

BGer 2P.1/2007 vom 24. Mai 2007

Bundesgericht, 2007-05-24, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2P.1_2007

FR: TF 2P.1/2007 du 24 mai 2007

IT: TF 2P.1/2007 del 24 maggio 2007

Erwägungen

E. 1

Le Tribunal fédéral examine d'office et librement la recevabilité des recours qui lui sont soumis (ATF 132 I 140 consid. 1.1 p. 142).

E. 1.1

La loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF; RS 173.110) est entrée en vigueur le 1er janvier 2007 (RO 2006 p. 1205 ss, p. 1242). L'arrêt attaqué ayant été rendu avant cette date, la procédure reste régie par la loi fédérale du 16 décembre 1943 d'organisation judiciaire (art. 132 al. 1 LTF).

E. 1.2

La loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (RS 642.14), entrée en vigueur le 1er janvier 1993, n'est pas applicable à l'imposition des gains immobiliers objets du présent recours puisque ceux-ci étaient imposables en 1990 et 1992, soit avant l'entrée en application de la loi susmentionnée.

E. 1.3

Déposé en temps utile contre une décision finale prise en dernière instance cantonale, qui ne peut être attaquée que par la voie du recours de droit public et qui touche le recourant dans ses intérêts juridiquement protégés, le présent recours est recevable au regard des art. 84 ss OJ . Toutefois, en tant qu'il conclut au renvoi de la cause au Tribunal administratif pour une nouvelle décision, les conclusions du recourant sont irrecevables, étant donné la nature cassatoire du recours de droit public (ATF 132 I 68 consid. 1.5 p. 71).

E. 1.4

En vertu de l' art. 90 al. 1 lettre b OJ , l'acte de recours doit, à peine d'irrecevabilité, contenir un exposé succinct des droits constitutionnels ou des principes juridiques violés et préciser en quoi consiste la violation. Dans un recours de droit public pour arbitraire fondé sur l' art. 9 Cst. , l'intéressé ne peut se contenter de critiquer l'arrêt attaqué comme il le ferait dans une procédure d'appel où l'autorité de recours peut revoir librement l'application du droit. Il doit préciser en quoi cet arrêt serait arbitraire, ne reposerait sur aucun motif sérieux et objectif, apparaîtrait insoutenable ou heurterait gravement le sens de la justice (ATF 130 I 258 consid. 1.3 p. 261; 128 I 295 consid. 7a p. 312; 110 Ia 1 consid. 2a p. 3/4 et la jurisprudence citée).

C'est à la lumière de ces principes que doivent être appréciés les moyens soulevés par le recourant.

E. 2

En vertu de l'art. 287 de la loi bernoise sur les impôts du 21 mai 2000 (ci-après: LI), entrée en vigueur le 1er janvier 2001, les dispositions de l'ancien droit s'appliquent aux cas d'impôts pour lesquels la créance fiscale est née avant l'entrée en vigueur de ladite loi. Sont ici en cause des gains immobiliers réalisés en 1990 et en 1992. Est dès lors applicable en l'espèce la loi bernoise sur les impôts directs de l'Etat et des communes du 29 octobre 1944, en vigueur jusqu'au 31 décembre 2000 (ci-après: aLI), dans sa teneur en vigueur en 1990 et 1992.

E. 3

Le recourant se plaint d'une violation de son droit d'être entendu découlant de l' art. 29 al. 2 Cst. Il reproche, en effet, au Tribunal administratif de ne pas lui avoir donné la possibilité de s'exprimer sur la question de la prescription. Le mandataire du recourant aurait été nommé peu avant l'échéance du délai de recours devant le Tribunal administratif, il n'aurait pas eu le temps de prendre connaissance de tous les éléments déterminants relatifs à la prescription. Le recourant s'était ainsi réservé « l'ensemble de ses droits à cet égard ». En outre, cette question n'avait jamais été soulevée avant que la cause n'arrive devant le Tribunal administratif ce qui fait que le recourant ne s'était jamais prononcé sur ce sujet.

