

VD_OMNI FI.2005.0149 vom 23. Dezember 2005

VD Tribunal cantonal, 2005-12-23, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2005.0149

FR: VD_OMNI FI.2005.0149 du 23 décembre 2005

IT: VD_OMNI FI.2005.0149 del 23 dicembre 2005

Regeste

x./Administration cantonale des impôts | La pratique de l'administration fiscale - qui recourt à l'exécution de la garantie légale dès l'instant où elle possède déjà des actes de défaut de biens à l'encontre de la société contribuable - ne contrevient ni aux règles de la bonne foi, ni au principe de l'égalité de traitement (cela d'autant moins que le fisc fait figurer dans le procès-verbal de vente le risque d'inscription d'une hypothèque légale si l'impôt sur le bénéficiaire se rapportant à l'immeuble n'est pas payé).

Erwägungen

E. 1

a) Le requérant conteste que la créance d'impôt en cause puisse faire l'objet d'un gage grevant la parcelle qu'il a acquise par voie d'enchères publiques et par conséquent le principe de l'inscription provisoire ou définitive d'une hypothèque légale. En premier lieu, et pour l'essentiel, le requérant se prévaut de l'arrêt du Tribunal fédéral (ATF 122 III 247), selon lequel 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 et, partant, être déduits du produit brut de la vente et payés avant la répartition du produit net au créancier conformément à l'art. 157 al. 2 LP. Le requérant en conclut que la question du paiement des frais de réalisation que constituent de tels impôts est entièrement régie par le droit fédéral (la LP) si bien qu'il n'y a plus place pour du droit cantonal (l'art. 188 LVCC); l'inscription d'une hypothèque légale de droit cantonal serait donc exclue par le principe de la force dérogatoire du droit fédéral (art. 49 Cst. féd.). Au demeurant, supposée admissible au regard de ce principe, une hypothèque légale de droit cantonal serait contraire aux art. 836 CC et 6 CC qui, certes, réservent le droit cantonal, mais - selon la jurisprudence fédérale - à la condition notamment que la créance fiscale soit dans une relation spéciale par rapport à l'immeuble (cf. ATF 122 I 351). A cet égard, le requérant relève encore que la valeur de l'immeuble portée au bilan 1997 pour 594'365 fr. (alors que la société avait acquis la parcelle no 3.***** en 1959 pour le prix de 540'000 fr.) présente un caractère insolite quand d'importants travaux auraient été entrepris depuis lors (si bien que la valeur incendie de l'immeuble se montait en 1997 à 2'733'900 fr. et l'estimation fiscale à 2'234'000 fr.). Il s'ensuivrait que la différence entre la valeur de l'immeuble au bilan et notamment son estimation fiscale ne saurait être considérée comme l'effet seulement d'une plus-value conjoncturelle et non point d'investissements à plus-values. b) Le requérant invoque au demeurant la violation - de la garantie constitutionnelle de la propriété (art. 26 Cst. féd. et 25 Cst. vaudoise), - des principes régissant l'imposition, consacrés par les art. 127 Cst. féd. et 167 Cst. vaudoise: l'égalité de traitement et l'imposition selon la capacité contributive ou économique, - de l'art. 12 LHID et l'interdiction de la double imposition,

E. 2

En matière d'imposition du gain immobilier, il convient de le rappeler d'emblée, le canton de Vaud connaît un système dit "dualiste" . Selon ce système, le bénéfice réalisé lors de la vente d'un immeuble est imposé de façon différente selon la personne de l'aliénateur et selon le caractère privé ou commercial de l'immeuble. Lorsque l'aliénateur est un contribuable soumis au régime des personnes physiques et que l'immeuble transféré n'est pas compris dans sa fortune commerciale, le gain immobilier fait l'objet d'une imposition distincte de celle du revenu, l'impôt étant dû au moment de l'aliénation (art. 51 aLI, 72 LI). En revanche, lorsque l'aliénateur réalise un tel gain dans le cadre de son activité professionnelle ou sur des immeubles affectés à l'exercice de cette activité, le gain est soumis en principe à l'impôt ordinaire sur le revenu, dont il est un des éléments imposables (art. 20 al. 2 let. c et 41 let. a aLI, 21 al. 2, 61 al. I let. a et al. 2 LI); de même, le produit de la réalisation d'un actif comptabilisé par une société commerciale fait en principe partie du bénéfice net imposable et est frappé par l'impôt ordinaire (54 et 41 let. b aLI, 94 LI); dans ces cas, ledit bénéfice n'est imposé qu'à la fin de la période de calcul au cours de laquelle il a été réalisé.

