

# **NE\_GERICHTE CDP.2014.141 vom 12. Dezember 2003**

NE Tribunal cantonal, 2003-12-12, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne\\_gerichte\\_CDP.2014.141\\_d20031212](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/ne_gerichte_CDP.2014.141_d20031212)

FR: NE\_GERICHTE CDP.2014.141 du 12 décembre 2003

IT: NE\_GERICHTE CDP.2014.141 del 12 dicembre 2003

## **Regeste**

Impôt cantonal, communal et fédéral direct 2005, 2006 et 2007 (prescription du droit de percevoir l'impôt et solidarité entre époux).

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Interjeté dans les formes et délai légaux, le recours est recevable.

### **E. 2**

En matière fiscale, lorsque le contenu des dispositions légales concernées est identique au niveau fédéral et cantonal, le Tribunal est autorisé à se prononcer sous la forme d'une décision unique, pour autant toutefois que la motivation permette de saisir clairement qu'il est question de deux catégories d'impôts (ATF 135 II 260 cons. 1.3.1).

### **E. 2.6**

et les références, cf. également Agner/Jung/Steinmann, Commentaire de la loi sur l'impôt fédéral direct, 2001, p. 409; Richner/Frei/Kaufmann, Handkommentar zum DBG, 2003, p. 904 n. 9). La prescription vicésimale de l'article 149a LP est dès lors substituée à la prescription de la LIFD et la LCdir lorsque l'autorité fiscale, à l'issue d'une saisie, obtient un acte de défaut de biens pour le solde de la créance fiscale. La substitution ne peut toutefois intervenir que si la prescription ordinaire avait commencé à courir et n'était pas acquise (Gilliéron, Commentaire de la loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite, no 11, ad art. 149a LP). b) En l'espèce, en ce qui concerne l'année fiscale 2005, deux taxations définitives du 16 novembre 2006, pour l'impôt cantonal, communal d'une part et pour l'impôt fédéral direct d'autre part, ont été notifiées aux époux A.X. et B.X. conjointement. Au vu du dossier, elles n'ont pas fait l'objet de contestation. Le délai de prescription du droit de percevoir les impôts cantonal, communal et fédéral direct 2005 a commencé à courir à compter de l'entrée en force des taxations (art. 187 LCdir et 121 LIFD). Un nouveau délai a toutefois commencé à courir en raison d'actes interruptifs de prescription de l'autorité, en particulier par la poursuite introduite à l'encontre de l'époux. Deux actes de défaut de biens ont été établis le 21 février 2008. La créance de l'autorité fiscale bénéficiait dès lors du délai de prescription de l'article 149a al. 1 LP envers l'époux, à supposer que le délai de prescription contenu dans les lois fiscales ne soit pas écoulé. Ces considérations valent également en ce qui concerne l'année 2006. Deux taxations définitives pour l'impôt cantonal et communal, d'une part, et fédéral direct, d'autre part, ont en effet été expédiées aux époux A.X. et B.X. le 16 août 2007. Elles n'ont pas été contestées. En raison de la poursuite introduite à l'encontre de l'époux et de la délivrance des actes de défaut de biens le 7 août 2008, la créance de l'autorité fiscale bénéficiait dès lors du délai de prescription de l'article 149a al. 1 LP envers l'époux. c) En ce qui concerne la recourante, il y a lieu