E. 3.1

Le recourant n'invoquant pas la violation d'une disposition cantonale relative au droit d'être entendu, le grief soulevé doit dès lors être examiné exclusivement à la lumière des principes déduits directement de l' art. 29 al. 2 Cst. (art. 4 aCst. ; ATF 125 I 257 consid. 3a p. 259), dont le Tribunal fédéral examine librement le respect.

E. 3.2

Le droit d'être entendu, tel qu'il est garanti par l' art. 29 al. 2 Cst. , comprend notamment le droit pour l'intéressé de s'exprimer sur les éléments importants du dossier avant qu'une décision ne soit prise touchant sa situation juridique, de produire des preuves pertinentes, d'obtenir qu'il soit donné suite à ses offres de preuve pertinentes, de participer à l'administration des preuves essentielles, ou à tout le moins de s'exprimer sur son résultat lorsque cela est de nature à influencer sur la décision à rendre (ATF 129 II 497 consid. 2.2 p. 505; 127 I 54 consid. 1b et les références citées). Le droit d'être entendu porte avant tout sur les questions de fait. Les parties doivent éventuellement aussi être entendues sur les questions de droit lorsque l'autorité concernée entend se fonder sur des normes légales dont la prise en compte ne pouvait pas être raisonnablement prévue par les parties, lorsque la situation juridique a changé ou lorsqu'il existe un pouvoir d'appréciation particulièrement large (ATF 127 V 431 consid. 2b; 126 I 19 consid. 2c).

E. 3.3

Le recourant a pu s'exprimer par écrit devant le Tribunal administratif (recours du 5 février 2004 déposé par son mandataire) et soulever tous les griefs que bon lui semblait, y compris celui de la prescription qu'il a d'ailleurs évoqué. Le fait que le recourant n'ait mandaté un avocat que peu de temps avant l'échéance du délai de recours ne saurait impliquer l'octroi d'un délai supplémentaire afin de compléter un mémoire ou une comparution personnelle. Le recourant supporte les conséquences de sa négligence. S'agissant de la prescription, le recourant disposait de tous les éléments propres à se déterminer devant le Tribunal administratif puisque seuls les actes notifiés au contribuable peuvent interrompre valablement la prescription.

Au vu de ce qui précède, le droit d'être entendu du recourant n'a pas été violé.

E. 4.1

Les dispositions relatives à la taxation des gains de fortune sont les art. 130 à 132 aLI. Selon l'art. 132 al. 2 aLI, la prescription du droit d'introduire la procédure en taxation expire cinq ans après la fin de l'année civile pendant laquelle le gain a été réalisé. L'art. 133 aLI prévoit que les prescriptions concernant la taxation pour l'impôt sur le revenu et l'impôt sur la fortune sont applicables par analogie pour le surplus.

L'art. 163 aLI traite de la prescription relative à la créance fiscale: un impôt se prescrit par cinq ans dès l'expiration de la période de taxation. Lorsque la taxation définitive a été notifiée à la personne contribuable après la fin de la période, la prescription court dès le moment de la notification (al. 1). Les dispositions du Code fédéral des obligations sont applicables par analogie pour l'interruption de la prescription (art. 135 à 139 CO). En outre, la prescription est interrompue par tout acte de recouvrement (al. 2). Aucune disposition ne prévoit de prescription absolue, ce que le recourant ne conteste pas.

E. 4.2

Le Tribunal administratif a jugé, en se basant sur sa propre jurisprudence et celle de la Commission cantonale de recours, que, par analogie avec l'art. 163 aLI, la taxation de l'impôt sur les gains de fortune devait intervenir dans un délai de cinq ans dès l'ouverture de la procédure de taxation (NStP 2002 p. 73 ss consid. 2d p. 75). Selon ledit Tribunal, à défaut d'une décision de taxation dans ce délai, l'impôt est prescrit sauf si le délai de prescription a valablement été interrompu par des mesures de recouvrement prévues à l'art. 163 al. 2 aLI, lesquelles font repartir un nouveau délai de cinq ans. Ces règles sont également valables en procédure de réclamation.

