

## VD\_OMNI FI.1992.0150 vom 12. Dezember 1994

VD Tribunal cantonal, 1994-12-12, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.1992.0150](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1992.0150)

FR: VD\_OMNI FI.1992.0150 du 12 décembre 1994

IT: VD\_OMNI FI.1992.0150 del 12 dicembre 1994

### Regeste

c/ACI | Les dettes d'impôt dues en vertu des art. 53 al. 2 AIFD et 61a LI ensuite de la faillite de la société contribuable sont des dettes de la faillie et non des dettes de la masse. Il n'appartient pas au Tribunal de colloquer la créance de l'ACI en 5e classe, mais à l'autorité de poursuite et faillite

### Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 12.12.1994 FI.1992.0150

c/ACI | Les dettes d'impôt dues en vertu des art. 53 al. 2 AIFD et 61a LI ensuite de la faillite de la société contribuable sont des dettes de la faillie et non des dettes de la masse. Il n'appartient pas au Tribunal de colloquer la créance de l'ACI en 5e classe, mais à l'autorité de poursuite et faillite

&f5Y&f3X canton de vaud TRIBUNAL ADMINISTRATIF - A R R E T - du 12 décembre 1994 \_\_\_\_\_ sur les recours interjetés par la masse en faillite de la SI X. \_\_\_\_\_ S.A. , à Y. \_\_\_\_\_, représentée par Me Jean-Marc Rivier, avocat à Lausanne, contre les décisions sur réclamation rendues les 11 décembre 1992 et 9 février 1993 par l'Administration cantonale de l'impôt fédéral direct, respectivement par la Commission cantonale des personnes morales (impôt sur les bénéfices en capital et les augmentations de valeur, art. 53 al. 2 AIFD; impôt spécial sur les bénéfices en capital et les réserves latentes, art 61a LI). \*\*\*\*\* Statuant à huis clos, le Tribunal administratif, composé de MM. E. Poltier, président V. Pelet, assesseur J.-P. Kaeslin, assesseur Greffier : M. C. Parmelin, sbt constate en fait : \_\_\_\_\_ A. Le 25 septembre 1990, l'Office des faillites du district de Y. \_\_\_\_\_ a prononcé la faillite de la société SI X. \_\_\_\_\_ SA. A cette date, les actifs de la société se composaient essentiellement d'un immeuble locatif à affectation mixte édifié sur la parcelle n° 1\*\*\*\*\* du cadastre de la Commune de Y. \_\_\_\_\_ et estimé à Fr. 1'293'000.--, ainsi que d'une somme de Fr. 2'064.-- répartie sur deux comptes bancaires. B. L'Administration cantonale des impôts est intervenue le 5 novembre 1990 auprès de l'Office des faillites pour l'informer du fait que la masse en faillite de la société SI X. \_\_\_\_\_ SA serait soumise à un impôt sur le bénéfice en capital en vertu des art. 53 al. 2 AIFD et 61a LI une fois les actifs de la société réalisés. Elle a également produit diverses créances d'impôt direct sur le revenu dues par la faillie totalisant un montant de Fr. 8'208.--. L'état de collocation a été déposé le 21 décembre 1990. Le 22 mars 1991, la parcelle n° 1\*\*\*\*\* a été vendue aux enchères pour la somme de Fr. 1'200'000.--. A réception de la copie de l'acte de transfert, l'Administration cantonale des impôts a adressé le 27 septembre 1991 à l'Office des faillites une décision de taxation fixant à Fr. 977'000.-- le bénéfice en capital soumis à l'impôt cantonal et communal, ce dernier s'élevant à Fr. 150'392.60. Elle lui a notifié le 2 octobre 1991 le bordereau de contribution correspondant, ainsi qu'un bordereau valant

décision de taxation concernant l'impôt fédéral direct frappant ce gain au taux de 9,8 %.

C. Agissant par l'intermédiaire de l'avocat Jean-Marc Rivier, la masse en faillite de la SI X. \_\_\_\_\_ SA a formé une réclamation contre l'ensemble de ces décisions que l'Administration cantonale de l'impôt fédéral direct, s'agissant de l'impôt fédéral direct, respectivement la Commission cantonale des personnes morales en matière d'impôt cantonal et communal, ont rejetée en date du 11 décembre 1992 et du 9 février 1993. C'est contre ces dernières décisions que sont dirigés les présents recours formés par la masse en faillite de la société SI X. \_\_\_\_\_ SA. Cette dernière conclut, avec dépens, à ce que le tribunal constate que l'impôt fédéral direct, respectivement l'impôt cantonal et communal sont des dettes de la faillie et non des dettes de la masse et qu'il invite l'administration de la faillite à traiter ces créances comme une production tardive à colloquer en cinquième classe. L'Administration cantonale des impôts s'est déterminée le 1er février 1993, respectivement le 25 mars 1993 sur les recours formés par la masse en faillite de la SI X. \_\_\_\_\_ SA en concluant à leur rejet. Elle s'est prononcée sur le mémoire complémentaire de la recourante du 23 février 1993 à la faveur d'une lettre du 7 avril 1993. D. Le Tribunal administratif a délibéré à huis clos sans avoir fixé d'audience de débat (art. 44 LJPA).

