

## **BGer 2C\_552/2020 vom 16. November 2020**

Bundesgericht, 2020-11-16, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger\\_2C\\_552\\_2020](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_2C_552_2020)

FR: TF 2C\_552/2020 du 16 novembre 2020

IT: TF 2C\_552/2020 del 16 novembre 2020

### **Erwägungen**

#### **E. 1**

Le recours est dirigé contre une décision finale ( art. 90 LTF ), rendue en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur ( art. 86 al. 1 let . d et al. 2 LTF) dans une cause de droit public ( art. 82 let. a LTF ) ne tombant pas sous le coup de l'une des exceptions prévues à l' art. 83 LTF . Il est donc en principe recevable comme recours en matière de droit public (cf. art. 73 al. 1 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]). Le recours a en outre été déposé en temps utile ( art. 100 al. 1 LTF ) et dans les formes requises ( art. 42 LTF ) par la contribuable destinataire de l'acte attaqué qui, en tant que propriétaire d'un immeuble grevé d'une hypothèque légale servant à garantir le paiement d'un impôt sur le gain immobilier, a la qualité pour recourir ( art. 89 al. 1 LTF ; cf. arrêt 2C\_798/2011 du 24 août 2012 consid. 1.3 et les références), de sorte qu'il convient d'entrer en matière.

#### **E. 2**

Le Tribunal fédéral statue en principe sur la base des faits établis par l'autorité précédente ( art. 105 al. 1 LTF ), sous réserve des cas prévus à l' art. 105 al. 2 LTF ( ATF 142 I 155 consid. 4.4.3 p. 156). Le recourant ne peut critiquer les constatations de fait ressortant de la décision attaquée que si celles-ci ont été effectuées en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF ou de manière manifestement inexacte, c'est-à-dire arbitraire, et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause ( art. 97 al. 1 LTF ; ATF 142 II 355 consid. 6 p. 358). Conformément à l' art. 106 al. 2 LTF , le recourant doit expliquer de manière circonstanciée en quoi ces conditions seraient réalisées. Le Tribunal fédéral n'entre pas en matière sur des critiques de type appellatoire portant sur l'état de fait ou sur l'appréciation des preuves ( ATF 141 IV 369 consid. 6.3 p. 375). Par ailleurs, aucun fait nouveau ni preuve nouvelle ne peut en principe être présenté devant le Tribunal fédéral ( art. 99 al. 1 LTF ).

#### **E. 3**

Sauf dans les cas cités expressément à l' art. 95 LTF , le recours devant le Tribunal fédéral ne peut pas être formé pour violation du droit cantonal en tant que tel. En revanche, il est possible de faire valoir que la mauvaise application du droit cantonal constitue une violation du droit fédéral, en particulier qu'elle est arbitraire au sens de l' art. 9 Cst. ou contraire à d'autres droits constitutionnels. Le Tribunal fédéral n'examine toutefois le moyen tiré de la violation d'une norme de rang constitutionnel que si le grief a été invoqué et motivé de manière précise ( art. 106 al. 2 LTF ).

Selon la jurisprudence, une décision est arbitraire lorsqu'elle est manifestement insoutenable, méconnaît gravement une norme ou un principe juridique clair et indiscuté, ou heurte de manière choquante le sentiment de la justice et de l'équité; il ne suffit pas qu'une

autre solution paraisse concevable, voire préférable, pour que cette décision soit annulée, encore faut-il qu'elle se révèle arbitraire non seulement dans ses motifs, mais aussi dans son résultat ( ATF 144 I 170 consid. 7.3 p. 174 s. et les références).

#### **E. 4.1**

Dans le canton du Jura, l'impôt sur les gains immobiliers a pour objet les gains réalisés lors de l'aliénation d'un immeuble, d'une part d'immeuble ou d'une force hydraulique faisant partie de la fortune privée ou de la fortune commerciale du contribuable, ainsi que lors de l'aliénation de droits à de tels éléments (cf. art. 87 al. 1 de la loi jurassienne d'impôt du 26 mai 1988 [LI/JU; RSJU 641.11]; cf. également art. 12 al. 1 et 4 LHID ). Cet impôt est dû par celui qui aliène un immeuble ou une force hydraulique sis dans le Canton, ou celui qui cède un droit à un immeuble (art. 88 al. 1 LI/JU). Il s'agit donc d'un impôt spécial frappant aussi bien les gains issus de la fortune privée que commerciale, caractéristique du système moniste (cf. ZWAHLEN/NYFFENEGGER, in Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden [StHG], Zweifel/Beusch [éd.], 3e éd. 2016, n. 4 ad art. 12 LHID ).