L'autorité intimée a ensuite retenu que la taxation de la vente effectuée en mars 1990 est intervenue le 25 mai 1994, et la décision sur réclamation le 13 juin 1996. L'Intendance des impôts a transmis le recours du 15 juillet 1996 à la Commission cantonale de recours, avec sa prise de position, le 27 mars 2002, et ladite Commission a rendu sa décision le 9 décembre 2003. Selon le Tribunal administratif, plus de cinq ans s'étant écoulés entre le dépôt du recours le 15 juillet 1996 et la transmission du recours avec la prise de position le 27 mars 2002, il fallait examiner si des actes interruptifs de prescription avaient été valablement interjetés. Il en allait de même en ce qui concernait le gain immobilier réalisé en décembre 1992, la décision sur réclamation du 13 mars 2002 ayant été prise plus de cinq ans après la décision de taxation du 21 mai 1996. Ledit Tribunal a estimé que tous les actes mentionnés ci-après de l'Intendance des impôts avaient valablement interrompu la prescription des procédures relatives aux deux gains en cause: le courrier du 18 avril 1997 de l'Intendance des impôts demandant notamment au recourant des informations relatives au bien immobilier vendu en 1990 et à un éventuel emploi; le courrier du 14 mai 1997 requérant une réponse au courrier du 18 avril, le recourant n'y ayant pas donné suite; le courrier du 21 novembre 2000 de l'Intendance des impôts demandant au recourant de la contacter afin de liquider les deux cas; l'entretien du 19 décembre 2000 entre les deux parties; les courriers des 5 février, 17 avril, 4 septembre et 23 octobre 2001 concernant les deux gains et relançant le recourant à propos de renseignements qu'il devait fournir à l'Intendance des impôts, après avoir contacté l'autorité de taxation compétente pour l'impôt sur le revenu, sur les pertes à compenser. La prescription n'était dès lors acquise ni pour le gain immobilier de 1990, ni pour celui de 1992.

Le recourant fait valoir que le délai de prescription de cinq ans est échu. Il ne conteste pas que la prescription de cinq ans de la créance fiscale puisse être appliquée par analogie au droit de taxer, mais uniquement les modalités d'interruption de ce délai. Selon lui, l'arrêt dudit Tribunal retient à tort que les actes susmentionnés ont interrompu la prescription dans les deux procédures en cause.

E. 4.3

Le recourant invoque en vrac, au début de son recours, les dispositions constitutionnelles qui auraient été violées par l'autorité intimée et n'explique nullement en quoi consisteraient ces violations. En outre, il ne fait qu'opposer sa propre interprétation de l'art. 163 al. 2 aLI à celle du Tribunal administratif, sans expliquer pourquoi les actes pris en considération par le Tribunal administratif n'interrompraient pas la prescription au sens des art. 135 à 139 CO. Il développe une argumentation essentiellement appellatoire qui ne démontre nullement en quoi l'arrêt attaqué serait arbitraire (cf. consid. 1.4). Il est dès lors douteux que l'argumentation du recourant quant à la prescription soit conforme aux exigences de l'art. 90 al. 1 lettre b OJ. La question peut cependant rester ouverte, le recours devant de toute manière être rejeté sur le fond.

