imposta va preso in considerazione solo il momento in cui sono intervenuti gli eventi generatori, o prima o dopo l'apertura del fallimento (consid. 4).

Relazione tra l'art. 114 cpv. 3 DIFD e il credito d'imposta annuale intera quale debito della massa (consid. 5a e b). Parità di trattamento con gli altri creditori (consid. 5c).

Sachverhalt ab Seite 222

BGE 122 II 221 S. 222

La faillite de la Société immobilière X. SA à Lausanne (ci-après: la Société) a été prononcée le 25 septembre 1990. Les actifs de la Société se composaient d'un immeuble locatif sis au chemin A., à Lausanne, ainsi que d'une somme répartie entre deux comptes bancaires. Le 5 novembre 1990, l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud a produit des créances d'impôts directs contre la Société. Elle informait également l'Office des faillites de Lausanne que l'impôt sur les bénéfices en capital réalisés lors de l'aliénation des actifs sociaux devrait être considéré comme une dette de la masse et serait établi une fois les actifs réalisés. L'immeuble du chemin A. a été vendu aux enchères le 22 mars 1991. Par décisions des 27 septembre ainsi que 1er et 2 octobre 1991, l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud a arrêté le bénéfice en capital imposable de la Société et l'impôt dû sur les plans cantonal et communal ainsi que sur le plan fédéral. Elle rappelait qu'il s'agissait de dettes de la Masse en faillite de la Société (ci-après: la Masse). En matière d'impôt fédéral direct, l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud a rejeté la réclamation de la Masse par décision du 11 décembre 1992. La Commission cantonale des personnes morales du canton de Vaud a rejeté la réclamation déposée contre les taxations cantonale et communale le 9 février 1993.

BGE 122 II 221 S. 223

La Masse a recouru contre les décisions précitées des 11 décembre 1992 et 9 février 1993 devant le Tribunal administratif du canton de Vaud, en faisant valoir que les créances d'impôts sur les bénéfices en capital n'étaient pas des dettes de la Masse, mais bien des dettes de la Société. Par arrêt du 12 décembre 1994, le Tribunal administratif du canton de Vaud a admis les recours de la Masse et a réformé les décisions sur réclamation des 11 décembre 1992 et 9 février 1993. Agissant par la voie du recours de droit administratif, l'Administration fédérale des contributions, Division principale de l'impôt fédéral direct, a demandé au Tribunal fédéral de rétablir la décision sur réclamation rendue le 11 décembre 1992 par l'Administration cantonale des impôts statuant que la dette d'impôt résultant du bénéfice de liquidation imposable selon l'art. 53 al. 2 de l'arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 sur la perception d'un impôt fédéral direct (AIFD; RS 642.11 ancien) est une dette de la Masse et non pas une dette de la Société. Le Tribunal fédéral a admis le recours.

Erwägungen

Extrait des considérants:

3. 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 les obligations de droit public dont l'origine se trouve dans un fait réalisé après l'ouverture de la faillite. Cette règle vaut également pour les créances d'impôt, notamment d'impôt sur les gains immobiliers et de droits de mutation, lorsque la vente de l'immeuble en cause s'est produite après la déclaration de faillite (ATF 120 III 153 consid. 2b p. 156; ATF 111 Ia 86 consid. 2c p. 89 et les références). Dans un arrêt récent, tout en relevant que son examen se restreignait aux éventuels litiges portant sur l'interprétation des décisions au fond rendues par les autorités compétentes, la Chambre des poursuites et faillites du Tribunal fédéral a jugé que l'impôt vaudois sur les bénéfices en capital, lié à la réalisation d'une plus-value lors de la vente aux enchères d'un immeuble appartenant à une société faillie, faisait partie des dettes de la masse, l'adjudication étant le fait générateur engendrant la créance fiscale (ATF 120 III 153 consid. 2b p. 156). Or les dettes de la masse, à l'instar des frais occasionnés par l'ouverture de la faillite et la liquidation (art. 262 al. 1 LP), sont payées intégralement sur le produit brut de la vente des biens,

