Urteilskopf

93 I 689

86. Extrait de l'arrêt du 20 décembre 1967 dans la cause Typaldos contre Commission vaudoise de recours en matière d'impôt.
Regeste (de):
Art. 4 BV. Willkür.

1. Besteuerung auf Grund der zivilrechtlichen Form und des wirtschaftlichen Sachverhaltes.

a) Unter welchen Voraussetzungen darf die kantonale Steuerbehörde ohne Willkür auf den wirtschaftlichen Sachverhalt abstellen? (Erw. 5).

b) Wenn die kantonale Steuerbehörde auf die zivilrechtliche Form abgestellt hat, ist es ihr grundsätzlich verwehrt, diese Betrachtungsweise aufzugeben und den Sachverhalt, zur Erfassung des gleichen Tatbestandes mit einer andern Steuer (Grundstückgewinnsteuer), wirtschaftlich zu betrachten (Erw. 5).

2. Rechtsnatur der Grundstückgewinnsteuer nach waadtländischem Recht; es ist willkürlich, den gleichen Tatbestand gleichzeitig mit dieser Sondersteuer und mit der Einkommenssteuer zu erfassen (Erw. 6).

Regeste (fr):
Art. 4 Cst. Arbitraire.

1. Imposition selon la forme juridique et selon la réalité économique:

a) Dans quelles conditions l'autorité cantonale peut-elle s'en tenir à la réalité économique sans tomber dans l'arbitraire? (consid. 5).

b) Lorsque l'autorité cantonale s'en est tenue à la forme juridique, elle ne peut en principe, sans tomber dans l'arbitraire, abandonner ce point de vue et considérer l'aspect économique de l'opération, aux fins de frapper la même matière fiscale d'un autre impôt (impôt sur les gains immobiliers) (consid. 5).

2. Nature de l'impôt sur les gains immobiliers en droit vaudois; on ne saurait, sans tomber dans l'arbitraire, imposer la même matière fiscale à la fois au titre de cet impôt spécial et au titre de l'impôt sur le revenu (consid. 6).

Regesto (it):
Art. 4 CF. Arbitrio.

1. Imposizione secondo la forma giuridica e secondo la realtà economica:

a) In quali condizioni l'autorità cantonale può attenersi alla realtà economica senza cadere nell'arbitrio? (consid. 5);

b) L'autorità cantonale che s'è attenuta alla forma giuridica, in linea di massima non può, senza incorrere nell'arbitrio, abbandonare questo punto di vista e considerare l'aspetto economico dell'operazione, al fine di colpire la medesima materia fiscale con un'altra imposta (imposta sugli utili immobiliari) (consid. 5)

2. Natura dell'imposta sugli utili immobiliari secondo il diritto vodese; non si può, senza cadere nell'arbitrio, assoggettare la medesima materia fiscale sia a questa imposta speciale, sia all'imposta sul reddito (consid. 6).

Sachverhalt ab Seite 690

BGE 93 I 689 S. 690

Résumé des faits:

A.- La société immobilière Valdisette SA, dont Typaldos était l'unique actionnaire, a vendu un immeuble, le 7 juin 1960, et a réalisé ainsi un bénéfice. Entre les mois de décembre 1960 et de janvier 1962, sa liquidation fut opérée et laissa un excédent, qui fut versé à Typaldos. Après avoir imposé ce bénéfice au titre du revenu de Typaldos, le fisc vaudois prétendit le frapper en outre de l'impôt spécial sur les gains immobiliers.

B.- Typaldos a formé un recours de droit public pour violation de l'art. 4 Cst.

Erwägungen

Considérant en droit:
1 à 4. - ...