E. 4.4

L'art. 135 ch. 2 CO, auquel renvoie l'art. 163 a LI, prévoit que la prescription est interrompue lorsque le créancier fait valoir ses droits par des poursuites, par une action ou une exception devant un tribunal ou des arbitres, par une intervention dans une faillite ou par une citation en conciliation. En outre, selon l'art. 138 CO, la prescription interrompue par l'effet d'une action ou d'une exception recommence à courir, durant l'instance, à compter de chaque acte judiciaire des parties et de chaque ordonnance ou décision du juge. Il ressort de ces dispositions que, sur le plan du droit privé, un certain nombre de motifs différents entraîne l'interruption de la prescription qui recommence à courir après que le créancier a fait valoir ses droits par des poursuites, une action, une exception, une intervention dans la faillite ou une citation en conciliation. La prescription réglée par le droit public comprend également un certain nombre d'actes variés, analogues à ceux du droit privé, qui peuvent interrompre la prescription. A titre d'exemples, la jurisprudence du Tribunal fédéral en matière d'impôt fédéral direct considère que les actes tendant au recouvrement comprennent non seulement les actes de perception de l'impôt, mais aussi tous les actes officiels tendant à la fixation de la prétention fiscale qui sont portés à la connaissance du contribuable (cf. ATF 126 II 1 consid. 2c p. 3 selon lequel valent comme actes interruptifs de prescription, même si elles ne continuent pas concrètement la procédure de taxation, toutes communications officielles qui annoncent simplement une taxation à venir et dont le but est essentiellement d'interrompre la prescription; elles font en effet connaître au contribuable la volonté des autorités de poursuivre leur travail en vue de la concrétisation de la créance fiscale; cf. également à propos des actes interruptifs de prescription en droit privé et en droit public RDAF 2005 II p. 468 consid. 5 = RF 60/2005 p. 779, 2P. 221/2004).

Le Tribunal administratif a une définition large de l'acte interruptif de prescription puisqu'il a considéré tous les échanges de courriers susmentionnés et l'entrevue entre l'Intendance des impôts et le recourant comme interruptifs de prescription. Dans le cas particulier, rien ne s'opposait à une telle interprétation des art. 135 et 138 CO et ne justifiait de limiter de façon restrictive les motifs d'interruption de la prescription. Ce d'autant plus que l'art. 138 al. 1 CO lui-même définit les actes interruptifs de manière large. Or, tous les courriers

susmentionnés (consid. 4.2) demandent des renseignements au recourant à propos des gains immobiliers et tendent donc à faire avancer la procédure dans le but de recouvrer la créance fiscale. On doit toutefois relever que les courriers de l'Intendance des impôts des 18 avril 1997 et 14 mai 1997 ne concernent pas le gain immobilier 1992 puisque ces documents ne mentionnent que le gain immobilier réalisé en 1990. Ceci ne change toutefois rien au cas d'espèce puisque la prescription de la procédure du gain de 1992 a été valablement interrompue avant l'échéance du délai de cinq ans, par la lettre du 21 novembre 2000, et celles qui ont suivi, qui concernent clairement les deux procédures.

Le recourant rappelle qu'en ce qui concerne le gain réalisé en 1990, il avait déposé un recours devant la Commission des recours le 15 juillet 1996 et que, dès lors, tous les actes susmentionnés qui émanaient de l'autorité de taxation et non de ladite Commission, ne peuvent avoir valablement interrompu la prescription. L'argumentation succincte du recourant évoque l'art. 195 LI qui prévoit que les décisions sur réclamation peuvent faire l'objet d'un recours adressé à la Commission des recours et l'art. 199 LI qui confie l'instruction des causes à cette même autorité. Or, ces dispositions font partie de la nouvelle loi sur les impôts du 21 mai 2000 qui n'est entrée en vigueur que le 1er janvier 2001. Jusqu'au 31 décembre 2000, était en vigueur l'ancienne loi sur les impôts directs de l'Etat et des communes du 29 octobre 1944. L'art. 144 al. 2 de cette loi prévoyait expressément que les recours dirigés contre les décisions de l'autorité de taxation ou de l'Intendance cantonale des impôts devaient être présentés à l'autorité qui avait rendu la décision. Puis ces autorités transmettaient la cause à la Commission des recours qui vidait le recours (art. 141 aLI). Il n'y a pas de raison d'interpréter les art. 135 et 138 CO en limitant les motifs d'interruption aux actes opérés uniquement par l'autorité compétente pour juger la cause. De toute façon, le recourant ne démontre pas en quoi il serait arbitraire, dans le cadre de l'ancienne loi, que les actes accomplis par l'autorité de taxation durant les procédures de réclamation ou de recours aient pour effet d'interrompre le délai de prescription.