avant la répartition aux créanciers, c'est-à-dire avant la distribution des deniers (ATF 120 III 153 consid. 2b p. 156 et les références).
Dès lors il s'agit de savoir dans quelle mesure les principes dégagés par cette jurisprudence s'appliquent également à l'impôt annuel entier dû par les sociétés en liquidation conformément à l'art. 53 al. 2 AIFD, en particulier lorsque cet impôt a son origine dans des faits réalisés après l'ouverture de la faillite. Les principes du droit fiscal sont déterminants à cet égard (ATF 107 Ib 303 consid. 3 p. 308).

4. a) Selon la doctrine (WALTER RYSER/BERNARD ROLLI, Précis de droit fiscal suisse, Berne 1994, p. 13/14; JEAN-MARC RIVIER, Droit fiscal suisse - L'imposition du revenu et de la fortune, Neuchâtel 1980, p. 348; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, System des Steuerrechts, 5e éd., Zurich 1995, p. 273 ss, p. 458 ss), une créance d'impôt se fonde dans tous les cas sur la loi. Elle naît lorsque l'état de fait auquel la loi fiscale rattache l'apparition de la créance d'impôt est réalisé. Ainsi pour qu'un assujettissement fiscal conduise dans un cas d'espèce à la naissance de la créance d'impôt, il faut que les faits générateurs auxquels la loi rattache la perception d'un impôt déterminé soient réunis. Le moment de la naissance de la créance dépend des caractéristiques de l'objet de l'impôt. En matière d'impôt sur les bénéfices en capital, le fait générateur est la réalisation d'un gain. La décision de taxation ne fait que contrôler quelle est la quotité de la créance fiscale et constitue en règle générale une condition de l'exécution forcée. b) L'impôt annuel entier prévu à l'art. 53 al. 2 AIFD que doivent payer, en plus de l'impôt ordinaire, en particulier les sociétés anonymes entrées en liquidation frappe le bénéfice de liquidation au sens étroit du terme, c'est-à-dire l'ensemble des bénéfices en capital et des augmentations de valeur comptabilisées obtenus pendant la procédure de liquidation, ainsi que les autres bénéfices en capital et augmentation de valeur obtenus pendant les périodes de calcul et de taxation (ERNST KÄNZIG, Die direkte Bundessteuer, IIe partie, 2e éd., Bâle 1992, n. 17/18, p. 612/613, ad art. 53). Ce qu'il faut entendre par bénéfice en capital et augmentation de valeur ressort de l'art. 21 al. 1 lettres d et f AIFD (HEINZ MASSHARDT, Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2e éd., Zurich 1985, n. 5 , p. 338, ad art. 53). Selon l'art. 21 al. 1 lettre d AIFD, sont imposables les bénéfices en capital obtenus par l'aliénation ou la réalisation de biens, tels que les bénéfices sur immeubles, la plus-value provenant de l'aliénation de titres, les bénéfices de liquidation en cas de remise ou

d'aliénation d'une entreprise, etc. Il y a aliénation lorsque le contribuable transfère à un tiers, en échange d'une contre-prestation, une partie ou l'ensemble de sa fortune commerciale. Sont en particulier considérés comme des aliénations, la vente, le contrat d'entreprise, l'expropriation, l'obtention d'une indemnité d'assurance destinée à remplacer un bien détruit, l'exécution forcée. Le bénéfice est obtenu au moment où l'aliénateur fournit la prestation promise contractuellement et obtient ainsi un droit ferme à la contre-prestation de l'acheteur (ERNST KÄNZIG, op.cit., Ie partie, 2e éd., Bâle 1982, n. 164, p. 383, et 167, p. 386, ad art. 21; JEAN-MARC RIVIER, op.cit., p. 202). c) Au vu de ces éléments, la créance d'impôt annuel entier naît en une ou plusieurs fois selon que les faits qui la génèrent engendrent un seul ou plusieurs bénéfices en capital (ou augmentations de valeur). Comme sont additionnés, pour son calcul, tous les bénéfices en capital et les augmentations de valeur réalisés pendant les périodes de calcul et de taxation, la créance d'impôt peut reposer sur des faits générateurs antérieurs ou, au contraire, postérieurs à la déclaration de faillite d'une société, selon la date de celle-ci. Les facteurs personnels dont l'impôt annuel tient compte, tels que les pertes des périodes précédentes (ERNST KÄNZIG,