E. 3

La compétence réservée aux cantons de créer des droits de gage pour des créances dérivant du droit public découle du droit constitutionnel (art. 3 Cst). L'art. 836 CC constate que tels droits existent en-dehors du Code civil, en précisant par ailleurs qu'ils n'ont pas besoin d'être inscrits pour être valables. Conformément à l'art. 6 CC, les règles de droit public cantonal ne peuvent éluder le droit privé fédéral, ni en contredire le sens ou l'esprit (cf. arrêt non publié du Tribunal fédéral du 30 avril 2002, 2P.332/2001, consid. 3.2). Le Tribunal fédéral a précisé à cet égard que la justification du droit de gage fiscal résulte du fait que la créance fiscale présente un rapport particulier avec le bien-fonds grevé (ATF 122 I 351 consid. 2 a, rés. SJ 1997 p. 179). Comme critère pour juger si l'impôt présente un rapport particulier avec le bien-fonds, on peut examiner si l'impôt tire son fondement exclusivement du fait que constitue la propriété foncière ou s'il dépend de facteurs qui sont extérieurs à ce fait. Il n'est ainsi pas loisible aux cantons de prescrire une hypothèque légale pour leurs impôts généraux sur la fortune ou le capital, au seul motif que le contribuable a un immeuble dans le canton ou qu'il exerce une activité lucrative à l'aide d'un bien-fonds, ou encore, pour la personne morale, parce que l'immeuble constituerait le seul actif social. Que l'impôt soit classé, d'un point de vue formel ou systématique, parmi les impôts généraux ou parmi les impôts spéciaux est cependant sans incidence. Si l'imposition porte sur le gain réalisé lors de la vente d'un immeuble, l'impôt peut être garanti par une hypothèque, indépendamment du point de savoir s'il est conçu comme un impôt spécial sur les gains immobiliers ou s'il est perçu dans le cadre de l'impôt ordinaire sur les revenus ou les bénéfices (cf. ATF 122 précité, consid. 2 d). Les droits de gage légaux de droit cantonal pouvant être valables sans inscription au registre foncier, tout acquéreur d'un immeuble doit tenir compte de l'existence de tels droits, et le principe de la bonne foi ne lui est d'aucun secours. De surcroît, dans la mesure où le droit de gage fiscal est compatible avec le droit civil fédéral, il ne peut être considéré comme violant la garantie de la propriété (cf. arrêt 2P.332/2001 précité, consid. 3.3). Il n'est pas contesté que l'hypothèque légale garantissant les créances de droit public – qui doit nécessairement être prévue dans une loi (cf. Steinauer, Les droits réels, Tome III, 3^{ème} éd., n. 2830d, p. 256) - dispose d'une base légale, tant en droit cantonal (art. 188 à 190 LVCC et 115 aLI, devenu l'art. 236 LI depuis

le 1^{er} janvier 2001) qu'en droit communal (art. 39 al. 3 LIC). Pour le surplus, le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de déclarer compatibles avec le droit fédéral les hypothèques légales du droit cantonal vaudois garantissant la part d'impôt sur le bénéfice d'une personne morale, dans la mesure où cette part se rapporte à l'élément du bénéfice net que constitue le gain réalisé lors de la vente de l'immeuble grevé (arrêt du Tribunal fédéral du 12 juillet 1973, dans la cause S. SA contre Département des finances du Canton de Vaud, consid. 3 c; cf. en outre RDAF 2004 II 222). En définitive, comme exposé plus haut, il importe peu qu'il s'agisse d'un impôt spécial sur les gains immobiliers ou d'un impôt ordinaire sur le bénéfice. La jurisprudence citée exige en revanche que l'impôt en cause présente un rapport particulier avec le bien-fonds grevé. Or, dans le cas d'espèce, l'assiette fiscale porte précisément sur des éléments présentant ce rapport spécial : il s'agit pour l'essentiel du gain réalisé lors de la vente aux enchères de l'immeuble (pour un montant de 1'475'635 fr.), auquel se sont ajoutés le produit d'une dissolution de réserve constituée pour l'entretien de cet immeuble, ainsi qu'une part des loyers perçus (voir les décomptes exposés plus loin au considérant 8). Aucun produit lié à des recettes étrangères à l'immeuble lui-même n'a été pris en compte. A l'instar de l'intimée, le Tribunal considère par conséquent que les conditions de l'hypothèque légale en garantie d'une créance de droit public sont ici réalisées.