Considère en droit : \_\_\_\_\_ 1. L'art. 53 al. 2 AIFD prévoit que les sociétés qui sont entrées en liquidation avant ou pendant la période de taxation paient, lors de la cessation de l'assujettissement, un impôt annuel entier sur les bénéfices en capital et les augmentations de valeur réalisés pendant la période de calcul et la période de taxation, calculé selon l'article 40 AIFD. L'art. 61a LI soumet les sociétés de capitaux qui sont dissoutes, avec ou sans liquidation (lit. a), qui transfèrent leur siège hors du canton ou qui cessent d'y avoir des éléments imposables (lit. b) ou qui transforment leur activité économique dans une mesure telle que leur statut fiscal est modifié (lit. c) à un impôt annuel unique les bénéfices en capital obtenus pendant la période de calcul et la période de taxation et les réserves latentes qui n'ont pas encore été imposées. En l'espèce, les dettes d'impôt dues en vertu des dispositions précitées ensuite de la faillite de la société SI X. \_\_\_\_\_ SA ne sont pas contestées dans leur principe, ni dans leur quotité. Le litige porte sur leur qualification du point de vue du droit de la faillite. Alors que l'autorité intimée tient ces créances comme des dettes de la masse dont la recourante serait débitrice, la recourante les considère au contraire comme des dettes ordinaires de la faillie à colloquer en cinquième classe. 2.

Selon la jurisprudence, cette question doit se trancher dans la procédure de réclamation et de recours prévue par la loi fiscale sur la base des dispositions de la loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite (LP) et des dispositions de droit fiscal concernées (ATF 85 I 123 et les références citées; ATF 96 I 246 consid. 1; ATF 107 Ib 304 consid. 1a; ATF 113 III 149, JT 1990 II 47; Pierre-Robert Gilliéron, Poursuite pour dettes, faillite et concordat, Payot Lausanne 1993, 3e éd., p. 300). Le revirement de jurisprudence du Tribunal fédéral (récemment publié à la Revue fiscale 1994, 538) n'a traité qu'à un aspect du problème et a dès lors une incidence limitée en l'espèce. Suivant la solution qui prévalait auparavant, les litiges pouvant surgir, à l'occasion de l'élaboration de l'état de collocation, sur le montant et le rang pour lequel une créance d'impôt devait être colloquée relevaient non pas de la procédure de l'art. 250 LP et de l'autorité désignée par cette disposition, mais exclusivement de la compétence de l'autorité fiscale (sur l'ensemble de ce problème, voir Dominique Rigot, Le recouvrement forcé des créances de droit public selon le droit de poursuite pour dettes et la faillite, Lausanne 1991, p. 336 ss, spéc. p.342 et la jurisprudence citée en notes 381 et 383, aujourd'hui abandonnée); désormais, les créances de droit public n'échappent plus à la procédure de contestation de l'état de collocation.

Cependant, les litiges portant sur la qualité de dette de la masse ne sont de toute façon pas traités dans la procédure de collocation de l'art. 250 LP ; ils relèvent non pas des autorités de surveillance, mais exclusivement des autorités compétentes pour se prononcer sur le fond de la prétention en cause. Concrètement, le juge civil sera saisi des contestations pécuniaires ordinaires, son prononcé, une fois entré en force, étant opposable à l'administration de la faillite; logiquement, c'est à l'autorité fiscale et, sur recours, au Tribunal administratif de connaître de telles contestations lorsqu'elles ont trait à des créances d'impôt et leurs décisions lieront elles aussi l'administration de la faillite (sur ces questions, v. Rigot, op.cit., p. 328 ss et jurisprudence citée en note 316). L'autorité de céans retient dès lors que la jurisprudence qui fonde ici sa compétence conserve toute sa validité, quand bien même certains jugements paraissent confondre les deux questions distinctes évoquées ci-dessus (l'ATF 85 I 121 a trait à l'application de l'art. 262 LP; il est néanmoins cité dans l'arrêt paru à la Revue fiscale 1994, 538, qui s'inscrit pourtant dans une procédure de contestation de l'état de collocation, fondée sur l'art. 250 LP). Il résulte en revanche de ce dernier arrêt que le tribunal ne dispose plus d'aucune compétence en matière de collocation des créances fiscales. 3.