op.cit., IIe partie, n. 19, p. 613, ad art. 53), sont sans incidence sur la réalisation des faits générateurs de celui-ci et ne sauraient influencer sa qualification sur le plan de l'exécution forcée. En particulier, un impôt ne saurait représenter une dette de la masse lorsqu'il a un caractère objectif, tel que l'impôt sur les gains immobiliers, et constituer une dette de la société faillie lorsque les bénéfices en capital sont frappés d'un impôt personnel, à l'instar de l'impôt fédéral direct ou de l'impôt de liquidation du droit vaudois. Pour la qualification de l'impôt, il y a lieu de se fonder uniquement sur le moment où sont réalisés les faits générateurs, car ceux-ci permettent seuls de déterminer si l'obligation fiscale résulte de mesures prises dans le cadre de l'activité de l'administration de la société faillie, déployée en vue de liquider la masse et qui sont nécessairement postérieures à l'ouverture de la faillite, ou s'il s'agit de dettes nées antérieurement, en relation avec l'activité de la société faillie et qui entrent dans la masse passive (DOMINIQUE RIGOT, Le recouvrement forcé des créances de droit public selon le droit de poursuite pour dettes et la faillite, thèse Lausanne 1991, p. 306). d) Dans le cas particulier, l'impôt annuel entier litigieux repose exclusivement sur le bénéfice en capital réalisé le 22 mars 1991 lors de la vente aux enchères de l'immeuble sis au chemin A. Il ne fait pas de doute

qu'il s'agissait d'une mesure prise par la Masse. L'impôt a son origine dans des faits postérieurs à l'ouverture de la faillite intervenue le 25 septembre 1990. Dès lors la créance d'impôt représente une dette de la Masse qui doit être payée intégralement avant la distribution des deniers. La question de savoir si, dans certains cas, l'impôt annuel entier devrait être ventilé en une part représentant une dette de la société faillie et en une part constituant une dette de la masse, selon que les faits qui la génèrent sont antérieurs ou postérieurs au prononcé de la faillite, n'a pas à être résolue ici.