E. 4

Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral (ATF 122 III 247), 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) et, partant, être déduits du produit brut de la vente et payés avant la répartition du produit net aux créanciers (art. 157 al. 2 LP). A l'appui de cette interprétation de l'art. 157 LP, le Tribunal fédéral cite l'avis de Thomas Koller, AJP 4/95, p. 513, chiffre 5a). Le recourant se prévaut de cette jurisprudence pour faire valoir que l'impôt mis en l'espèce à la charge de l'acquéreur de l'immeuble doit être également considéré comme des frais de réalisation, si bien que la question du paiement de ces frais, entièrement régis par la LP, ne laisse plus de place à l'application du droit cantonal (l'art. 188 LVCC) exclue par la force dérogoratoire du droit fédéral. A juste titre, l'intimée oppose à ce raisonnement la distinction que fait le droit fiscal vaudois entre l'imposition du gain réalisé par une personne physique (lors de la vente d'un immeuble qui n'est pas compris dans sa fortune commerciale) et l'imposition du revenu d'un indépendant ou du bénéfice d'une personne morale - quand ce revenu ou ce bénéfice inclut le produit de réalisation d'un actif immobilier. L'impôt sur le gain immobilier a un caractère spécial: il s'agit d'un impôt "réel" , "indirect" , dont la vente constitue le fait générateur. L'ATF 122 III 247 a précisément traité à ce type d'impôt (il concerne le canton de Zurich qui connaît le système moniste). L'imposition du bénéfice d'un exercice comptable a le caractère d'un impôt ordinaire, "direct" . Selon la théorie de l'accroissement de la fortune nette généralement adoptée en droit positif (W. Ryser/B. Rolli, Précis de droit fiscal suisse (impôts indirects), 4e éd., Berne 2002, p. 153, § 7, p. 155 ss, § 9 ss), le fait générateur consiste en un ensemble de facteurs qui sont pris en compte durant une période donnée, dite période de calcul (v. D. Rigot, Le recouvrement forcé des créances de droit public selon le droit de poursuite pour dettes et la faillite, thèse 1.***** 1991, n. 303 ss, p. 314 ss).

E. 5

a) Il a été rappelé en préambule qu'en matière d'imposition du gain immobilier, le canton de Vaud connaît un système dit "dualiste" , par opposition au système dit "moniste" . La loi d'harmonisation n'a nullement mis fin à ce double régime (v. sur cette problématique, M.

Zweifel/P. Athanas, Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2e éd., Bâle 2002, ad art. 12, n. 3 ss, p. 221 ss). Au contraire, "le législateur fédéral a bien laissé les cantons libres de décider d'imposer les gains immobiliers sur la fortune commerciale comme les autres gains immobiliers (en tant qu'impôt particulier sur le revenu sous la forme d'un impôt réel) ou comme un revenu soumis à l'impôt sur le revenu ou sur les bénéfices (en tant qu'impôt personnel ou subjectif). Cette liberté a toutefois été expressément prévue dans la loi (art. 12 al. 4 LHID, système moniste ou dualiste, v. à ce sujet l'arrêt du Tribunal fédéral 2P.439/1997 du 27 octobre 1999, PRA 2000 no 25, p. 143, consid. 3c)"; ATF du 2 mars 2004, 2A.311/2003, consid. 3.2, in RDAF 2004 II 262, 266; v. en outre ATF 131 I 249, consid. 6.3, p. 261; ATF du 1er septembre 2003, in StE 2004, Nr 18, consid. 3.5; ATF du 27 octobre 1999, 2P.439/1997, consid. 2c, in Revue fiscale 2000, p. 183, spéc. 185). Il appartient ainsi aux cantons de choisir librement un système d'imposition moniste ou dualiste, mais il leur incombe dans le premier cas d'éviter qu'une opération immobilière donne lieu à la perception de deux types d'impôt frappant la même assiette fiscale (cf. commentaire cité, ad art. 12, n. 6, p. 222; message du Conseil fédéral concernant les lois fédérales sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes ainsi que sur l'impôt fédéral, du 25 mai 1983, Feuille fédérale 1983, vol. III, p. 110). On ne saurait cependant interpréter l'art. 12 LHID (contrairement à ce que plaide le recourant) comme une règle contraignant de surcroît les cantons à déduire de l'impôt dû à la suite de la réalisation d'un actif immobilier d'une personne morale (telle une société immobilière) les impôts perçus précédemment auprès des actionnaires qui ont par hypothèse cédés le capital-actions de la société détentrice de l'immeuble. b) Une telle déduction n'est pas davantage commandée par le principe de la prohibition de la double imposition que consacre l'art. 127 al. 3 Cst. Le recourant voit néanmoins une violation de ce principe constitutionnel dans l'imposition successive du gain immobilier auprès du détenteur d'actions ou de parts de sociétés immobilières (art. 40 al. 2 aLI, 64 al. 2 let. d LI) et du bénéfice réalisé par une telle société lors de la vente d'un immeuble (art. 53 aLI et 92 ss LI). Comme l'intimée s'est attachée à le démontrer dans sa réponse du 16 juin 2005, aucune des conditions d'application du principe de la prohibition n'était en l'espèce réalisée. En particulier, le cas ne présente pas de conflit de systèmes fiscaux de deux ou de plusieurs cantons; il n'existe aucune des trois identités requises (sujet de l'impôt, objet de l'impôt et période fiscale en cause; cf. entre autres auteurs cités par l'intimée, Ryser/Rolli, op. cit., § 14, p. 103). c) On relèvera au demeurant que la compensation prévue par l'art. 52bis aLI vise une hypothèse différente, qui a trait à l'imposition de l'actionnaire qui liquide la société qu'il détient.