d'examiner si la prescription a valablement été interrompue à son encontre par les actes de recouvrement effectués par l'autorité fiscale envers son époux et si la prescription de l'article 149a LP lui est opposable quand bien même la poursuite par voie de saisie n'était pas dirigée contre elle. Les époux sont débiteurs en commun de l'impôt, et solidairement responsables de l'intégralité de son paiement (art. 10 LCdir; 9 LIFD). Ils forment, de par le mariage, une communauté de revenus et de consommation ( Jaques in Yersin/Noël, Commentaire romand, Impôt fédéral direct, ad art. 9 no 3, p. 136 et références citées). Ils sont solidairement responsables du paiement de l'impôt afférent à la totalité de leurs facteurs imposables. L'épouse était donc débitrice originaire de la totalité des dettes pour lesquelles les poursuites ont été introduites. Le montant de sa dette pouvait toutefois être réduit à sa part d'impôt, sans qu'il y ait novation, dès que l'insolvabilité de son époux a été constatée. Elle pouvait en effet faire valoir l'insolvabilité de celui-ci et l'extinction de la solidarité qui en découle (arrêt du TAF du 15.11.2010 [ A-7824/2008 ] cons. 4.2.1.3 et les références citées). En l'espèce, l'intimé a appliqué les articles 15 al. 1 LCdir et 13 al. 1 LIFD et renoncé de facto à une partie de sa créance envers la recourante. Pour les années 2005 et 2006, il n'a toutefois auparavant, à teneur du dossier, pas entrepris de démarches de recouvrement envers elle, mais uniquement envers son co-obligé. Il y a donc lieu de vérifier si la créance constatée par acte de défaut de biens envers l'époux s'est prescrite pour elle.

### **E. 3**

Le litige porte, d'une part, sur la prescription du droit de percevoir la part d'impôt direct cantonal, communal et fédéral direct afférente aux facteurs fiscaux imposables de A.X. pour les années fiscales 2005 et 2006 et, d'autre part, sur le montant de la part-épouse d'impôt direct cantonal, communal et fédéral direct pour l'année 2007. Les créances de l'administration fiscale à l'égard du couple ont fait l'objet pour l'impôt direct cantonal et communal et pour l'impôt fédéral direct des années 2005 et 2006 d'actes de défaut de biens établis au nom de l'époux, le 21 février et 7 août 2008.

### **E. 4**

Aux termes des articles 15 al. 1 de la loi sur les contributions directes du 21 mars 2000 ( LCdir ) et 13 al. 1 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct (LIFD), les époux vivant en ménage commun répondent solidairement du montant global de l'impôt; toutefois chaque époux répond du montant correspondant à sa part de l'impôt total lorsque l'un d'eux est insolvable. Selon les articles 187 al. 1 LCdir et 121 al. 1 LIFD , les créances d'impôts se prescrivent par cinq ans à compter de l'entrée en force de la taxation. Cette prescription peut être interrompue notamment lorsque l'autorité prend une mesure tendant à fixer ou faire valoir la créance d'impôt et en informe le contribuable ou une personne solidairement responsable avec lui du paiement de l'impôt (art. 187 al. 2 LCdir et 121 al. 2 LIFD). Dans ce cas, un nouveau délai de prescription commence à courir. La prescription est acquise dans tous les cas dix ans à compter de la fin de l'année au cours de laquelle la taxation est entrée en force. Conformément à l'article 149a al. 1 LP , introduit dès le 1 er janvier 1997, la créance constatée par un acte de défaut de biens se prescrit par 20 ans à compter de sa délivrance.

### **E. 5**

a) En premier lieu, il convient de déterminer quelle prescription – entre celle des articles 187 LCdir et 121 LIFD et celle de l'article 149a al. 1 LP – s'applique au débiteur lorsque, comme en l'espèce, des créances de l'impôt direct cantonal, communal et fédéral direct ont

été constatées par des actes de défaut de biens, puis, dans un second temps, d'examiner si cette prescription est également opposable à son conjoint. Selon la jurisprudence, les dispositions de la LP sont en principe applicables aux créances de droit public, comme les impôts. En ce qui concerne les impôts directs, la doctrine et la jurisprudence s'accordent à retenir que la délivrance d'un acte de défaut de biens pour un montant d'impôt non couvert fait courir un nouveau délai de 20 ans en application de l'article 149a al. 1 LP (ATF 137 II 17 cons).

