

VD_OMNI FI.1997.0110 vom 23. September 1997

VD Tribunal cantonal, 1997-09-23, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1997.0110

FR: VD_OMNI FI.1997.0110 du 23 septembre 1997

IT: VD_OMNI FI.1997.0110 del 23 settembre 1997

Regeste

c/ACI | Même conclue sous la pression des créanciers gagistes, l'aliénation d'un immeuble qui ne fait pas suite à une réquisition de vente au sens de l'art. 116 LP reste volontaire et ne permet pas, même si les créanciers gagistes ne sont pas entièrement couverts, au vendeur de requérir l'exonération du gain réalisé.

Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 23.09.1997 FI.1997.0110

c/ACI | Même conclue sous la pression des créanciers gagistes, l'aliénation d'un immeuble qui ne fait pas suite à une réquisition de vente au sens de l'art. 116 LP reste volontaire et ne permet pas, même si les créanciers gagistes ne sont pas entièrement couverts, au vendeur de requérir l'exonération du gain réalisé.

CANTON DE VAUD TRIBUNAL ADMINISTRATIF Arrêt du 23 septembre 1997 sur le recours interjeté par A. _____, à X. contre la décision sur réclamation du 28 mai 1997 de l' Administration cantonale des impôts (refus de l'exonération du gain immobilier). * * * * * Composition de la section: M. Etienne Poltier, président; M. Charles-F. Constantin et M. Antoine Rochat, assesseurs. Greffier: M. Patrick Gigante. Vu les faits suivants: A. _____ Les époux A. _____ étaient copropriétaires, chacun pour une moitié, de l'immeuble à Y. _____. Cet immeuble était grevé d'une cédula hypothécaire en premier rang d'un million de francs que détenait la B. _____ Assurances, ainsi que d'une cédula au porteur en deuxième rang, de 300'000 francs, détenue par la Banque C. _____, à Z. _____. Les intérêts échus au 31 décembre 1991 et au 30 juin 1992 n'étant pas payés, la B. _____ Assurances a, par courrier du 29 octobre 1992, dénoncé le prêt octroyé à A. _____ pour l'échéance du 31 décembre 1992, menaçant les époux du recouvrement du capital et des intérêts échus par voie de réalisation forcée. B. _____ Par acte authentique dressé le 17 septembre 1993 par le notaire, les époux A. _____ ont vendu leur immeuble à ***** pour le prix de 1'280'000 francs. Ce montant ne couvrant pas totalement le capital et les intérêts échus, soit 1'083'500 fr. dus au 1er septembre 1993 à la B. _____ Assurances et 207'600 francs dus à la même date à la Banque C. _____, soit 1'291'000 francs, A. _____ a été contraint d'emprunter la différence, à savoir 11'100 francs, pour désintéresser les créanciers hypothécaires. Par courrier du 15 septembre 1993, A. _____ a pris l'engagement de régler 3'000 francs par mois à valoir sur l'impôt dû sur le gain immobilier résultant de l'opération; en contrepartie, l'Administration cantonale des impôts (ci-après: ACI) a libéré le notaire Henriod de son obligation de provisionner le 5% du prix de vente (art. 50ter LI). C. _____ A. _____ a déclaré, le 14 octobre 1993, avoir réalisé un gain immobilier selon le calcul suivant: - Aliénation: - Acquisition: Prix d'acquisition: Impenses: - Gain immobilier: Fr. 540'000,00 Fr. 245'773,65 Fr. 785'773,65 Fr. 1'280'000,00. - Fr. 785'773,65 Fr. 494'226,35 Après

examen des éléments fournis par le contribuable, la Commission d'impôt et recette du district de Nyon a réduit à 205'747 fr.75 le montant des impenses et arrêté en conséquence à 534'200 francs le gain immobilier imposable. Une décision fixant l'impôt dû par chacun des époux à 48'078 francs a été notifiée le 19 novembre 1993 aux époux A._____.

D. Par courrier du 18 décembre 1993, A._____ a interjeté une réclamation à l'encontre de la décision de la commission d'impôt; en substance, il a revendiqué l'application, dans le cas d'espèce, de l'article 41 lit. g LI permettant l'exonération du gain réalisé. Par décision du 28 mars 1994, le Département des finances a écarté la demande de remise de l'impôt sur le gain immobilier. Enfin, par décision du 28 mai 1997, l'ACI a réduit à 44'361 fr.55 l'impôt dû; au surplus, elle a rejeté la réclamation d'A._____ contre la taxation du 19 novembre 1993. E. A._____ s'est pourvu en temps utile

