Urteilskopf

124 V 153

27. Arrêt du 7 avril 1998 dans la cause Office fédéral des assurances sociales contre L. et Tribunal des assurances du canton du Valais
Regeste (de):
Art. 22 Abs. 3, Art. 23bis AHVV (in der bis 31. Dezember 1994 gültig gewesenen Fassung): Sonderbeitrag auf Kapitalgewinnen.

Nach der Rechtsprechung können die Ausgleichskassen keinen Sonderbeitrag erheben, wenn die Fiskalbehörde keine Sonderbesteuerung nach Art. 43 BdBSt vorgenommen hat; auch Art. 22 Abs. 3 AHVV findet in einem solchen Fall keine Anwendung.

Für ein Abweichen von der Rechtsprechung besteht diesbezüglich kein Anlass.

Regeste (fr):
Art. 22 al. 3, art. 23bis RAVS (dans sa version en vigueur jusqu'au 31 décembre 1994): cotisation spéciale sur les bénéfices en capital. Conformément à la jurisprudence, les caisses de compensation n'ont pas la possibilité de prélever une cotisation spéciale dans des cas où l'autorité fiscale n'a pas procédé à une imposition spéciale selon l'art. 43 AIFD; en outre, l'art. 22 al. 3 RAVS n'est pas applicable en pareille hypothèse.

Il n'y a pas lieu, sur ces deux points, de se départir de la jurisprudence.

Regesto (it):
Art. 22 cpv. 3, art. 23bis OAVS (nel tenore vigente fino al 31 dicembre 1994): contributo speciale sui profitti in capitale.

Conformemente alla giurisprudenza, le casse di compensazione non hanno la facoltà di riscuotere un contributo speciale nel caso in cui l'autorità fiscale non ha proceduto a un'imposizione speciale giusta l'art. 43 DIFD; inoltre, l'art. 22 cpv. 3 OAVS non trova applicazione in simile ipotesi.

Non esiste motivo, su questi due punti, di scostarsi dalla giurisprudenza.

Sachverhalt ab Seite 154

A.- L. a exploité le home-école X jusqu'au 30 novembre 1987. En août 1990, une partie de l'immeuble abritant cet établissement a été vendue. A cette occasion, la prénommée a réalisé un bénéfice en capital imposable de 136'500 francs. Par décision du 5 mars 1993, la Caisse cantonale valaisanne de compensation a fixé les cotisations AVS personnelles dues par L. pour l'année 1989 à 15'826 fr. 85 sur la base du montant précité de 136'500 francs, qu'elle a considéré comme le revenu d'une activité indépendante. L'assurée a recouru contre cette décision par écriture du 5 avril 1993. Le 17 mai 1993, la caisse a rendu une nouvelle décision, par laquelle elle annulait la précédente et réclamait à l'assurée une cotisation spéciale de 13'356 francs sur le bénéfice de liquidation de 136'500 francs. L'assurée a également recouru contre cette seconde décision, par acte du 16 juin

1993.

B.- Le Tribunal des assurances du canton du Valais a statué sur les recours par deux jugements successifs, du 21 mai 1993 et du 30 septembre 1993. Saisi d'un recours de droit administratif de l'assurée, le Tribunal fédéral des assurances, par arrêt du 3 novembre 1994, a annulé ces deux jugements et il a renvoyé la cause à la juridiction cantonale pour nouvelle décision au sens des considérants.

C.- A la suite de cet arrêt, le Tribunal des assurances du canton du Valais a rendu un jugement, le 28 janvier 1997, dont le dispositif est le suivant: "1. En tant qu'il s'en prend à la décision de la caisse intimée du 5 mars 1993, le recours du 5 avril 1993 devient sans objet et la cause est rayée du rôle.

2. Le recours du 16 juin 1993 est partiellement admis en ce sens que la décision du 17 mai 1993 est annulée et le dossier renvoyé à l'intimée, à charge pour elle de procéder à un nouveau calcul des cotisations de L., conformément aux considérants. 3. Toute autre ou plus ample conclusion est rejetée.
4. (Dépens)."
En bref, le tribunal a considéré que la caisse n'était pas en droit de prélever une cotisation spéciale sur le montant de 136'500 francs. En revanche, il y avait lieu de faire entrer ce revenu dans le calcul des cotisations selon la procédure ordinaire de fixation des cotisations.

D.- L'Office fédéral des assurances sociales interjette un recours de droit administratif en concluant à l'annulation de ce jugement. Dans sa réponse, L. conclut au rejet du recours et à l'annulation du jugement cantonal, en demandant au Tribunal fédéral des assurances de dire que le bénéfice en capital qu'elle a réalisé n'est pas soumis à cotisations AVS.