## **E. 6**

Selon l'article 136 al. 1 CO, la prescription interrompue contre l'un des débiteurs solidaires ou l'un des codébiteurs d'une dette indivisible l'est également contre les autres. L'alinéa 2 précise que la prescription interrompue contre le débiteur principal l'est également contre la caution, l'alinéa 3 que la prescription interrompue contre la caution ne l'est pas à l'égard du débiteur principal. Cette règle ne vise que la solidarité parfaite, et non le concours d'actions (ATF 133 III 6). a) La doctrine est divisée quant à l'application de l'article 149a LP, introduit dès le 1<sup>er</sup> janvier 1997, aux co-obligés. L'article 149 al. 5 LP, dans sa teneur jusqu'au 31 décembre 1996, disposait que "la dette est imprescriptible à l'égard du débiteur; ses héritiers peuvent invoquer la prescription, si le créancier n'a pas fait valoir ses droits dans l'année de l'adition d'hérédité". Le nouvel article 149a LP ne se réfère plus expressément au débiteur. Cela a conduit Stoffel à considérer qu'une créance constatée par acte de défaut de biens se prescrit par 20 ans à compter de la délivrance de l'acte de défaut de biens, aussi bien pour le débiteur que pour ses co-obligés (art. 149a al. 1 LP; Stoffel, Voies d'exécution, 2<sup>e</sup> éd., 2010, p. 186). Par contre, pour plusieurs auteurs, le délai de prescription de l'article 149a al. 1 LP ne s'applique pas à l'égard des co-obligés du poursuivi, tels que la caution ou le garant (Gilliéron, Commentaire de la LP, no 21 ad art. 149a; Rey-Mermet, Commentaire romand de la LP, no 6 ad art. 149a, SchKG no 9 ad art. 149a; Jeandin, Actes de défaut de biens et retour à meilleure fortune selon le nouveau droit, SJ 1997, p. 272; Huber, Basler Kommentar, vol. 1, ad Art. 149a no 9; Amonn / Fridolin, Grundriss des SchKG, 9<sup>ème</sup> édition, 2013, ad § 31 N 24). Gilliéron considère que le nouvel article 149a LP ne prolonge pas le droit d'action originaire du créancier envers ses co-obligés en se référant à un ancien arrêt du Tribunal fédéral du 9 avril 1903 (ATF 29 II 254, p. 257), selon lequel les dispositions légales stipulant l'imprescriptibilité d'une créance basée sur un acte de défaut de biens après faillite ne sont applicables qu'à l'égard du débiteur (art. 328, 265 et 149 LP) et ne s'appliquent pas aux cautions. Les dispositions légales précitées incluent l'acte de défaut de biens après saisie. Curieusement, cet arrêt n'a pas trouvé de confirmation après la promulgation du CO le 30 mars 1911, en particulier concernant le conflit découlant de l'application des articles 136 CO (lex posterior) et 149 LP. Rey-Mermet et Huber considèrent pour leur part que la dette figurant dans l'acte de défaut de biens était, selon l'ancien droit, imprescriptible qu'à l'égard du débiteur et que la révision de la LP, qui a vu l'introduction de l'article 149a LP et la suppression de l'imprescriptibilité au profit d'une prescription de 20 ans, visait à améliorer la situation du débiteur et non à aggraver celle de ses co-obligés. La Cour de céans s'est ralliée récemment à l'avis doctrinal de Stoffel dans un arrêt sur le recouvrement auprès d'une veuve d'une créance en rappel d'impôt du couple (arrêt de la Cour de droit public du 05.11.2013 [CDP.2013.81]). Elle a considéré que la prescription de 20 ans d'une créance constatée par acte de défaut de biens envers l'époux valait également pour l'épouse en ce qui concerne sa propre part d'impôt. La Cour de droit public s'est ainsi alignée sur la jurisprudence de la Cour de cassation civile en matière de responsabilité de l'épouse pour des primes impayées