S'il est vrai que la procédure a été longue, le recourant ne s'en est cependant jamais plaint. Au contraire, il a très souvent demandé des délais supplémentaires pour fournir les renseignements requis par l'autorité de taxation, voire n'a pas répondu à ces demandes obligeant l'autorité de taxation à lui écrire à nouveau.

Au surplus, le recourant ne démontre pas en quoi le résultat de l'arrêt attaqué serait arbitraire. Celui-ci lui impose certes de payer les impôts litigieux, mais le montant de ceux-ci lui est connu depuis respectivement 1994 et 1996, de sorte qu'il pouvait prendre les mesures nécessaires.

E. 4.5

Au vu de ce qui précède, l'interprétation restrictive de l'art. 163 al. 2 aLI proposée par le recourant est purement appellatoire. Le texte de cette disposition n'exclut pas l'interprétation du Tribunal administratif qui considère comme valables des modes d'interruption de la prescription équivalant, en droit public, aux actes mentionnés aux art. 135 et 138 CO. Force est de constater que l'autorité intimée pouvait affirmer, sans tomber dans l'arbitraire, que la prescription du droit de taxer les gains immobiliers réalisés en 1990 et en 1992 avait été valablement interrompue.

E. 5.1

L'art. 132 aLI prévoit:

" 1 L'intendance cantonale des impôts taxe immédiatement les gains de fortune. Elle notifie sa décision, brièvement motivée, aux contribuables.

2 ...

3 La taxation doit être complétée

a ...

b lorsqu'une perte doit être mise en compte après coup (art. 88);

.... "

Selon l'art. 88 al. 2 aLI, si, dans la période d'évaluation durant laquelle a été réalisé un gain immobilier sur un bien-fonds faisant partie de la fortune de l'entreprise, les exercices commerciaux d'une personne contribuable tenant comptabilité se sont soldés dans leur ensemble par une perte, celle-ci peut être déduite de ce gain immobilier imposable.

E. 5.2

Le Tribunal administratif a jugé que l'imputation d'une perte commerciale sur un gain immobilier ne pouvait intervenir que lorsque les résultats commerciaux de la période d'évaluation correspondante étaient reconnus sur le plan fiscal, c'est-à-dire en présence d'une taxation entrée en force. Afin de pouvoir tenir compte de pertes qui n'auraient pas pu être déduites dans le cadre de l'impôt sur le revenu et qui seraient déterminées après que la décision de taxation sur le gain immobilier ait été prise, il existait la possibilité de compléter ultérieurement ladite taxation (art. 132 al. 3 let. b aLI). En l'espèce, les décisions de taxation du revenu et de la fortune des périodes fiscales 1991/1992 et 1993/1994 ont fait l'objet de réclamations qui n'ont pas encore été traitées et n'ont ainsi pas acquis la force de chose jugée. Selon le Tribunal administratif, une fois que ces décisions de taxation seront entrées en force, le recourant pourra demander un complément de taxation des gains immobiliers réalisés en 1990 et 1992, soit la déduction d'éventuelles pertes des gains immobiliers imposables.