auprès du Tribunal administratif contre la décision de l'ACI, en concluant à son annulation. Considérant en droit: 1. Le recourant a indiqué expressis verbis que sa réclamation du 18 décembre 1993 ne devait pas être traitée également comme une demande de remise, mais exclusivement comme une demande d'exonération de l'impôt dû; dès lors le litige porte sur cette seule question. a) Le gain net provenant de l'aliénation d'immeubles ou d'une partie d'immeubles, faisant partie de la fortune privée du contribuable, situés dans le canton est soumis à l'impôt sur les gains immobiliers (art. 40 al. 1 LI). En imposant de façon générale la plus-value immobilière, le législateur a entendu frapper tous les gains immobiliers qui ne peuvent pas être imposés d'une autre manière, c'est-à-dire par le biais de l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou de l'impôt sur le bénéfice net des personnes morales (BGC automne 1962, p. 248 et ss, not. 249). Est réputé gain immobilier tout profit qui découle d'une opération juridique quelconque ayant pour effet de transférer le pouvoir économique sur un immeuble. Peu importe en revanche l'affectation ultérieure du bénéfice ainsi réalisé; seul est décisif pour l'imposition le fait que le gain réalisé provienne d'une opération immobilière (cf. Courvoisier, Relations entre l'impôt sur le revenu et l'impôt spécial frappant les gains immobiliers, thèse Lausanne 1974, p. 24, références citées). Il résulte de ce qui précède que l'exonération, comme du reste le report de l'imposition, du bénéfice réalisé à l'occasion de certaines opérations immobilières bien définies, en tant qu'exceptions au principe de l'imposition défini ci-dessus, doit nécessairement reposer sur une base légale (v. sur ce point, Locher, Legalitätsprinzip im Steuerrecht, in Archives de droit fiscal no 60, p. 1 et ss, not. 13 à 15, références citées). A cet égard, la liste contenue à l'article 41 LI est exhaustive; les exceptions qui y sont prévues ne peuvent être étendues à des cas semblables par une interprétation extensive ou par analogie (v. sur ce point, BGC printemps 1968, p. 48; cf. ATF Ch. c/TA VD et ACI du 11 août 1995, cons. 2c, cc; v. en outre, arrêts FI 96/027 du 30 octobre 1996; 91/053 du 14 mai 1992, 91/024 du 25 novembre 1991). Cette solution apparaît comme seule conforme au principe selon lequel une règle à caractère exceptionnel doit être interprétée de manière restrictive (arrêt FI 91/053, déjà cité). Les recourants se prévalent, dans le cas d'espèce, de l'art. 41 lit. g LI, disposition dont on rappelle tout d'abord le contenu: "L'impôt sur les gains immobiliers n'est pas perçu: (...) g) en cas de vente forcée, lorsque les créanciers garantis par gage sur l'immeuble aliéné ne sont pas entièrement désintéressés; (...)" aa) Issue de l'art. 40 lit. c de la loi du 26 novembre 1956 sur les impôts directs cantonaux (RLV 1956 p. 359 et ss, not. 374), cette disposition, qui trouve son pendant à l'art. 3 lit. g LMSD, a été adoptée par le Grand Conseil sans la moindre discussion (v. BGC printemps/août/septembre 1956, pp. 720 et 1603). Prise dans son sens littéral, cette disposition signifie, a contrario, que l'impôt est perçu lorsque les créanciers sont entièrement désintéressés ou inexistantes (cf. prononcé de la Commission