a) En cas de faillite, la loi sur la poursuite pour dette et la faillite pose le principe de l'égalité entre les créanciers du failli. Ce principe souffre des exceptions, énumérées à l'art. 219 LP. La mention, en deuxième classe, sous lettre n de l'impôt anticipé dont le débiteur a transféré la charge avant l'ouverture de la faillite ou avant la saisie indique bien, vu son caractère exceptionnel, que les créances d'impôt sont, elles aussi, régies par le principe de l'égalité des créanciers (Rigot, op. cit., p. 298 et les références citées). L'art. 262 LP précise que "les frais occasionnés par l'ouverture de la faillite et la liquidation sont prélevés" . En application de cette disposition, on admet que les obligations pécuniaires nées de l'activité de l'administration de la faillite, dans le cadre de la liquidation des biens du failli, constituent des dettes de la masse; celles-ci seront couvertes par prélèvement, seul le solde disponible ensuite étant distribué auprès des créanciers du failli, hypothécaires ou chirographaires. Il résulte de ce qui précède que les créanciers contre la masse bénéficient d'un "superprivilège" par rapport aux créanciers du failli, ce qui conduit Rigot à exiger une interprétation restrictive de l'art. 262 al. 1 LP (op. cit., p. 308). La qualification de dettes de la masse ou au contraire de dettes de la faillie des créances d'impôt litigieuses revêt ainsi une importance capitale pour leur recouvrement forcé. b) La loi ne précise pas quelles sont les dettes de la masse. Dans plusieurs arrêts rédigés en français (ATF 111 Ia 89 consid. 2c 107 Ib 305 consid. 2a; 106 III 124 consid. 4 et 105 III 22), le Tribunal fédéral a précisé ce qu'il fallait entendre par dettes de la masse dans une procédure de faillite. 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 et s'impose aux cantons qui ne sauraient adopter une définition plus large des dettes de la masse, sous peine de violer le principe de l'égalité entre les créanciers consacré à l'art. 219 LP, avec l'exception ménagée par l'art. 262 LP (ATF 111 Ia 89-90). c) En ce qui concerne les contributions de droit public, lesquelles naissent par le seul effet de la loi, la jurisprudence considère comme dettes de la masse celles qui prennent naissance durant la procédure de faillite et qui frappent des actifs ou des opérations de la masse (ATF 107 Ib 306; voir également Rigot, op. cit., p. 308). Le Tribunal fédéral a ainsi admis qu'un certain nombre d'impôts à caractère réel prépondérant, à savoir notamment le droit de mutation et l'impôt sur les gains immobiliers (art. 40 ss LI), constituaient des dettes de la masse, lorsque