#### **E. 4.2**

L'art. 190 LI/JU dispose que l'impôt sur le gain immobilier ainsi que l'impôt sur la fortune afférent aux immeubles et aux forces hydrauliques sont garantis par une hypothèque légale, conformément à l'art. 88 de la loi jurassienne d'introduction du Code civil suisse du 9 novembre 1978 (LiCC/JU; RSJU 211.1). Selon cette dernière disposition, il existe une hypothèque légale pour les créances en faveur de l'Etat, des communes, des Eglises et de leurs paroisses, pour l'impôt sur le gain immobilier ainsi que l'impôt sur la fortune afférent aux immeubles et aux forces hydrauliques. L'art. 191 al. 1 LI/JU prévoit en outre que, si le contribuable n'a pas de domicile en Suisse ou que la créance fiscale paraît menacée, le Service des contributions peut exiger des sûretés en tout temps, avant même que le montant d'impôt ne soit fixé par une décision entrée en force.

#### **E. 4.3**

A teneur de l' art. 836 al. 1 CC , lorsque le droit cantonal accorde au créancier une prétention à l'établissement d'un droit de gage immobilier pour des créances en rapport direct avec l'immeuble grevé, ce droit est constitué par son inscription au registre foncier (hypothèque légale indirecte). L' art. 836 al. 2 CC dispose pour sa part que, si des hypothèques légales dépassant 1'000 fr. naissent sans inscription au registre foncier en vertu du droit cantonal et qu'elles ne sont pas inscrites au registre foncier dans les quatre mois à compter de l'exigibilité de la créance sur laquelle elles se fondent ou au plus tard dans les deux ans à compter de la naissance de la créance, elles ne peuvent être opposées, après le délai d'inscription, aux tiers qui se sont fondés de bonne foi sur le registre foncier (hypothèque légale directe; cf. arrêt 8C\_634/2014 du 17 février 2015 consid. 6.6 et les références).

#### **E. 4.4**

En l'occurrence, dans la mesure où l'hypothèque légale de l'art. 190 LI/JU, respectivement de l'art. 88 LiCC/JU naît indépendamment de toute inscription au registre foncier, il s'agit donc d'une hypothèque légale directe au sens de l' art. 836 al. 2 CC .

#### **E. 5**

Dans l'arrêt entrepris, le Tribunal cantonal, après avoir présenté les dispositions légales applicables, a en particulier expliqué que le transfert de l'immeuble grevé d'une hypothèque légale n'avait pas pour effet de rendre l'acquéreur débiteur de l'impôt. Il a ensuite mentionné qu'en principe, la collectivité créancière dispose de la faculté de choisir si elle entend poursuivre le débiteur personnellement par voie de saisie ou requérir directement la réalisation du gage, ajoutant que lorsque le propriétaire de l'immeuble n'est pas le débiteur de l'impôt, la collectivité devrait appliquer le principe de proportionnalité et rechercher en premier lieu le paiement de la part du débiteur avant de s'en prendre au gage. L'autorité précédente a ajouté à ce propos qu'il est en principe nécessaire d'établir l'impossibilité de recouvrer la créance fiscale auprès de la personne assujettie à l'impôt avant de rechercher le tiers propriétaire de l'immeuble grevé de l'hypothèque légale.

Fort de ces considérations, le Tribunal cantonal a ensuite jugé que la recourante ne pouvait pas se prévaloir de sa bonne foi pour invoquer le délai de l' art. 836 al. 2 CC et que le principe de proportionnalité n'avait pas été violé. Il a considéré que la décision d'hypothèque légale avait été rendue en

ultima ratio , c'est-à-dire après qu'une décision de taxation (le 7 mai 2018), un rappel (le 24 juillet 2018) et une sommation (le 30 août 2018) aient été notifiés à la venderesse de l'immeuble. L'autorité précédente a en outre jugé que l'impossibilité de recouvrer la créance fiscale était établie dès le 22 août 2016, puisque la venderesse assujettie à l'impôt a été radiée du registre du commerce luxembourgeois à cette date en raison de sa dissolution. Le Tribunal cantonal a encore mentionné que le Service des contributions n'était pas obligé de procéder à la taxation du gain immobilier immédiatement après la vente, la décision de taxation n'étant pas intervenue tardivement. Il a finalement jugé que la décision du Service des contributions ne violait pas l' art. 127 al. 2 Cst. , car dans le canton du Jura, en raison du système moniste, les gains immobiliers sont imposés par le biais d'un impôt spécial, sans tenir compte des conditions subjectives du contribuable.