5. Le recourant reproche en substance à l'autorité cantonale d'avoir frappé, de façon inadmissible et par deux fois, premièrement au titre du revenu et secondement au titre du bénéfice immobilier, l'excédent de liquidation dont il a bénéficié comme unique actionnaire de Valdisette SA Il ne conteste pas la première de ces impositions. Celle-ci est du reste conforme à l'art. 20 al. 2 lit. e LI vaud. (cf. art. 29 al. 1 lit. d), qui fait entrer dans le revenu imposable les sommes provenant de participations de toute nature, qui ne représentent pas le remboursement du capital ou de la part sociale. Tel est manifestement le cas de la prestation faite à un actionnaire à titre de répartition de l'excédent de liquidation. Typaldos conclut en revanche à l'annulation d'une part de la décision du 20 avril 1967, par laquelle la Commission cantonale de recours a décidé que le bénéfice de liquidation touché par Typaldos, comme actionnaire de Valdisette SA, était imposable au titre de l'impôt sur les gains immobiliers, et, d'autre part, du bordereau d'impôt qui s'est ensuivi, le 17 août 1967.

BGE 93 I 689 S. 691

En imposant comme revenu de l'unique actionnaire le bénéfice réalisé par la liquidation de Valdisette SA, l'administration s'en est tenue à la forme juridique donnée aux actes dont résultait la matière imposable. Elle a retenu l'existence de la personne morale, fondée sur les prescriptions du droit civil, la qualité d'actionnaire de Typaldos et le bénéfice touché par lui comme un produit de sa participation. Mais, pour imposer auprès du recourant le même bénéfice, en tant que gain immobilier, elle s'est totalement écartée de la forme juridique pour s'en tenir exclusivement à la réalité économique. Faisant abstraction de l'existence d'une société anonyme, propriétaire de l'immeuble vendu au cours de la liquidation, ignorant la qualité d'actionnaire de Typaldos, elle a jugé que, du point de vue économique, étant seul actionnaire de la société anonyme, dont il pouvait ainsi disposer librement, c'est lui qui, en réalité, était propriétaire de l'immeuble; elle a admis, de plus, que, par la vente de celui-ci, il avait touché non pas le produit d'une participation, mais un gain immobilier. Elle a donc,

de ce point de vue, tenu pour fictive la forme juridique, que - pour l'imposition du revenu - elle avait précédemment considérée comme déterminante. Selon la jurisprudence constante, la forme juridique des relations dont provient la matière imposable n'est pas nécessairement décisive du point de vue fiscal. Sous certaines conditions, l'autorité peut s'en tenir à la réalité économique. Mais, pour sauvegarder le principe de l'égalité devant la loi, elle est tenue d'observer deux règles principalement. Tout d'abord, elle ne doit considérer les choses sous cet angle particulier que lorsque des raisons pertinentes et objectives le justifient; il n'est cependant pas nécessaire - comme le Tribunal fédéral l'exige dans les causes où il a pouvoir de libre examen - que la forme juridique soit insolite et ait été choisie aux fins d'éluder l'impôt (RO 90 I 221 et les arrêts cités); toutefois, le fisc ne doit pas se laisser guider dans son choix uniquement par son propre intérêt (Arch. t. 26, p. 155, t. 28, p. 128). Secondement, lorsqu'il se fonde sur la réalité économique, il doit s'en tenir à ce principe et ne saurait, pour la même matière fiscale, se déterminer une fois selon cette réalité et une autre fois selon la forme juridique (RO 84 I 138); il se mettrait autrement en contradiction avec luimême et violerait l'art. 4 Cst. (RO 80 I 323). En l'espèce, point n'est besoin de rechercher si l'autorité

vaudoise aurait pu, dès l'abord, arguant de la seule réalité économique, considérer comme un gain immobilier le bénéfice de liquidation touché par Typaldos. Elle n'a pas agi de la sorte, mais s'en est tenue à la forme juridique et ajugé qu'il s'agissait là du produit d'une participation (art. 20 al. 2 lit. c LI vaud.). Elle ne pouvait, dès lors, sans se mettre avec elle-même dans une contradiction irréductible et, partant, sans tomber dans l'arbitraire, abandonner ensuite ce point de vue et considérer l'aspect économique de l'opération, aux fins de frapper ce bénéfice d'un autre impôt. Ce changement ne se justifiait par aucun motif pertinent et plausible.