5. a) Selon l'autorité intimée, l'impôt annuel entier représenterait une dette de la Société, car l'art. 114 al. 3 AIFD prévoit en particulier que si le contribuable est déclaré en faillite, le montant annuel de l'impôt échoit au moment de l'ouverture de la faillite. C'est confondre la naissance de la créance d'impôt et son échéance. Alors qu'une dette d'impôt naît lorsque les faits qui la génèrent sont réunis, son échéance correspond au terme auquel la dette déjà née doit être payée et auquel le paiement peut être exigé, ce terme étant fixé par la loi (JEAN-MARC RIVIER, op.cit., p. 354; ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, op.cit., p. 280). Dès lors, une créance d'impôt ne saurait en principe être échue avant d'être née. Que la faillite rende exigible les dettes du failli (art. 208 al. 1 LP) ne saurait avoir pour effet de rendre celui-ci débiteur de nouvelles dettes d'impôt dont les conditions objectives ne seraient pas encore réalisées. Cela vaut également dans le cas de l'art. 114 al. 3 AIFD qui fixe une échéance anticipée de l'impôt lorsque son état et son montant ne peuvent encore être fixés (ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, op.cit., p. 281). b) Il est vrai que la Masse considère que l'art. 114 al. 3 AIFD avancerait à la fois la naissance et l'exigibilité de la créance d'impôt au jour de la faillite, car il s'agirait d'imposer des éléments acquis antérieurement à la déclaration de faillite (réserves latentes accumulées) et sans relation avec l'activité de l'administration de la faillite (cf. DOMINIQUE RIGOT, op.cit., p. 321, qui défend la même opinion). Cette conception méconnaît le fait qu'aucune conséquence fiscale n'est attachée à la simple formation de réserves latentes. Tant que celles-ci ne sont pas réalisées, en particulier par un acte d'aliénation, elles ne sont pas imposables. A cet égard, l'ouverture de la faillite ne saurait être assimilée à un acte de réalisation, car même si le failli perd la libre disposition de son patrimoine, il en demeure propriétaire (ERNST BLUMENSTEIN/PETER LOCHER, op.cit., p. 458/459). A ce moment, aucun bien n'est transféré à un tiers en échange d'une contre-prestation (cf. consid. 4b ci-dessus). Par ailleurs,

il n'y a pas lieu d'assimiler la déclaration de faillite à une autre forme de réalisation ("Verwertung"), telle que le transfert de tout ou partie de biens commerciaux dans la fortune privée du contribuable; d'ailleurs, les sociétés sont dépourvues d'un tel patrimoine (ERNST KÄNZIG, op.cit., Ie partie, n. 169, p. 389, ad art. 21, et IIe partie, n. 8, p. 607, ad art. 53). Au demeurant, il suffit de songer aux rigueurs qu'entraînerait une imposition des réserves latentes à un tel moment, en l'absence d'aliénation ultérieure, par exemple en cas de sursis concordataire (art. 301a LP) ou de révocation de la faillite (art. 195 ss LP).
c) Enfin, avec DOMINIQUE RIGOT (op.cit., p. 298/299), l'autorité intimée considère que seul serait compatible avec le principe de l'égalité de traitement entre les créanciers du failli, la qualification de l'impôt annuel entier de dette du failli, car cela éviterait d'accorder au fisc un "superprivilège" injustifié. Une décision ou un arrêté viole le principe de l'égalité de traitement lorsqu'il établit des distinctions juridiques qui ne se justifient par aucun motif raisonnable au regard de la situation de fait à réglementer ou lorsqu'il omet de faire des distinctions qui s'imposent au vu des circonstances, c'est-à-dire lorsque ce qui est semblable n'est pas traité de manière identique et lorsque ce qui est dissemblable ne l'est pas de manière différente (ATF 118 Ia 1 consid. 3a p. 2). Dans la mesure où l'impôt annuel entier de l'art. 53 al. 2 AIFD est dû en raison de l'activité de liquidation déployée par la masse en faillite après l'ouverture de celle-ci, rien ne justifie de traiter les dettes d'impôt différemment des autres obligations financières qui incombent à cette masse. A cet égard, la position du fisc n'est pas différente de celle des autres créanciers de la masse, avec lesquels il est mis sur pied d'égalité. Si, comme le laisse entendre l'autorité intimée, la dette fiscale était née avant l'ouverture de la faillite, par exemple au moment de la constitution des réserves latentes, rien n'expliquerait que sa perception soit retardée à un moment où la société est insolvable; dans un tel système, le fisc aurait pu vraisemblablement percevoir - en tout ou en partie - l'impôt dû à un moment où les facultés financières de la société auraient été encore intactes, de sorte qu'il se trouverait de toute manière dans une situation peut-être plus avantageuse, mais en tout cas différente de celle des créanciers dont les dettes sont nées, mais non échues, avant la déclaration de faillite. Le motif que l'autorité intimée entend tirer d'une éventuelle inégalité de traitement est dès lors dénué de pertinence.