d'assurance-maladie (arrêt non publié du 03.08.2009 [CCC.2008.110]). Elle a estimé qu'il n'y avait pas de raison que la situation de la débitrice solidairement responsable soit améliorée par rapport à celle du débiteur poursuivi en premier, puisque l'autorité fiscale peut choisir quel débiteur solidaire elle veut poursuivre; elle peut en choisir un ou plusieurs, simultanément ou successivement et les poursuivre en justice (arrêt du TF du 18.02.2003 [2A.379/2002] cons. 2.2; Jaques, Commentaire romand, LIFD, ad art. 13 no 6, p. 160-161). L'intimé aurait donc tout autant pu s'adresser à elle d'abord pour la totalité de la créance fiscale. Il avait préféré poursuivre le mari et l'on voyait mal pour quelle raison la situation de la recourante devrait être privilégiée en ce qui concerne l'impôt sur ses propres facteurs fiscaux. De ce fait, la recourante devait également se voir opposer le délai de l'article 149a al. 1 LP. L'opinion de Rey-Mermet et Huber n'est pas de nature à modifier cette appréciation. Les débats relatifs à l'article 149a LP ont porté sur la suppression de l'imprescriptibilité de l'acte de défaut de biens, jugée comme un vestige du siècle passé portant atteinte à la paix juridique, ainsi que sur la durée du délai de prescription (FF 1991 III 1 ss, en particulier, p. 121, cf. également Fritsche / Walder, *Schuldbetreibung und Konkurs nach schweizerischem Recht*, Band I, 1984, § 33 Rz 3, p. 466). La disparition des termes "à l'égard du débiteur" à l'article 149a al. 1 LP et l'absence de toute discussion sur la question des co-obligés dans les travaux préparatoires peuvent faire penser qu'il s'agit d'un oubli du législateur. On ne saurait toutefois d'emblée déduire que les modifications introduites à l'article 149a LP visaient (exclusivement) à améliorer la situation du débiteur et non à "aggraver" celle de ses co-obligés. Il y a à cet égard lieu de rappeler que l'imprescriptibilité de l'acte de défaut de biens figurant à l'ancien article 149 al. 5 LP avait un caractère exceptionnel par rapport aux autres délais de prescription du droit suisse (et même du droit étranger) et que c'est précisément pour ce motif que, selon certains auteurs, les effets avaient été limités au débiteur personnellement (Fritsche / Walder, op. cit., § 33 Rz 3, p. 466). Dans la mesure où l'article 149a al. 1 LP instaurait une prescription des créances constatées par un acte de défaut de biens, on peut légitimement admettre que la limitation des effets ne se justifiait plus. Au regard de la réglementation expresse de l'ancien droit, l'omission des termes "à l'égard du débiteur" à l'article 149a LP apparaît ainsi plus comme un silence qualifié du législateur que comme une lacune qui découlerait d'un oubli. Pour le surplus, les autres auteurs (Amonn, Fridolin, Jeandin) cités par la recourante ne motivent pas leur avis et se limitent à se référer à Huber ou Amonn, de sorte qu'il n'est pas nécessaire de s'y attarder. Enfin, la recourante ne peut rien tirer des ouvrages qui ne s'expriment pas sur cette controverse, pas plus de la jurisprudence jurassienne publiée au RJJ 2002 p. 216 ss, qui se contente de suivre la thèse de Huber et Ammon sans la discuter. b) La jurisprudence de la Cour de cassation civile publiée sous RJN 2009, p. 418, p. 420, récemment confirmée dans un arrêt du 6 janvier 2014 de l'autorité de recours en matière civile (ARMC.2013.87) ne permet pas davantage de s'écarter de cette appréciation, à mesure qu'elle ne traite pas de la prescription d'une créance interrompue par des poursuites à l'égard d'un des débiteurs solidaires, mais du caractère de reconnaissance de dette d'un acte de défaut de biens envers un époux vis-à-vis de l'autre. La CCC, puis l'ARMC, ont fait ici application de l'article 146 CO qui dispose que l'un des débiteurs solidaires ne peut aggraver par son fait personnel la position des autres. En conséquence, l'absence d'opposition du mari aux poursuites à son encontre n'entraînait pas reconnaissance de dette envers l'épouse, l'acte de défaut de biens n'ayant cet effet qu'à l'égard du poursuivi. c) La recourante se prévaut par conséquent à tort de la prescription des articles 187 LCdir et 121 LIFD. Ces dispositions devaient céder le pas à la prescription de l'article 149a LP.

