

BGer 5A_651/2015 vom 25. Januar 2016

Bundesgericht, 2016-01-25, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_5A_651_2015

FR: TF 5A_651/2015 du 25 janvier 2016

IT: TF 5A_651/2015 del 25 gennaio 2016

Erwägungen

E. 1

Le recours a été déposé en temps utile (art. 100 al. 2 let. a LTF) à l'encontre d'une décision finale (art. 90 LTF) rendue en matière de poursuite pour dettes (art. 72 al. 2 let. a LTF , en relation avec l' art. 19 LP) par une autorité supérieure de surveillance statuant sur recours en dernière instance cantonale (art. 75 al. 1 LTF); il est recevable sans égard à la valeur litigieuse (art. 74 al. 2 let . c LTF).

E. 2.1

Le recours en matière civile peut être interjeté pour violation du droit, tel qu'il est délimité par les art. 95 et 96 LTF . Le Tribunal fédéral applique le droit d'office, sans être lié ni par les moyens des parties ni par les motifs de l'autorité cantonale (ATF 138 II 331 consid. 1.3; 137 II 313 consid. 4). Il peut donc admettre un recours pour un autre motif que ceux invoqués par le justiciable ou rejeter un recours en adoptant une argumentation différente de celle de l'autorité précédente. Compte tenu de l'exigence de motivation, sous peine d'irrecevabilité (art. 42 et art. 108 al. 1 let. b LTF), le Tribunal fédéral n'examine toutefois que les griefs invoqués, le cas d'une violation manifeste du droit demeurant réservé (ATF 140 III 115 consid. 2; 135 III 397 consid. 1.4).

E. 2.2

Saisi d'un recours en matière civile, le Tribunal fédéral statue sur la base des faits établis par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF).

E. 3.1

Tout d'abord, l'autorité supérieure de surveillance a considéré que l'affirmation du recourant selon laquelle, conformément à l' ATF 138 II 32 , l'adjudication des parcelles litigieuses donnerait lieu à un impôt sur le revenu n'était pas établie et qu'il ne lui appartenait pas de déterminer dans le cas d'espèce quel serait l'impôt prélevé sur la plus-value consécutive à l'adjudication. Elle a également jugé que, en cas de plus-value immobilière résultant de la vente, l'impôt auquel cette plus-value donnerait droit, quel qu'il fût, constituerait une créance de droit public née de l'adjudication, soit une créance qui n'existait pas avant les enchères et qui ne pouvait donc pas être déléguée à l'adjudicataire conformément à l' art. 49 al. 1 ORFI . Selon l'autorité supérieure de surveillance, il aurait donc été de toute manière contraire à cette dernière disposition d'indiquer dans les conditions de vente que l'impôt sur la plus-value immobilière devrait être mis à la charge de l'adjudicataire. Elle a ajouté qu'il ressortait aussi de l' ATF 122 II 221 que les conditions de vente n'avaient pas non plus à mentionner les éventuelles obligations de l'adjudicataire déduites de l'art. 237 de la loi sur les impôts directs cantonaux du 4 juillet 2000 (LI; RS/VD 642.11), dans le but de protéger ce dernier. Sur la base de ces éléments, elle a alors rejeté la conclusion subsidiaire du recours, tendant à ce que la clause n° 20 fût remplacée par une clause qui tînt compte du

système d'imposition effectif relatif à chacune des parcelles.

Ensuite, se fondant sur l' ATF 122 II 221 , l'autorité supérieure de surveillance a jugé que l'impôt ne saurait être qualifié différemment selon sa nature et constituer tantôt des frais de réalisation et tantôt pas. Selon elle, était décisif le fait générateur qui permettait de déterminer s'il s'agissait d'un impôt né de l'adjudication. L'impôt sur la plus-value née de l'adjudication, quel qu'il fût, faisait ainsi partie des frais de réalisation au sens de l' art. 157 al. 1 LP . Sur la base de ces éléments, elle a alors conclu que la clause n° 20 des conditions de vente du 28 janvier 2015 était correctement rédigée et a rejeté les conclusions principales du recours, tendant à ce que cette clause fût annulée.