E. 6

Le recourant invoque une violation du principe de la capacité économique ou contributive (art. 127 al. 2 Cst féd. et 167 al.2 Cst vaudoise). Selon ce principe, " tous les contribuables doivent supporter une charge d'imposition comparable, en fonction des moyens dont ils disposent, cette charge fiscale doit être adaptée à la matière économique à la disposition du contribuable et à sa situation personnelle" (ATF 122 I 101. consid. 2b) (aa, p. 103 = RDAF 1997, p. 186). Comme l'a rappelé l'intimée, ce principe – qui n'est pas absolu – ne s'applique par définition qu'aux impôts personnels (directs), et non aux impôts réels (indirects) qui frappent un objet particulier, sans égard à la capacité économique du contribuable (ATF du 22 décembre 1978, RDAF 1980 p. 106 s., consid. 3). En ce qui concerne la société, l'impôt cantonal et communal cumulé, calculé sur le bénéfice à un taux inférieur à 17%, ne saurait être tenu pour contraire à la capacité économique de la contribuable. En ce qui concerne en

revanche le recourant, recherché comme garant de la dette fiscale due par la SI venderesse de l'immeuble, le principe invoqué ne lui est pas applicable, car la nature de l'impôt réclamé dans ce cas (comme s'il s'agissait d'un impôt réel) ne le permet pas; en effet, on ne voit pas – ainsi que le relève encore l'intimée dans sa réponse – comment le principe de la capacité contributive pourrait être mis en œuvre dans le domaine des garanties ou des sûretés. B. Calcul du bénéfice imposable de la SI

E. 7

Le recourant fait valoir que le calcul du bénéfice imposable est erroné, et ceci pour plusieurs raisons: - La différence entre la valeur de l'immeuble au bilan de la SI propriétaire et le prix adjugé dans la vente forcée de l'immeuble constitue un "produit de la réalisation qui n'échoit pas à la société", mais au bénéficiaire des droits de gage immobilier; - si les actionnaires ont puisé dans la substance de la société (référence étant faite au compte d'actifs "débiteurs-actionnaires" et "prêt C. _____ SA"), les prélèvements sont intervenus bien avant la vente de l'immeuble; - au surplus, il fallait déduire des hypothétiques produits réalisés en 1999 les frais de réalisation de l'immeuble, ainsi que l'éventuel impôt frappant la plus-value, et déduire de surcroît de l'impôt sur le bénéfice l'impôt complémentaire sur les immeubles payés au cours des quinze années précédant la vente.