le transfert (immobilier) y relatif intervient après l'ouverture de la faillite (voir notamment ATF 111 Ia 89 et les références citées pour les gains immobiliers; voir aussi ATF 107 Ib 305, 106 III 124 et 62 III 128; voir enfin Rigot, p. 315 et ss). L'autorité intimée admet que l'impôt ordinaire sur le bénéfice afférent à la durée correspondant au début de la période fiscale jusqu'à l'ouverture de la faillite est une dette de la société faillie et non de la masse. Bien que l'on ne parle pas dans une telle situation de taxation intermédiaire et moins encore de fin d'assujettissement (l'assujettissement ne prend fin qu'avec la radiation de la société au registre du commerce, donc après l'achèvement de la procédure de liquidation), cet impôt est traité de manière similaire. Cela apparaît au demeurant logique dans la mesure où la société faillie, après l'ouverture de la faillite, ne saurait à proprement parler réaliser de bénéfices sous réserve du cas très particulier dans lequel l'administration de la faillite consentirait à la poursuite de l'exploitation de l'entreprise faillie. d) Le cas d'espèce a trait cependant à l'impôt spécial dû notamment par les sociétés dissoutes, prévu par les art. 61a LI et 53 al. 2 AIFD, sur les bénéfices en capital et les bénéfices de réévaluation obtenus pendant la période de calcul et la période de taxation, ainsi que sur les réserves latentes qui n'ont pas encore été imposées. En substance, l'autorité intimée s'attache à la réalisation de l'immeuble, voire à la clôture de la liquidation, en considérant qu'il s'agit là d'une opération de la masse elle-même; en conséquence de quoi, l'impôt spécial sur les bénéfices en capital serait une dette de la masse au sens de l'art. 262 al. 1 LP. Au contraire, la recourante fait valoir notamment que l'impôt spécial frappe les bénéfices en capital et les réserves latentes accumulés avant l'ouverture de la faillite. Le problème est ainsi de déterminer à quel moment naît la créance fiscale sur ces bénéfices ou réserves latentes, à savoir avant ou au contraire après le prononcé de faillite. Cette question, selon la jurisprudence, doit être tranchée exclusivement en application du droit fiscal (ATF 107 Ib 308 consid. 3c qui cite Archives 20, 517; contra, Pfund, Verrechnungssteuer I no 4.2 ad art. 16 LIA, et Rigot, op. cit., p. 286 ss qui suggèrent d'appliquer par analogie l'art. 208 LP selon lequel la faillite rend exigible la créance d'impôt). Or, les règles ici applicables, soit l'art. 111a al. 4 LI sur le plan de l'impôt cantonal et communal, et l'art. 114 al. 3 AIFD en matière d'impôt fédéral direct, prévoient, à l'instar de l'art. 208 LP, que la faillite rend la créance exigible. La solution est la même à l'art. 161 al. 4 LIFD qui entrera en vigueur le 1er janvier 1995. Les auteurs qui traitent du problème de l'impôt ordinaire soulignent aussi qu'il n'est pas nécessaire que l'impôt, au moment de la faillite, ait déjà fait l'objet d'une taxation entrée en force (dans ce sens, Masshard, no 3 ad art. 114 AIFD, p. 487). Il n'y a pas de raison qu'il en aille différemment pour la créance résultant de l'impôt spécial sur les bénéfices en capital (sur ce point, l'art. 111a al. 4 LI déroge à la règle de l'al. 3 in fine). Ainsi, dans la mesure où la créance d'impôt litigieuse échoit en même temps que l'ouverture de la faillite, elle entre dans la masse passive de la société faillie à cette date. Cette solution paraît pleinement conforme au principe de l'égalité de traitement entre les créanciers du failli, au regard duquel l'art. 262 LP apparaît comme un superprivilège qui serait accordé ici de manière injustifiée au fisc (dans ce sens, à propos de l'impôt spécial de l'art. 53 al. 2 AIFD, Rigot, op. cit., p. 320 s.). e) Par voie de conséquence, l'impôt spécial sur les gains en capital et les réserves latentes, respectivement sur les augmentations de valeur dû en vertu des art. 61a LI et 53 AIFD représente une dette de la société faillie et non de la masse; il n'y a donc pas lieu d'en assurer le remboursement par prélèvement, avant la distribution des deniers. Les décisions attaquées, respectivement les décisions de taxation qu'elles confirment seront réformées en ce sens qu'il est constaté que les créances d'impôts qui en résultent constituent non pas des dettes de la masse, mais des dettes de la société faillie. Au surplus, le Tribunal

administratif, compte tenu de la récente jurisprudence du Tribunal fédéral (Revue fiscale 1994, 538), est désormais dépourvu de compétence en matière de collocation des créances d'impôt, de sorte qu'il ne saurait faire droit aux autres conclusions de la recourante (conclusions II de chacun des recours). 3. Le considérant qui précède conduit ainsi à l'admission des recours formés par la masse en faillite de la société SI X. \_\_\_\_\_ SA. Les frais du présent arrêt sont laissés à la charge de l'Etat. La recourante qui obtient gain de cause avec l'assistance d'un homme de loi a droit à des dépens que le tribunal arrête à Fr. 2'000.--, à charge de l'Etat de Vaud (Département des Finances). Par ces motifs, le Tribunal administratif a r r ê t e : I. Les recours sont admis. II. Les décisions sur réclamation rendues les 11 décembre 1992 et 9 février 1993 par l'Administration cantonale de l'impôt fédéral direct, respectivement par la Commission cantonale des personnes morales sont réformées en ce sens qu'il est constaté que les créances d'impôts qui en résultent constituent des dettes de la société faillie, SI X. \_\_\_\_\_ SA. III. Il n'est pas prélevé d'émolument. IV. Une somme de Fr. 2'000.-- (deux mille francs) est allouée à la recourante à titre de dépens, à charge de l'Etat de Vaud (Administration cantonale des impôts). Lausanne, le 12 décembre 1994 Au nom du Tribunal administratif : Le président : Le greffier : Le présent arrêt est communiqué aux destinataires de l'avis d'envoi ci-joint. En tant qu'il concerne l'impôt fédéral direct, il peut faire l'objet, dans les trente jours dès sa notification, d'un recours de droit administratif au Tribunal fédéral. Le recours s'exerce conformément aux articles 103 ss de la loi fédérale d'organisation judiciaire (RS 173.110).

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