Dans une argumentation essentiellement appellatoire, qui ne démontre nullement en quoi l'arrêt attaqué serait arbitraire (ATF 110 Ia 1 consid. 2a p. 3; ATF 130 I 258 consid. 1.3 p. 261, 26 consid. 2.1 p. 31 et les arrêts cités), le recourant fait valoir que l'art. 132 al. 3 let. b aLI est uniquement destiné à tenir compte de faits nouveaux survenus après la taxation du gain immobilier. Il critique le fait que la procédure relative au gain immobilier et celle concernant l'impôt sur le revenu et la fortune ont été menées de façon distinctes et à des rythmes différents. Selon lui, l'autorité de taxation des gains immobiliers avait connaissance, lorsqu'elle a rendu ses décisions du 25 mai 1994 et du 21 mai 1996, de l'ensemble de sa situation puisqu'il avait déjà déposé ses déclarations d'impôt sur le revenu et la fortune des périodes relevantes. Par conséquent, ladite autorité devait directement tenir compte des pertes revendiquées lors de la taxation des gains immobiliers. En ne le faisant pas, il a été taxé sur des gains immobiliers trop élevés, ce qui violerait le principe de l'imposition selon la capacité contributive.

E. 5.3

L'interprétation des art. 132 al. 3 let. b et 88 aLI par le Tribunal administratif n'est pas arbitraire. Il est conforme à ces dispositions de procéder d'abord à la taxation des gains immobiliers puis de la réviser si des pertes commerciales sont constatées ultérieurement dans la procédure de taxation du revenu. Dans un système praenumerando bisannuel (art. 41

al. 1 et 103 al. 1 aLI), quelle que soit la rapidité de la taxation du revenu, celle-ci intervient en principe toujours après celle des gains immobiliers. Ce qui explique l'art. 132 al. 3 let. b aLI: celui-ci permet de revenir sur la taxation des gains immobiliers une fois connue la décision de taxation prise pour l'impôt sur le revenu.

En l'occurrence, les décisions de taxation du revenu et de la fortune des périodes fiscales 1991/1992 et 1993/1994 ont fait l'objet de réclamations qui n'ont pas encore été réglées et ne sont ainsi pas entrées en force. Comme l'a jugé à bon droit le Tribunal administratif, il n'y a dès lors pas lieu de déduire d'éventuelles pertes qui n'auraient pas été prises en compte dans le cadre de l'impôt sur le revenu des périodes susmentionnées puisque les décisions de taxation ne sont pas entrées en force (Markus Langenegger, Handbuch zur bernischen Grundstückgewinnsteuer 2001, no 14 ad. art. 143 p. 173). Le Tribunal administratif pouvait admettre sans arbitraire que ce n'était pas à l'autorité de taxation des gains immobiliers (en l'occurrence, la " Section de l'impôt sur les gains de fortune ") de déterminer les éventuelles pertes résiduelles à imputer sur le gain immobilier, mais bien à l'autorité de taxation de l'impôt sur le revenu (en l'occurrence, l' " Autorité de taxation du Jura bernois "), et que, dès que les décisions de taxation des périodes fiscales en cause seraient entrées en force, le recourant pourrait, le cas échéant, demander la révision à l'autorité compétente. Il s'ensuit que le principe de l'imposition selon la capacité contributive (art. 127 al. 2 Cst ; cf. ATF 131 II 562 consid. 3.7 p. 569) n'a pas été violé: même si ,dans un premier temps, le recourant doit supporter une charge d'impôt calculée sans déduction d'éventuelles pertes, le droit bernois prévoit de rectifier la situation une fois les pertes arrêtées définitivement.

Mal fondé, le grief du recourant doit être rejeté dans la mesure où il est recevable.

E. 6

Les autres griefs évoqués par le recourant, notamment la violation du principe d'égalité, ne sont pas invoqués conformément aux exigences de l' art. 90 al. 1 lettre b OJ (cf. consid. 1.4). Ils ne sont en conséquence pas recevables.

E. 7

Il résulte de ce qui précède que le recours doit être rejeté dans la mesure où il est recevable. Succombant, le recourant doit supporter un émolument judiciaire (art. 156 al. 1 OJ). Il n'a pas droit à des dépens (art. 159 al. 1 OJ).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.