E. 3.2

Le recourant soutient que la transposition à la présente espèce de l' ATF 122 II 221 est erronée car cette solution s'applique à la faillite, et non à la poursuite en réalisation d'un gage immobilier pour laquelle seuls les principes de droit fiscal sont pertinents. Il reproche ensuite à l'autorité supérieure de surveillance de n'avoir pas déterminé quel impôt était généré en cas de plus-value résultant de la vente aux enchères. Il affirme que l'impôt sur le revenu ordinaire, dont la plus-value générée par la vente immobilière n'est qu'un élément de calcul parmi les autres revenus imposables du couple, n'entre pas dans les frais de réalisation de poursuite au sens de l' art. 157 al. 1 LP , de sorte que les conditions de vente ne doivent indiquer ni que l'impôt constitue des frais de réalisation, ni que cet impôt sera déduit du produit brut de la vente. Il soutient enfin que la clause n° 20 des conditions de vente n'est pas conforme au formulaire obligatoire Form. ORFI 13P.

E. 4

La question qui se pose est de savoir si la clause n° 20 des conditions de vente de l'immeuble, prévoyant que le paiement de l'impôt auquel la vente est soumise fait partie des frais de réalisation, contrevient à l' art. 157 al. 1 LP .

E. 4.1.1

La réalisation du gage immobilier est réglée à l' art. 156 LP , qui renvoie notamment aux art. 133 ss LP relatifs à la réalisation des immeubles dans la poursuite par voie de saisie. L' art. 157 LP règle quant à lui la distribution suite à la réalisation du gage. Il prévoit que le produit de la réalisation sert en premier lieu à couvrir les frais d'administration, de réalisation et de distribution (al. 1) et que le produit net est distribué aux créanciers gagistes jusqu'à concurrence de leurs créances, intérêts jusqu'au moment de la dernière réalisation et frais de poursuite compris (al. 2).

Les conditions de vente sont régies par les art. 134 ss LP . Leur contenu est indiqué aux art. 135 LP et 45 à 52 ORFI, auxquels renvoie l' art. 102 ORFI . Le formulaire qu'utilise l'office doit correspondre, dans son contenu, au modèle établi par l'ancienne Chambre des poursuites et faillites du Tribunal fédéral (cf. art. 1 s. aOForm; depuis le 1

er janvier 2007: le Service de haute surveillance en matière de poursuite et de faillite rattaché à l'Office fédéral de la justice [cf. art. 2 al. 1 OForm et 1 OHS-LP]), intitulé procès-verbal de vente immobilière aux enchères ensuite de saisie - de poursuite en réalisation de gage (Form. ORFI 13P). Les conditions doivent indiquer les montants payables en espèces qui seront imputés sur le prix de vente ainsi que ceux qui seront à la charge de l'adjudicataire en sus du prix (art. 135 LP , 45 al. 1 let. d

cum 46 et 49 ORFI). C'est ainsi que, d'après les conditions de vente, l'adjudicataire sera tenu d'effectuer un paiement en espèces à valoir sur le prix de vente, notamment, pour les frais de réalisation (art. 157 al. 2 LP , 46 al. 1 ORFI; ch. 7 Form ORFI 13P). Ces frais ne peuvent donc pas être pris en compte dans la fixation du prix d'adjudication minimal, mais doivent être couverts en premier lieu par le produit de la réalisation (HÄBERLIN,

in Commentaire ORFI, 2012, n° 11 ad art. 53 ORFI). Les conditions mettront en revanche à la charge de l'adjudicataire sans imputation sur le prix de vente, notamment, les dettes garanties par hypothèque légale, art. 836 CC , (primes d'assurance contre l'incendie, impôts fonciers, etc.), qui n'étaient pas encore exigibles lors de la vente et qui par conséquent n'ont pas été inscrites à l'état des charges, ainsi que les redevances courantes (pour le gaz, l'eau, l'électricité, etc.; art. 49 al. 1 let. b ORFI). Les créances précitées doivent exister avant les enchères afin qu'il soit possible d'en faire mention dans les conditions de vente (ATF 120 III 128 consid. 3a; arrêt 5A_229/2009 du 14 juillet 2009 consid. 4).