cantonale de recours en matière d'impôts - ci-après: CCRI -, Masse en faillite W., 16 août 1984, publié in RDAF 1986 p. 165, confirmé par ATF du 7 juin 1985, publié aux Archives de droit fiscal no 56, p. 503). Pour la doctrine, il serait effet inéquitable d'augmenter la perte des créanciers hypothécaires en leur faisant supporter la charge de l'impôt (v. Paschoud, L'impôt sur les gains immobiliers en droit vaudois, thèse, Lausanne 1981, p. 63). Dans l'arrêt du 7 juin 1985 précité, le Tribunal fédéral a confirmé que cette disposition, qui ne s'étend pas aux pertes subies par les créanciers chirographaires - lesquels doivent se laisser opposer le privilège institué par l'art. 50ter al. 1 LI - n'était pas contraire à l'art. 4 de la Constitution fédérale (cons. 3b). bb) Il ne suffit toutefois pas que les créanciers gagistes n'aient pas été complètement désintéressés; pour que le vendeur puisse prétendre à l'exonération du gain réalisé, la vente doit en outre résulter d'une procédure en exécution forcée. Cette expression doit, certes, être comprise dans un sens large, de sorte qu'en sus de la vente aux enchères dont il est question aux articles 133 et ss LP, on admettra que la vente de gré à gré conclue dans le cadre de l'article 256 LP - hormis le cas de la faillite du vendeur, un tel mode de réalisation forcée était, jusqu'au 31 décembre 1996 (v. art. 143b LP, nouveau), exclu s'agissant des immeubles (cf. Gilliéron, Poursuite pour dettes, faillite et concordat, Lausanne 1985, p. 214) -, de même que le concordat par abandon d'actifs permettent au vendeur de revendiquer l'exonération (v. par comparaison, Reimann/Zuppinger/Schärner, Kommentar zum Zürchersteuergesetz, Zürich 1966, Band IV, ad art. 163 N.16-18). En revanche, même conclue sous la pression des créanciers gagistes, une aliénation qui, ne faisant pas suite à une réquisition de vente au sens de l'art. 116 LP, resterait volontaire, ne permet pas au vendeur d'invoquer le régime particulier de l'art. 41 lit. g LI (v. sur ce point, Paschoud, op. cit., p. 63, références citées; cf. également, par comparaison, Locher, Das Objekt des bernischen Grundstückgewinnsteuer, Diss. Bern 1976, p. 172 et 214; de même que Reimann/Zuppinger/Schärner, op. cit., ad art. 163, N. 19; ces derniers auteurs excluent même du champ d'application de la disposition zurichoise correspondante la vente réalisée dans le cadre d'un concordat extrajudiciaire). cc) Ainsi, on retient de ce qui précède que l'extension du privilège de l'exonération à une vente volontaire conduirait ainsi à accorder au contribuable un privilège fiscal en l'absence de toute base légale, même si le prix de vente n'a pas suffi à couvrir entièrement les créanciers gagistes (cf. Locher, op. cit., p. 15). b) Dans le cas d'espèce, force est de constater que seule la première des deux conditions consacrées par le texte légal invoqué est réalisée. aa) En effet, à teneur de l'acte de vente du 17 septembre 1993, les créanciers gagistes subissent une perte de 11'100 francs; le recourant a exposé, ce qui n'apparaît guère contestable, avoir dû régler lui-même, au moyen d'un emprunt contracté à cet effet, cette différence pour que ces derniers soient désintéressés. bb) Le recourant fonde l'essentiel de son argumentation sur le fait que si, d'un point de vue formel, la vente ayant généré le gain réalisé ne résulte pas d'une exécution forcée, d'un point de vue matériel toutefois, elle s'apparenterait à cette procédure; le recourant indique avoir dû en effet se débarrasser de cet immeuble aux conditions dictées par l'acheteur, ce eu égard aux pressions exercées par le créancier gagiste de premier rang. Si le recourant n'avait pas agi de la sorte, son immeuble aurait été sans nul doute réalisé par la voie forcée puisque la B. _____ Assurances avait entrepris des poursuites à son encontre; on doit concéder à celui-ci qu'en pareil cas, l'immeuble aurait été adjugé à un prix vraisemblablement inférieur à celui convenu entre les parties dans le cas d'espèce. Il est du reste piquant de relever que, dans ce dernier cas de figure, le recourant aurait alors pu revendiquer à bon droit l'exonération du gain ainsi réalisé. Cela étant, même s'il faut bien admettre qu'elle a été provoquée en raison de la situation financière du

recourant, la vente du 17 septembre 1993 n'en demeure pas moins un acte translatif de propriété, conclu avec conscience et volonté, ce conformément aux articles 657 CCS et 216 CO, sans aucune contrainte juridique puisque la réalisation de l'immeuble, initialement requise (art. 116 LP), a été retirée pour permettre la vente de gré à gré; ainsi redevenu volontaire par l'effet du contre-ordre, cet acte ne saurait donc être assimilé à une vente forcée au sens du droit des poursuites. Ainsi, les efforts louables entrepris pour régler ses dettes ne lui sont d'aucun secours sur le plan fiscal, puisque le recourant ne peut, dans ces conditions, prétendre à l'exonération du gain immobilier revendiquée. 2. Les considérants qui précèdent conduisent par conséquent le tribunal à rejeter le recours et à confirmer la décision attaquée. Un émolument modéré à 800 francs pour tenir compte des circonstances particulières de l'espèce sera mis à la charge du recourant, qui succombe. Par ces motifs le Tribunal administratif arrête: I. Le recours est rejeté. II. La décision sur réclamation du 28 mai 1997 de l'Administration cantonale des impôts est confirmée. III. Un émolument de 800 (huit cents) francs est mis à la charge d'A._____. Lausanne, le 23 septembre 1997 Le président: Le greffier: Le présent arrêt est communiqué aux destinataires de l'avis d'envoi ci-joint

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