## **E. 6**

Dans un premier grief, la recourante invoque une violation de la garantie de la propriété au sens de l' art. 26 al. 1 Cst. Selon elle, l'hypothèque légale grevant son immeuble diminue la valeur de celui-ci et ne saurait être admise que dans le respect des conditions de l' art. 36 Cst.

### **E. 6.1**

Le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de juger que la constitution d'une hypothèque légale en vue de recouvrer l'impôt sur les gains immobiliers, à la suite de la disparition du débiteur de cet impôt, ne constituait pas une violation de l' art. 26 Cst. (arrêt 2C\_636/2007 du 7 avril 2008 consid. 3.2.2 et les références). Il n'y a pas à revenir sur cette jurisprudence. En effet, il faut constater que l'hypothèque légale en vue de garantir la créance fiscale répond expressément au but de tout gage immobilier, à savoir garantir le paiement d'une dette. Il en va précisément ainsi de l'hypothèque légale ici concernée, qui vise à garantir le paiement de l'impôt dans l'éventualité où son débiteur venait par exemple à s'en aller à l'étranger ou à tomber en faillite.

### **E. 6.2**

En outre, dans le présent cas d'espèce, force est de constater que l'arrêt entrepris ne constitue nullement une violation du principe de proportionnalité (cf. art. 36 al. 3 Cst ).

L'autorité précédente a justement expliqué que l'hypothèque légale n'avait été envisagée qu'après qu'il soit apparu que la créance fiscale ne pourrait pas être recouvrée auprès du débiteur. Ce n'est qu'après avoir envoyé la décision de taxation, puis un rappel et une sommation, que le Service des contributions a envisagé le gage immobilier en cause. A ce propos, il faut relever que, contrairement à l'avis de la recourante, le fait que l'autorité fiscale cantonale n'ait pas exigé des sûretés de la part de la contribuable ne fait pas obstacle à l'existence de l'hypothèque légale. Au moment où elle a taxé la venderesse de l'immeuble, c'est-à-dire le 7 mai 2018, celle-ci avait déjà été radiée du registre du commerce luxembourgeois, ce qui empêchait d'emblée la constitution de toute sûreté et qui démontre au demeurant que seule restait envisageable, pour garantir le paiement de l'impôt, l'hypothèque légale en cause. On ne saurait par conséquent faire grief à l'autorité précédente d'avoir méconnu le principe de proportionnalité, ce d'autant moins qu'aucune disposition légale oblige l'autorité à procéder à des sûretés, comme le souhaiterait la recourante, l'art. 191 al. 1 LI/JU étant purement potestatif. Il ne saurait en outre être question de critiquer le temps écoulé entre la vente de l'immeuble, l'inscription de cette vente au registre foncier et la taxation de l'impôt sur le gain immobilier. La référence de la recourante à l'art. 172 LIFD (RS 642.11), qui prévoit à son al. 2 que l'administration cantonale de l'impôt fédéral direct remet à l'aliénateur (de l'immeuble vendu), à l'intention du préposé au registre foncier, une attestation confirmant son accord lorsque les impôts liés à la possession ou à l'aliénation de l'immeuble sont acquittés ou garantis par des sûretés, lorsqu'il est établi qu'aucun impôt n'est dû ou que l'aliénateur offre des garanties suffisantes quant à l'exécution de ses obligations fiscales, ne lui est d'aucun secours. Cette disposition a trait en effet à une situation de fait différente de la présente, puisqu'elle concerne, s'agissant de personnes morales, un impôt frappant le rendement d'immeubles de placement (cf. art. 51 al. 1 let . c LIFD, par renvoi de l'art. 172 al. 1 LIFD ; cf. PIERRE CURCHOD, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, Noël/Aubry Girardin [éd.], 2e éd. 2017, n. 15 ad art. 172 LIFD ) et pas un impôt sur les gains perçus ensuite de la vente d'un bien immobilier.

## **E. 7**

La recourante fait ensuite grief au Tribunal cantonal d'avoir violé l'art. 127 al. 2 Cst.