Erwägungen

Considérant en droit:

1. L'intimée n'a pas interjeté un recours de droit administratif contre le jugement cantonal dans le délai légal de trente jours (art. 106 al. 1 OJ). Elle ne pouvait donc que proposer l'irrecevabilité ou le rejet, en tout ou partie, du recours, mais elle n'avait plus la faculté de prendre des conclusions indépendantes. La procédure du recours de droit administratif ne connaît pas, en effet, l'institution du recours joint. Aussi bien la conclusion de l'intimée visant à faire constater par le Tribunal fédéral des assurances qu'elle ne doit verser aucune cotisation sur le bénéfice immobilier qu'elle a réalisé est-elle irrecevable (ATF 120 V 127 consid. 6).

2. (Pouvoir d'examen limité; cf. ATF 123 V 242 sv. consid. 1)

3. Il s'agit, en l'espèce, de savoir si une cotisation spéciale peut être prélevée sur le bénéfice en capital réalisé par l'intimée en 1990. Cette question doit être tranchée au regard des dispositions pertinentes - modifiées depuis lors - qui étaient en vigueur avant le 1er janvier 1995 (cf. KÄSER, Unterstellung und Beitragswesen in der obligatorischen AHV, 2ème éd., p. 275 n. 14.47). a) Selon l'art. 23bis RAVS, dans sa version en vigueur jusqu'au 31 décembre 1994, une cotisation spéciale est prélevée sur les bénéfices en capital et les augmentations de valeur au sens de l'art. 17 let. d RAVS, s'ils sont soumis à l'impôt annuel spécial selon l'art. 43 de l'arrêté du Conseil fédéral du 9 décembre 1940 sur la perception d'un impôt fédéral direct

(AIFD) (al. 1). En vertu de cette dernière disposition, si l'assujettissement à l'impôt cesse ou si la taxation intermédiaire (art. 96 AIFD) est effectuée, un impôt annuel entier est dû, en plus de l'impôt ordinaire sur le revenu, sur les bénéfices en capital et les augmentations de valeur au sens de l'art. 21 al. 1 let. d et f AIFD, réalisés durant la période de calcul et la période de taxation, au taux applicable à ce dernier revenu seulement (al. 1). Les bénéfices en capital et les augmentations de valeur frappés par l'impôt annuel n'entrent pas dans le calcul de l'impôt sur le revenu ordinaire (al. 2). Cette disposition établit une sorte de décompte fiscal final; sont ainsi soumis à l'impôt non seulement les bénéfices de liquidation obtenus lors de la cessation ou de l'aliénation de l'entreprise, mais également toutes les réserves réalisées au cours de la période de calcul et de taxation, qui échapperaient sinon à l'impôt en raison de la brèche de calcul, soit aussi les réserves qui ne sont pas en rapport direct avec la liquidation elle-même (RDAF 1997 II p. 478; Archives de droit fiscal suisse, vol. 61, 1992/93, p. 796 consid. 2b et les références citées).
Selon la jurisprudence rendue à propos de l'art. 23bis RAVS, les caisses de compensation sont liées par les communications fiscales tant en ce qui concerne le montant du bénéfice en capital que le moment de la réalisation du revenu soumis à cotisation (ATF 122 V 291 ss consid. 5). Les caisses n'ont pas, d'autre part, la possibilité de prélever une cotisation spéciale dans des cas où l'autorité fiscale n'a pas procédé à une imposition spéciale selon l'art. 43 AIFD (arrêts non publiés G. du 28 mai 1996 et M. du 7 mars 1995; voir aussi VSI 1993 p. 252 consid. 3 et PAUL CADOTSCH, Die Verbindlichkeit der Steuermeldungen für die AHV-Beitragsfestsetzung, in: Archives de droit fiscal suisse, vol. 62, 1993/94, p. 381 sv.). b) En l'espèce, l'autorité fiscale n'a pas fait application de l'art. 43 AIFD parce qu'aucune taxation intermédiaire n'a été effectuée et que l'assurée est restée imposable de manière illimitée en Valais. Aussi bien le bénéfice en capital a-t-il fait l'objet d'une imposition au revenu ordinaire de l'impôt fédéral direct pour la période fiscale 1991/1992, conformément à l'art. 41 al. 1, 2 et 3 AIFD (lettre du Service cantonal valaisan des contributions à la caisse de compensation du 30 juin 1993). Le recourant soutient que la jurisprudence susmentionnée, en tant qu'elle subordonne le prélèvement d'une cotisation spéciale à la soumission du bénéfice en capital à l'imposition annuelle spéciale prévue à l'art. 43 AIFD, aboutit à une situation juridique insatisfaisante: dans la mesure où