6. Dans sa réponse au recours, l'autorité cantonale relève que le recourant s'occupe d'affaires immobilières régulièrement et qu'il s'agit, dans son cas, d'une activité en quelque sorte professionnelle. Il faut dès lors examiner si cette circonstance est propre à justifier le prélèvement, sur le bénéfice dont la taxation est litigieuse, à la fois de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur les gains immobiliers. En matière d'imposition des personnes physiques au titre du revenu, la loi vaudoise, dans son état antérieur aux modifications introduites au mois de novembre 1962, distinguait - comme elle le fait aujourd'hui encore - entre la fortune privée et la fortune commerciale (art. 20 al. 2 lit. c, 40 al. 2 LI vaud.). Les bénéfices en capital, réalisés sur les choses et droits inclus dans la fortune commerciale, étaient imposables au titre du revenu (art. 20 al. 2 lit. c et 29 lit. b); corrélativement, les pertes d'exploitation étaient déductibles du revenu, comme pour les personnes morales (art. 23 lit. c et 73). Par conséquent, pour l'imposition du produit de la fortune commerciale au titre du revenu, on tenait compte du bénéfice, c'est-à-dire de la différence entre la fortune au début et à la fin de la période considérée. Pour la fortune privée, au contraire, les bénéfices sur les choses et les droits (bénéfices en capital) échappaient à l'imposition au titre du revenu et les pertes n'étaient pas non plus déductibles. Ainsi les gains immobiliers réalisés sur les biens-fonds inclus dans la fortune commerciale étaient en principe imposables, au titre du revenu, avec le bénéfice commercial. Cependant, l'art. 20 al. 3 LI les soumettait à l'impôt spécial sur les gains immobiliers lorsqu'ils provenaient "de la réalisation d'immeubles non affectés à l'exercice de l'activité du contribuable". Il s'agissait là, manifestement, d'une disposition exceptionnelle qui, en

même temps qu'elle soumettait une catégorie de bénéfices à l'impôt spécial, la soustrayait à l'imposition sur le revenu. Elle trouvait du reste son corrélatif dans l'art. 41 lit. a, qui exonérait de l'impôt spécial "les gains

que l'aliénateur réalise sur des immeubles affectés à l'exercice de son activité, lorsque le gain est déjà soumis à l'impôt sur le revenu". Ce système est net: Le gain immobilier réalisé par une personne physique était imposable au titre du revenu si l'immeuble était affecté à l'exercice de l'activité du contribuable et soumis à l'impôt sur le revenu (comme bénéfice de l'exploitation). Dans les autres cas, le gain immobilier était frappé de l'impôt spécial. Ainsi cet impôt frappait notamment les personnes physiques dont l'immeuble réalisé avec un gain était un élément de la fortune privée; pour elles, en effet, le gain immobilier échappait à l'impôt sur le revenu. Celles qui, dans leur activité commerciale, achetaient des immeubles, non pour les affecter à leur exploitation, mais pour en tirer tout autre profit, en particulier pour les revendre, payaient l'impôt spécial sur leurs gains immobiliers, mais n'ajoutaient pas ces gains à leur bénéfice imposable au titre du revenu. Par conséquent, la loi vaudoise, en principe, interdisait d'imposer une somme à la fois comme revenu et comme gain immobilier; elle n'admettait que l'une ou l'autre de ces impositions qui s'excluaient mutuellement (pour les personnes morales: cf. art. 1er lit. b et 53 al. 1 LI vaud.). L'administration vaudoise prétend que ce principe ne s'appliquait pas en l'espèce. Mais nulle disposition, dans le texte de la loi, ne permet de conclure qu'une imposition cumulée se justifierait en raison des circonstances qui ont accompagné la réalisation du gain, notamment le fait que ce gain est issu d'une activité professionnelle. En cumulant, pour la même matière fiscale, l'impôt sur le revenu et l'impôt sur les gains immobiliers, l'autorité vaudoise s'est donc mise en contradiction avec les éléments fondamentaux de son système fiscal. De ce fait, elle est tombée dans l'arbitraire. Elle ne saurait objecter que l'une des taxations était fondée sur la forme juridique et l'autre sur l'aspect économique de l'opération dont est résultée la matière fiscale; comme on l'a montré, ce changement de point de vue est, lui aussi, arbitraire.

Dispositiv

Pour ces motifs, le Tribunal fédéral:
Admet le recours, annule les décisions attaquées.