Cette dernière n'était pas acquise lorsque l'intimé a exigé, par décisions du 13 décembre 2012, le paiement de la part-épouse des impôts cantonal, communal et fédéral pour les années 2005 et 2006. En tout état de cause, le fait que la recourante ne soit aujourd'hui, en vertu des articles 15 al. 1 LCdir et 13 al. 1 LIFD, plus débitrice solidaire des arriérés d'impôts importe peu, puisque le montant réclamé par l'intimé est précisément sa part personnelle d'impôt et non la totalité du montant dû.

#### **E. 7**

a) En ce qui concerne l'année 2007, la recourante soutient qu'elle ne saurait être tenue pour responsable du paiement des frais de sommation, des frais de rappel et des frais de poursuites. Les articles 13 LIFD et 15 LCDir ont pour but de protéger le débiteur qui n'est pas insolvable des conséquences financières importantes qui pourraient résulter de la fin de la solidarité parfaite pour cause d'insolvabilité. Elles visent ainsi à éviter de mettre à la charge de l'époux ou l'épouse solvable des créances qui concernent le conjoint insolvable. Ces considérations vont d'ailleurs dans le sens et l'esprit du principe de la solidarité définie à l'article 143 CO, selon lequel la solidarité s'étend à l'exécution de la prestation convenue et pas au dommage supplémentaire qui serait causé par le comportement fautif d'un co-obligé ( Romy, Commentaire romand du CO, no 3 ad art. 144 CO, p. 808). En l'occurrence, les frais de recouvrement en cause concernent la procédure de poursuite mise en œuvre à l'époque par l'intimé à l'encontre de B.X. exclusivement. Avec la recourante, on doit ainsi admettre qu'ils ne sauraient être mis à sa charge, sous peine de vider de sa substance la protection visée aux articles 13 LIFD et 15 LCDir. Cela reviendrait en effet à lui imputer des dommages complémentaires sur lesquels elle n'a pas pu avoir d'emprise, faute d'avoir participé à la procédure initiale. Le montant dû pour l'année 2007 s'élève ainsi, pour l'impôt cantonal et communal à 2'216.40 francs (CHF 3'197.60 + 238.65 – 1'157.65 – 5.75 – 56.45) et, pour l'impôt fédéral, à 108.80 francs (CHF 171.50 + 8.80 – 17.50). b) Ces considérations valent également pour les périodes fiscales 2005 et 2006. Les montants doivent par conséquent être corrigés. Le montant dû pour l'année 2005 s'élève, pour l'impôt cantonal et communal, à 2'014 francs (CHF 3'366.70 + 67.85 – 1'362.70 – 3.90 – 53.95), et, pour l'impôt fédéral, à 326.50 francs (CHF 394.35 + 12.70 – 38.70 – 41.85). Il se monte en 2006 à 5'310.10 francs (CHF 5'921.95 + 836.80 – 1'271.20 – 6.25 – 171.20) pour l'impôt cantonal et communal et à 527.25 francs (CHF 601.75 + 27.05 – 27.70 – 73.85) pour l'impôt fédéral.

#### **E. 8**

Dans cette mesure, le recours est partiellement bien fondé, la décision sur réclamation annulée et réformée dans le sens des considérants. Vu le sort de la cause, des frais réduits doivent être mis à la charge de la recourante qui succombe partiellement (art. 47 LPJA). Elle a en outre droit à une allocation de dépens partiels, qui sera fixée ex aequo et bono à 500 francs tout compris (art. 48 LPJA a contrario).