Les conditions de vente arrêtées par l'office (art. 134 al. 1 LP) constituent pour l'adjudicataire la base de son engagement: s'il enchérit, c'est sur la base de ces conditions; il ne peut pas refuser tel ou tel paiement que les conditions de vente prévoiraient clairement en plus du prix d'adjudication. Inversement, l'adjudicataire ne peut pas être tenu d'effectuer d'autres paiements en sus du prix de vente, sauf s'ils figurent dans les conditions de vente (ATF 123 III 53 consid. 4a; art. 135 al. 2 LP , 49 al. 2 ORFI; ch. 8 Form ORFI 13P).

E. 4.1.2

De jurisprudence constante, les impôts sur les gains immobiliers qui échoient lors de la poursuite en réalisation de gage immobilier doivent être considérés comme des frais de réalisation au sens de l' art. 157 al. 1 LP (art. 46 al. 1 ORFI ; ch. 7 Form. 13P). Partant, ils doivent être déduits du produit brut de la vente et payés avant la répartition du produit net aux créanciers (art. 157 al. 2 LP ; ATF 122 III 246 consid. 5b; arrêt 7B.265/2002 du 28 février 2003 consid. 3.2 et les références, publié

in BLSchK 2003 p. 72). Pour justifier cette solution, le Tribunal fédéral a rappelé qu'il avait auparavant jugé, dans un arrêt consacré à la faillite publié aux ATF 120 III 153 consid. 2b (cf. aussi ATF 122 II 221 consid. 3), que les dettes de la masse au sens de l' art. 262 al. 1 LP comprennent les obligations de droit public qui prennent naissance après l'ouverture de la faillite, dont les impôts sur les gains immobiliers. Ces derniers doivent, plus précisément, être considérés comme des frais de réalisation au sens de l' art. 262 al. 2 LP . Or, dans la poursuite en réalisation de gage immobilier également, l'impôt sur les gains immobiliers ne naît que par l'adjudication; en outre, l' art. 157 al. 1 LP a la même teneur que l' art. 262 al. 2 LP et l' art. 157 al. 2 LP prévoit la distribution du produit net aux créanciers gagistes (ATF 122 III 246 consid. 5b). Ces impôts ne font pas partie des dettes mentionnées à l' art. 49 al. 1 let. b ORFI (ATF 120 III 128 consid. 3; arrêts 5A_229/2009 du 14 juillet 2009 consid. 4; 7B.157/2001 du 28 août 2001 consid. 2b).

E. 4.1.3

Le statut fiscal des gains immobiliers présente d'assez fortes divergences, tout d'abord entre la Confédération et les cantons, et ensuite entre les cantons eux-mêmes.

Suivant la législation applicable, les gains immobiliers peuvent être imposés par le biais d'un impôt spécial ou par le biais de l'impôt ordinaire sur le revenu ou le bénéfice (cf. art. 12 al. 4 LHID). Dans le premier cas, le gain en tant que tel constitue l'assiette de l'impôt.

Celui-ci possède toutes les caractéristiques d'un impôt spécial et réel. Il est prélevé sans tenir compte des autres conditions subjectives (de revenu) du contribuable. Dans le second cas, le critère servant au calcul de l'impôt est en fait la capacité économique globale du contribuable et les gains sont imposés conjointement avec les autres revenus ou bénéfices selon le barème de l'impôt en question. Il s'agit donc là d'un impôt général et personnel.

Plus précisément, dans les cantons suivant un système dualiste, s'agissant des personnes physiques, les gains peuvent être soumis à l'impôt ordinaire, s'ils sont réalisés sur la fortune commerciale, ou spécial, s'ils le sont sur la fortune privée du contribuable. Dans l'un et l'autre cas, l'objet de l'impôt reste le même: il s'agit du gain réalisé lors de l'aliénation (cf. p. ex. OBERSON, Droit fiscal suisse, 4

ème éd., 2012, §13 p. 295 s.; RIVIER, Droit fiscal suisse, 2

ème éd., 1998, p. 485 ss; L'impôt sur les gains immobiliers, octobre 2012, Informations fiscales éditées par la Conférence suisse des impôts CSI, <https://www.estv.admin.ch/estv/fr/home/allgemein/dokumentation/publikationen/weitere-publikationen/dossier-steuerinformationen.html>). Dans un cas de faillite, le Tribunal fédéral a d'ailleurs admis, sous l'empire de l'AIFD, que l'impôt sur le gain immobilier constituait une dette de la masse également dans le cas où il était perçu sous la forme de l'impôt (ordinaire) sur le bénéfice en capital, et non sous la forme d'un impôt (spécial) sur les gains immobiliers, l'adjudication étant le fait générateur engendrant la créance fiscale (ATF 120 III 153 consid. 2b; sur la nature de l'impôt: cf. p. ex. RIVIER, Droit fiscal suisse, 1980, p. 201).