les bénéfices de liquidation représentent le produit d'une activité commerciale, qui apparaît seulement lors de la dissolution de l'entreprise, il s'agit incontestablement du produit d'une activité indépendante sur laquelle une cotisation doit être prélevée. Le recourant relève qu'il est parfois indifférent, du point de vue fiscal, de prélever un impôt spécial ou l'impôt ordinaire sur le revenu. Dans un tel cas, le choix de la procédure de fixation des cotisations relève du droit de l'AVS et doit être tranché par les caisses de compensation, sans que celles-ci soient liées par les données fiscales. Il conviendrait donc, toujours selon le recourant, de s'écarter d'une interprétation "trop littérale" de l'art. 23bis RAVS, qui peut mener à des résultats insoutenables et contraires à la volonté réelle du législateur. c) La cotisation spéciale est une création du pouvoir législatif conféré au Conseil fédéral par l'art. 154 al. 2 LAVS, et le Tribunal fédéral des assurances a toujours reconnu la légalité de cette solution (voir par exemple VSI 1993 p. 234 consid. 6a; KÄSER, op.cit., p. 266 n. 14.27). Comme toute contribution publique, elle est soumise au principe de légalité. Et cela d'autant plus qu'elle s'apparente à un impôt plus qu'à une cotisation d'assurance sociale au sens étroit (ATF 120 Ia 367 consid. 6c). En l'espèce, la base légale (ou plutôt réglementaire) à prendre en considération est l'art. 23bis RAVS. Il en ressort, de manière non équivoque, que la soumission du bénéfice en capital à l'imposition annuelle spéciale prévue à l'art. 43 AIFD (aujourd'hui l'art. 47 LIFD) est une condition sine qua non du prélèvement de la cotisation spéciale. Il n'y a aucun motif de s'écarter du texte clair de cette disposition. De plus, contrairement à ce que suggère le recourant, on ne peut pas voir dans la situation qu'il dénonce une lacune proprement dite de la réglementation légale, que le juge pourrait

combler dans le cadre de ses compétences judiciaires (ATF 122 I 255 sv. consid. 6a; VSI 1996 p. 181 consid. 5b non publié aux ATF 121 V 181). En particulier, celui-ci ne saurait suppléer au silence de la loi lorsque la lacune consiste dans le défaut d'une règle désirable (lacune impropre), car il ferait alors oeuvre de législateur (GRISEL, Traité de droit administratif, p. 127 sv. et la jurisprudence citée).

4. Subsidiairement, le recourant demande que le bénéfice en capital litigieux soit soumis à cotisations en vertu de l'art. 22 al. 3 RAVS. Selon cette disposition, la cotisation annuelle sur le revenu net d'une activité indépendante accessoire, exercée de manière intermittente, est fixée pour l'année civile durant laquelle le revenu a été acquis. Cette règle n'est

toutefois pas applicable en cas de réalisation d'un bénéfice de liquidation. Ainsi qu'on l'a vu, ce bénéfice représente, économiquement, le résultat d'une activité lucrative généralement exercée pendant une période assez longue et de façon plus ou moins régulière (ATF 106 V 197 consid. 3; cf. aussi ATF 116 V 1). Par principe, cette activité n'a donc pas le caractère d'une activité occasionnelle ou intermittente (cf. GREBER/DUC/SCARTAZZINI, Commentaire des articles 1 à 16 de la loi fédérale sur l'assurance-vieillesse et survivants [LAVS], n. 174 ss p. 318) et il n'en va du reste pas autrement en l'espèce.

5. Les premiers juges ont pour leur part prescrit à la caisse de procéder conformément à l'art. 22 al. 2 RAVS, relatif à la fixation des cotisations selon la procédure ordinaire. Aux termes de cette disposition, la cotisation annuelle est calculée en général d'après le revenu net moyen d'une période de calcul de deux ans. Celle-ci comprend la deuxième et la troisième année antérieures à la période de cotisations. Alléguant que l'intimée a cessé son activité indépendante le 30 novembre 1987, le recourant fait valoir que le bénéfice en capital ne peut pas être soumis à cotisations selon l'art. 22 al. 2 RAVS. En effet, ce bénéfice a été réalisé, de manière incontestable, en 1990. Or, cette année fait partie de la période de calcul 1989/1990, à laquelle est rattachée la période ordinaire de cotisations 1992/1993. Lorsqu'aucune des méthodes de fixation des cotisations prévues par le RAVS n'entre en considération, il n'y a pas lieu à perception de cotisations (cf. ATF 106 V 197 in fine). Comme on l'a vu, s'il existe une lacune dans le système réglementaire de perception des cotisations, ce n'est pas au Tribunal fédéral des assurances qu'il appartient de la combler. Par conséquent, s'il apparaît, effectivement, que l'assurée a cessé toute activité indépendante en 1987, aucune cotisation ne pourra être perçue sur le bénéfice litigieux. Cette solution n'est par ailleurs pas en contradiction avec le jugement attaqué. L'obligation faite par les premiers juges d'appliquer la procédure ordinaire de fixation des cotisations n'a de sens, en effet, que si le revenu en question tombe dans une période de calcul pouvant être prise en considération selon cette procédure. C'est la seule interprétation logique qui puisse être donnée aux considérants du jugement attaqué, auxquels renvoie le dispositif.