E. 8

a) Dans sa proposition de règlement du 26 janvier 2005, l'ACI rappelle que l'OIPM a procédé à une taxation d'office (art. 97 aLI) de la société pour la période fiscale 1999; le bénéfice imposable a été arrêté comme il suit, sur la base des derniers comptes remis par la société, clos au 31 décembre 1997: Prix de vente de l'immeuble: 2'070'000.-- ./ . Valeur comptable du poste "immeuble" selon les comptes au 31.12.97: - 594'365.-- Bénéfice sur la vente de l'immeuble: 1'475'635.-- + Revenu ordinaire (5 mois): + 38'860.-- + Dissolution du poste "provision entretien" périodique: + 51'870.-- Bénéfice avant impôts et report de pertes: 1'566'365.-- ./ . Impôts de la période: - 319'923.-- Bénéfice imposable 1'246'442.-- Le poste "revenu ordinaire (5 mois)" a été calculé par l'autorité de taxation sur la base du résultat de l'exercice 1997, comme il suit: Résultat de l'exercice 1997 76'171.40 + attribution provision entretien (portée dans les charges de l'exercice 1997): + 11'170.00 ./ . ajustement valeur rachat assurance-vie: - 2'047.00 Total intermédiaire 85'294.40 + 10% du total intermédiaire (arrondi): + 8'000.00 Total 93'294.40 dont les 5/12e représentent en chiffres arrondis 38'860 francs. On notera ici que le calcul de l'OIPM déduit l'impôt provisionné pour la période, contrairement à ce qu'a soutenu le recourant. b) Ayant pris connaissance des pièces produites par l'Office des poursuites, l'autorité intimée a rectifié le revenu ordinaire calculé sur cinq mois, en prenant en compte - en produits: les loyers nets courus sur la période du 1er janvier au 10 juin 1999 (160 jours); - en charges: les frais de poursuite et les intérêts (D. _____ société d'assurance sur la vie et E. _____, respectivement créanciers hypothécaires en 1er et en 2e rang), calculés sur la même période de 160 jours. En résumé, le revenu ordinaire sur cinq mois arrêté par l'OIPM dans le cadre de la taxation d'office à 38'860 fr. a été réduit au montant de 10'110 fr., calculé de la manière suivante : Revenu locatif net du 1 er janvier au 10 juin 1999: 66'560.00 ./ . Frais de poursuite : 2'880.00 ./ . Charges d'intérêts : 53'570.00 -56'450.00 Marge positive : 10'110.00 Selon les dernières écritures de l'ACI, du 25 novembre 2005, le calcul rectifié porte le bénéfice imposable de la période fiscale 1999 à 1'217'692 fr., soit à 1'217'600 fr. en chiffres arrondis à la centaine inférieure. L'impôt cantonal et communal calculé sur ces nouvelles

données s'élève à 199'442.90 fr., montant auquel l'ACI a réduit ses conclusions dans sa dernière écriture du 25 novembre 2005.

E. 9

a) Dès 1993, la SI a présenté à l'actif de son bilan un compte "actionnaires c/c" (intitulé dès 1997 "débiteurs-actionnaires"), qui a évolué de la manière suivante : - Au

31.12.1993: 1'142'445.65 - Au

31.12.1994: 1'592'918.80 - Au

31.12.1995: 1'697'285.75 - Au

31.12.1996: 1'704'909.05 - Au

31.12.1997: 1'713'026.30. Constatant l'évolution de ce

compte, le 6 février 1997, dans le cadre du traitement de la période fiscale 1996, l'ACI a adressé à la société l'avis suivant : "Ce prêt a un caractère inhabituel (insolite) si l'on prend déjà en seule considération ses conditions. Il n'a fait l'objet d'aucun remboursement, les intérêts ayant de plus été convertis en une nouvelle dette par le crédit du compte. Nous demandons en conséquence que le montant de ce compte-courant au 31 décembre 1996 ne soit pas augmenté. Les intérêts dus par les actionnaires seront effectivement versés et non plus seulement activés. Un plan de remboursement de la dette sur une période convenable, à partir du 1^{er} janvier 1997, doit nous être soumis dans le délai le plus bref. Toute augmentation du compte dès la fin de l'exercice 1997 constituera une distribution dissimulée de bénéfice qui entraînera pratiquement la suppression de la déduction de l'intérêt chez l'actionnaire". Le 27 novembre 1997, l'OIPM a demandé à nouveau le plan de remboursement applicable dès 1997, avec l'indication des garanties obtenues des actionnaires. Un rappel de cette demande a été effectué le 27 février 1998, puis le 8 décembre 1998, en annexe aux décisions de taxation de l'impôt sur le bénéfice et le capital de la société relatives à la période fiscale 1996, toujours en vain. b) A l'actif du bilan de la SI, figure également dès 1995 un compte "prêt C. _____ SA" (concernant une société Immobilière C. _____ SA, ayant son siège à 6.*****), s'élevant alors à 30'000 fr., porté en 1996 à 40'000 francs. Lors de ce dernier exercice, la SI a constitué une provision pour "pertes s/C. _____ SA" du même montant. L'intégralité de cette provision a fait l'objet d'une reprise par l'OIPM lors de la taxation de l'impôt fédéral, cantonal et communal 1996 du 8 décembre 1998. Cette taxation n'a fait l'objet d'aucune réclamation de la part de la société.