### **E. 7.1**

Selon cette disposition, dans la mesure où la nature de l'impôt le permet, les principes de l'universalité, de l'égalité de traitement et de la capacité économique doivent, en particulier, être respectés. En vertu des principes de l'égalité d'imposition et de l'imposition selon la capacité contributive, les contribuables qui sont dans la même situation économique doivent supporter une charge fiscale semblable; lorsqu'ils sont dans des situations de faits différentes qui ont des effets sur leur capacité économique, leur charge fiscale doit en tenir compte et être adaptée. Ainsi, d'après le principe de la proportionnalité de la charge fiscale à la capacité contributive, chaque citoyen doit contribuer à la couverture des dépenses publiques compte tenu de sa situation personnelle et en proportion de ses moyens ( ATF 140 II 157 consid. 7.1 p. 160 s. et les références citées).

### **E. 7.2**

En l'occurrence, l'autorité précédente, comme on l'a vu ci-dessus, a expliqué que, dans un système moniste, l'impôt sur les gains immobiliers n'est pas en lien avec le revenu du contribuable. Elle semble en avoir déduit que l'art. 127 Cst. ne trouve pas à s'appliquer dans un tel cas de figure. Cette argumentation, pour autant qu'elle soit correcte, point qu'il y a

lieu de laisser indécis, n'est toutefois pas déterminante en l'espèce. La recourante ne peut en effet de toute façon pas se prévaloir de l' art. 127 al. 2 Cst. , dans la mesure où elle n'est pas contribuable de l'impôt sur les gains immobiliers, comme on l'a vu précédemment. Le grief de violation de l' art. 127 al. 2 Cst. doit donc d'emblée être écarté.

#### **E. 8**

La recourante fait ensuite valoir que l'arrêt entrepris viole l' art. 12 LHID et mentionne l'art. 88 al. 1 LI/JU qui traite de l'assujettissement à l'impôt sur les gains immobiliers. Elle estime que, par le système de l'hypothèque légale, le tiers, propriétaire de l'immeuble, devient contribuable de l'impôt, ce qui est contraire au droit fédéral. Cette vision des choses n'est cependant nullement correcte. Ni le droit fédéral, ni le droit jurassien, ne prévoient de changement dans la personne du contribuable. Le débiteur de l'impôt reste la personne qui a vendu l'immeuble. La recourante confond la notion de "débiteur" avec celle de "donneur de gage" ou garant.

#### **E. 9**

Finalement, la recourante est d'avis que l'arrêt entrepris viole l' art. 836 al. 2 CC , dans la mesure où, selon elle, elle doit être considérée comme étant un tiers de bonne foi.

Ici non plus, la recourante ne saurait être suivie. Tout d'abord, il faut rappeler que l'hypothèque légale prévue par le droit cantonal jurassien aux art. 190 LI/JU et 88 al. 1 let. a LiCC/JU est une hypothèque légale directe au sens de l' art. 836 al. 2 CC , c'est-à-dire qu'elle naît de plein droit, sans inscription au registre foncier (cf. GRÉGORY BOVEY, in Commentaire romand, Code civil II, Pichonnaz/Foëx/Piotet [éd.], 2016, n. 14 ad art. 836 CC ). Dans la mesure où l'hypothèque en cause garantit une créance plus élevée que 1'000 fr. et qu'elle n'a pas été inscrite au registre foncier dans les quatre mois qui ont suivi l'exigibilité de la créance, respectivement dans les deux ans qui ont suivi la naissance de celle-ci, elle n'est pas opposable aux tiers de bonne foi. La recourante ne saurait cependant invoquer sa bonne foi, dans la mesure où, étant partie à la vente, elle était parfaitement au courant de l'existence de cette hypothèque légale sur son immeuble. Ce fait ressort d'ailleurs du contrat de vente, le notaire ayant en effet expressément rendu les parties à ce contrat attentives à l'art. 190 LI/JU et au fait que l'hypothèque légale existait sans inscription et primait tous les autres droits de gage (cf. ch. 10 du contrat de vente immobilière du 21 avril 2015; art. 105 al. 2 LTF ). Par conséquent, et comme l'a d'ailleurs justement relevé l'autorité précédente, si la recourante désirait s'assurer du paiement par la venderesse de l'impôt sur les gains immobiliers, il lui aurait appartenu de faire consigner le montant prévisible d'impôt, prélevé sur le prix de vente acquitté, auprès du notaire ayant instrumentalisé la vente. Ne l'ayant pas fait, elle ne saurait invoquer sa bonne foi pour ne pas se voir opposer l'existence de l'hypothèque légale et ainsi éviter une éventuelle réalisation du gage immobilier.

#### **E. 10**

Sur le vu des considérants qui précèdent, le recours doit être rejeté. Succombant, la recourante doit supporter les frais judiciaires ( art. 66 al. 1 LTF ). Il n'est pas alloué de dépens ( art. 68 al. 1 et 3 LTF ).