E. 4.1.4

Il n'appartient pas aux autorités de poursuite de trancher la question de la nature d'un impôt ou du bien-fondé d'une taxation, cet examen relevant de la compétence des autorités fiscales (ATF 107 Ib 303 consid. 1a; arrêts 7B.130/1999 du 13 juillet 1999 consid. 2; 7B.55/1997 du 10 avril 1997). Afin d'éviter des prétentions en dommages-intérêts, elles doivent veiller à ce que les conditions de vente indiquent clairement la façon dont d'éventuelles dettes d'impôt pour gain immobilier seront acquittées tout en précisant que le prix d'adjudication minimal fixé ne garantit aucunement que les créanciers gagistes antérieurs ne subissent pas une perte dans le cadre de la distribution des deniers (HÄBERLIN, op. cit. , n° 11 ad art. 53 ORFI).

E. 4.2

En l'espèce, le recourant ne critique pas la jurisprudence fédérale selon laquelle les impôts sur les gains immobiliers sont des frais de réalisation au sens de l' art. 157 al. 1 LP . Il n'y a dès lors pas lieu de se pencher sur les critiques dont l' ATF 122 III 246 a fait l'objet (cf. not. BEILSTEIN, Privilegierte Behandlung von Grundstückgewinnsteuer und Mehrwertsteuer in der Zwangsvollstreckung?,

in Der Schweizer Treuhänder 2003 (8), p. 653 ss). Le recourant reproche en effet uniquement à l'autorité supérieure de surveillance de n'avoir pas qualifié la nature de l'impôt résultant de la réalisation forcée, qui, selon lui, est ordinaire. Or, non seulement il ne ressort pas des faits de l'arrêt attaqué si le bien immobilier ferait partie de la fortune commerciale ou privée du recourant, mais, surtout, il n'appartient pas aux autorités de poursuite, mais aux autorités fiscales, de statuer sur l'impôt généré par la vente. La clause n° 20 des conditions de vente est conforme aux art. aux 135 LP et 45 à 52 ORFI ainsi qu'à l' ATF 122 III 246 ; elle correspond, dans son contenu (cf. art. 2 al. 2 aOForm), au formulaire Form 13P: elle

signifie que l'impôt dont le fait générateur est le gain résultant de l'adjudication constitue des frais de réalisation au sens de l' art. 157 al. 1 LP . Elle informe les adjudicataires potentiels ainsi que les créanciers des frais qui seront payés sur le produit de la vente. Au demeurant, elle ne fait que préciser la clause n° 7 des conditions de vente qui prévoit déjà que les frais de réalisation sont payés sur le prix de vente (" à tant moins du prix de vente "). Dans l'hypothèse où, comme le soutient le recourant, la plus-value résultant de la vente serait taxée par le biais de l'impôt ordinaire, la question de savoir si cet impôt peut être ventilé en différentes parts selon le fait générateur qui est à son origine, comme il est procédé pour obtenir l'hypothèque légale (art. 236 al. 1 LI), appartient également aux autorités fiscales (sur la légalité du droit de gage garantissant la part de l'impôt ordinaire portant exclusivement sur le patrimoine immobilier, cf. ATF 122 I 351 consid. 2d; arrêt 2P.441/1997 du 28 septembre 1998 consid. 2b et 3c et les références). Si l'autorité fiscale entend prélever un impôt sur le produit brut de la vente, les autorités de poursuite devront seulement décider si cette créance fait effectivement partie des frais de réalisation au vu du fait qui l'a, selon les autorités fiscales, générée.

Il suit de là que les griefs du recourant doivent être rejetés.

E. 5

En conclusion, le recours est rejeté. Les frais judiciaires, arrêtés à 3'000 fr., sont mis à la charge du recourant qui succombe (art. 66 al. 1 LTF). Des dépens ne sont pas dus, les parties intimées n'ayant pas été invitées à répondre.

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