E. 10

Il convient en premier lieu de relever que le produit de la vente d'un actif – résultant de la réalisation des réserves latentes constituées sur cet actif (la différence entre le prix de vente et la valeur comptable du bien) – constitue bien un produit qui, ajouté aux autres produits, et après déduction des charges, définit le bénéfice imposable. L'objection du recourant, qui fait valoir que le produit de la réalisation n'échoit pas à la société, ne correspond pas à la réalité comptable: sur ce plan, la réalisation d'un actif social permet de dégager un produit (crédité dans un compte de résultats) et l'affectation du prix de vente au règlement des dettes de la société n'a pas d'incidence sur les comptes de résultat, et partant sur le bénéfice.

E. 11

a) Le recourant soutient ensuite que le fisc devait admettre une perte sur le compte débiteurs-actionnaires ou la constitution d'une provision contre-balançant cet actif. De son point de vue, à tout le moins à concurrence du montant de 1'697'285 fr. figurant au bilan

1995, relevé par l'ACI dans sa lettre du 6 février 1997, la créance de la société contre son actionnaire ne saurait être considérée comme fictive. Cette conclusion s'imposerait d'autant plus que la société comptabilisait des intérêts actifs calculés sur la dette de l'actionnaire. De même, rien au dossier ne permettrait de considérer que la perte sur le prêt consenti à Immobiliare C. _____ SA ait été fictive et que son amortissement n'ait pas été justifié par l'usage commercial. La faillite de la société a été prononcée le 24 juin 1998. Rien n'indique qu'au moment où le prêt a été consenti, il se serait agi d'une prestation à un actionnaire, qui n'aurait d'ailleurs pas été imposée comme telle. b) En principe (comme l'a rappelé l'arrêt FI.2001.0081 du 3 mai 2002, cité par les deux parties), une société anonyme peut conclure, avec ses actionnaires comme avec n'importe quel tiers, tout contrat de droit civil et commercial que peut impliquer le but social (art. 718 al. 1 CO). Selon le Tribunal fédéral, il s'agit d'une notion large qui embrasse l'ensemble des actes juridiques qui, du point de vue objectif, peuvent, ne fût-ce que de façon indirecte, contribuer à atteindre le but social (ATF 96 II 444); il n'est donc pas nécessaire que ces actes entrent dans l'activité habituelle de l'entreprise (ATF 111 II 284; 96 II 445; 95 II 448). Il s'ensuit que le prêt qu'une société anonyme accorde à son actionnaire ou à des personnes qui lui sont proches doit être en principe reconnu tant au plan civil que fiscal, pourvu qu'il contribue à atteindre le but social, d'un point de vue objectif, ne serait-ce que de façon indirecte (Jean-Marc Rivier, *Réflexions sur le prêt d'une société anonyme à son actionnaire*, Archives 54, p. 16, et références citées). Cependant, le prêt doit être assimilé à une distribution de bénéfices dissimulée notamment lorsqu'il résulte de l'ensemble des circonstances qu'un remboursement du prêt n'a jamais été voulu et que la véritable intention des parties se trouvait ailleurs (RDAF 1984, 362). On peut aussi avoir affaire à une prestation appréciable en argent dans d'autres hypothèses; pour en décider, il convient de rechercher si le prêt serait ou non consenti aux mêmes conditions par un tiers indépendant, notamment une banque, dans le cas concret (Rivier, op. cit., Arch. 54, p. 24). Selon la jurisprudence, sont des critères déterminants la situation financière du débiteur à l'époque de l'octroi du crédit et la possibilité, à ce moment, de prévoir ou du moins de pressentir les développements économiques ultérieurs (Arch. 64, 641; RDAF 1963, 117, consid. 2). En outre, il y a lieu de tenir compte de l'existence d'un contrat écrit, d'une garantie lorsqu'il s'agit de montants importants et des possibilités pour le débiteur de payer les intérêts en fonction de ses revenus (RDAF 1961, 82; 1963, 115; 1969, 278; 84, 362; Archives 53, 59; 64, 641; v. au demeurant TA, arrêt FI 1996.0070 du 25 août 1999; FI 2003.0051 du 19 mai 2004, consid. 2, p. 9). c) En l'occurrence, on ne dispose guère de renseignements sur l'origine du montant figurant dans le compte "débiteurs-actionnaires" de la société. On peut raisonnablement supposer qu'il s'est agi d'un prêt chirographaire à l'actionnaire, destiné à lui permettre d'acquiescer les actions de la société immobilière, selon un schéma classique décrit notamment par le P.-A. Loosli (*Incidences fiscales de la liquidation partielle et successive des sociétés immobilières d'actionnaires-locataires*, in *Revue fiscale* 1991/9, p. 454). Quoiqu'il en soit, à réception de la lettre de l'ACI du 6 février 1997 signalant le caractère insolite d'un tel poste, la SI aurait pu réagir, s'expliquer sur les circonstances existant au moment de l'octroi du prêt, présenter un contrat. Or, la société n'a donné aucune suite quelconque à cet avis, malgré plusieurs rappels. L'actionnaire n'a manifestement ni présenté de plan de remboursement, ni offert de garantie, ni d'ailleurs même régulièrement payé les intérêts qui ont été seulement comptabilisés. Ces circonstances autorisaient l'administration fiscale à considérer qu'un tel prêt n'aurait pas été consenti à un tiers étranger à la société et dans tous les cas qu'il ne l'aurait pas été aux mêmes conditions (cf. RDAF 2003 II 382, consid. 1;

Arch. 68, 397, consid. 2a; 60, p. 558, consid. 1a; FI 2003.0051 du 19 mai 2004, p. 9). De ce fait, le prêt doit être assimilé à une distribution dissimulée de bénéfice; la perte sur un tel prêt ou le provisionnement de son montant constituerait par conséquent une charge non justifiée par l'usage commercial, qui ne saurait être admise fiscalement (X. Oberson, Les pertes commerciales fiscalement déductibles, in Arch. 48, p. 109, 119). d) Pour le prêt C._____ SA, porté à 40'000 fr. au cours de l'exercice 1996, la société avait constitué une provision du même montant pour perte sur ce prêt, porté en charge déjà en 1996. En procédant à la taxation relative à la période 1996, l'OIPM a refusé cette provision, en raison des liens existant entre les deux sociétés (gérées par le même administrateur) et des conditions du prêt. Les décisions de taxation définitives du 8 décembre 1998 pour la période 1996 n'ont pas été contestées par la SI. Ici encore, la société contribuable aurait pu, par la voie de la réclamation, justifier l'opération sur le plan économique et s'expliquer sur les modalités du prêt consenti en 1995. Les considérations exposées à propos du compte "débiteurs actionnaires" s'appliquent également ici; elles conduisent à confirmer la position de l'administration fiscale.

E. 12

Le recourant demande que soit porté en déduction du montant qui lui est réclamé l'impôt complémentaire sur les immeubles des 15 dernières années (1985 à 1999), dont l'art. 68 aLI prévoit le remboursement à l'aliénateur en cas de vente de l'immeuble entraînant un droit de mutation. L'administration fiscale a arrêté au total de 23'391 fr. l'impôt complémentaire cantonal et communal qui serait dû pour les années 1985 à 1995 et 1999 (l'impôt dû pour les années 1996 à 1998 n'a pas été payé); l'ACI invoque l'art. 87 CO et oppose ce total en compensation des créances fiscales, d'un montant largement supérieur, restées à découvert après la réalisation forcée de l'immeuble. Contrairement à ce que soutient le recourant, le Tribunal ne voit rien d'illégal ou d'arbitraire dans le procédé de l'ACI.

E. 13

Le recourant reproche encore à l'administration fiscale de n'avoir rien entrepris pour obtenir de la société elle-même le montant du bordereau d'impôt du 30 janvier 2001, en particulier en demandant la saisie des créances de la SI contre ses propres débiteurs et notamment contre les actionnaires. En s'abstenant de toute démarche de recouvrement, l'administration fiscale aurait manqué aux règles de la bonne foi, ainsi qu'au principe de l'égalité de traitement. Pour répondre à ces griefs, l'ACI s'est expliquée sur sa pratique : dès l'instant où elle possède déjà à l'encontre de la société contribuable des actes de défaut de biens – ce qui était en l'occurrence le cas (voir le premier acte de défaut de biens du 18 septembre 1998) – l'autorité fiscale recourt à l'exécution de la garantie légale; l'intimé considère en outre que c'est aux autorités de poursuite qu'il appartient de déterminer les éventuels actifs susceptibles de faire l'objet d'une exécution forcée. Cette pratique s'imposerait d'autant plus que l'art. 189 al. 2 LVCC prévoit un délai d'une année à compter de la première décision fixant le montant de la créance. Au demeurant, l'ACI rappelle que le recourant, rompu au commerce d'immeubles, a été renseigné sur le risque d'hypothèque et qu'il a pu en tenir compte dans le montant de ses enchères. En effet, à la différence d'autres cantons (voir ATF 120 III 128, JDT 1997 II 56), le fisc fait figurer dans le procès-verbal de vente le risque d'une hypothèque légale. Ainsi, le procès-verbal de vente immobilière aux enchères du 22 avril 1999, sous chiffre 20, comporte une mention, indiquant notamment: " Le bénéfice comptable qui ressortirait de la vente fait partie du bénéfice ordinaire de la société et sera imposé dans la période de taxation qui suit celle de la vente (sauf si la société était radiée du

Registre du Commerce entre-temps, l'impôt échéant dans ce cas à la date de cette radiation). L'impôt sur le bénéfice se rapportant à un immeuble, s'il n'est pas payé, peut faire l'objet de l'inscription d'une hypothèque légale au Registre Foncier en application de l'art. 115 de la loi du 26 novembre 1956 (LI) et 39 de la loi du 5 décembre 1956 sur les impôts communaux (LIC). Il ne peut être indiqué sur quel montant porterait cette hypothèque car tous les éléments pour en déterminer le montant font actuellement défaut (montant du bénéfice sur la vente, résultat ordinaire des comptes annuels de la société 1998 et 1999), mais il ne saurait être supérieur à 17% de la différence entre le prix de vente de l'immeuble et sa valeur comptable (Fr. 542'495.--)". Les déterminations de l'intimée sur ce point sont convaincantes: le tribunal ne voit dans le procédé du fisc rien de contraire à la bonne foi ou aux principes de l'égalité de traitement.

E. 14

Enfin, pour le recourant, le délai d'inscription d'un an prévu par l'art. 189 al. 2 LVCC n'a pas été respecté: la créance fiscale – par ailleurs contestée dans son principe - aurait pris naissance au moment de l'adjudication, le 11 juin 1999. Aux termes de l'art. 189 al. 2 LVCC, "L'hypothèque légale est inscrite au registre foncier si son montant en capital excède 1'000 francs. Sauf dispositions légales contraires, la réquisition d'inscription doit être déposée dans un délai d'un an dès la première décision fixant le montant de la créance ou dès l'échéance si celle-ci est postérieure, faute de quoi l'hypothèque s'éteint. L'article 969 du Code civil est applicable". Cette disposition est complétée par l'art. 190 al. 1 LVCC, qui prévoit : "Sauf disposition légale contraire, l'hypothèque légale s'éteint cinq ans après la première décision fixant le montant de la créance. Elle subsiste cependant au-delà de ce terme si la poursuite en réalisation de gage est annotée au registre foncier ou si la faillite du propriétaire est prononcée avant l'expiration de ce délai". A la suite de l'ACI, le Tribunal administratif constate que la première décision fixant le montant de la créance date du 30 janvier 2001, si bien que le délai de prescription de cinq ans n'est pas encore échu. Le recourant objecte que le départ du délai, compté "dès la première décision fixant le montant de la créance" crée une insécurité juridique pour le justiciable, puisque l'administration conserve l'initiative de rendre à sa convenance la décision qui fera partir le délai. L'argument néglige cependant le fait que le droit de taxer est lui-même sujet à prescription (art. 98a, al. 1^{er} aLI, art. 170 al. 1^{er} LI).

E. 15

Au vu des considérants qui précèdent, le tribunal n'a pas jugé utile de donner suite aux diverses autres requêtes formulées par le recourant en cours de procédure, à l'audience et dans ses dernières écritures. Sans poursuivre l'instruction, le tribunal confirmera le montant corrigé à 199'442 fr. 90 auquel l'ACI a conclu en définitive. Pour l'essentiel (sauf sur une différence de 4'717 fr. 40), le recourant voit ses conclusions rejetées. Il supportera par conséquent les frais de justice (légèrement réduits), sans pouvoir prétendre à des dépens.

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