

VD_OMNI FI.1997.0064 vom 7. August 1997

VD Tribunal cantonal, 1997-08-07, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1997.0064

FR: VD_OMNI FI.1997.0064 du 7 août 1997

IT: VD_OMNI FI.1997.0064 del 7 agosto 1997

Regeste

c/ACI | La prescription interrompue par le fisc à l'égard de l'un des co-débiteurs solidaires de l'impôt sur les droits de mutation vaut également contre le ou les autres

Erwägungen

E. 2

al. 2 LMSD étant réservées; dans l'arrêt FI 95/075 du 10 janvier 1996, le Tribunal administratif a rappelé, références à l'appui, qu'en droit fiscal vaudois, la base légale permettant de soumettre à l'impôt toutes les opérations équivalant économiquement au transfert de l'immeuble faisait en revanche défaut (cons. 3c, aa). L'assiette du droit de mutation est la contrepartie du transfert au sens juridique (ibid., cons. 4c); à teneur de l'art. 6 al. 1 LMSD, le droit se calcule "(...)sur la valeur de l'immeuble y compris les accessoires (art. 644 CCS), ou sur celle du droit constitué, transféré ou éteint" . a) Dans le cas d'espèce, le recourant ne remet en cause ni le principe, ni la quotité de la créance de l'autorité fiscale; il conteste en revanche en être le débiteur solidaire. On rappellera à cet effet le texte de l'art. 4 LMSD: "Les parties à l'acte imposable sont solidairement responsables du paiement du droit de mutation. Sauf convention contraire, le droit de mutation est dû: a) par l'acquéreur de la propriété d'un immeuble ou d'une part d'immeuble; b) par la personne au profit de laquelle une servitude, un autre droit réel restreint ou un droit d'exploiter la substance d'un fonds est constitué, transféré ou abandonné; c) par la personne qui cède le droit d'acquiescer un immeuble ou y renonce. Si les parties n'ont pas dérogé à la présomption de l'alinéa 2, lettre a, et que le vendeur, en raison de la responsabilité solidaire prévue à l'alinéa premier, ait cependant dû acquiescer le droit, il est subrogé aux droits conférés à l'Etat et à la ou les communes par l'hypothèque légale (art. 62)." Pour répondre au recourant, il ne fait aucun doute que la responsabilité du vendeur résulte bien du texte légal lui-même. Le fondement de l'hypothèse que le recourant évoque par comparaison, celle de la pluralité des perturbateurs, est en revanche tout à fait différent; l'absence de solidarité dans ce cas provient précisément de ce que l'autorité ne dispose dans ce cas d'aucune base légale qui lui permettrait de s'en prendre à n'importe lequel d'entre eux (v. sur cette question, Moor, Droit administratif I, Berne 1994, 2ème édition, no 5.2.2, références citées). Il est toutefois nécessaire d'apprécier au préalable la situation du recourant vis-à-vis de l'autorité fiscale, le recourant, vendeur, pouvant être considéré comme un co-débiteur solidaire ou, au contraire, comme un débiteur subsidiaire, qui ne serait appelé qu'à garantir le débiteur principal lequel serait, dans ce cas de figure, l'acheteur. aa) En dépit du texte de l'alinéa premier, la pratique des autorités fiscales a mis en exergue un système de responsabilité subsidiaire, apparemment inspiré de l'application de l'article 4 al. 2 LMSD (v. circulaire no 24 de l'Administration cantonale des impôts, p. 2, qui, après avoir rappelé que l'autorité fiscale " peut, à son choix, exiger de tous les débiteurs

solidaires ou de l'un d'eux l'exécution intégrale ou partielle de l'obligation", précise néanmoins qu' "en règle générale, l'impôt ne sera perçu auprès des tiers que si le contribuable ne s'en acquitte pas" ; sur la différence, v. Rivier, Droit fiscal suisse, l'imposition du revenu et de la fortune, Neuchâtel 1980, p. 351). Par comparaison, on retrouve la même ambiguïté à l'art. 15 LIA, nonobstant le texte au demeurant clair consacrant la responsabilité solidaire des liquidateurs; certains auteurs ont en effet qualifié cette responsabilité de subsidiaire (v. Béguelin, La responsabilité des liquidateurs de sociétés anonymes, sociétés à responsabilité limitée et sociétés coopératives, in Mélanges Henri Zwahlen, Lausanne 1977, p. 535 ss, spécialement 542; cf. en outre, Archives de droit fiscal 59, 306; 58, 707 et 55, 651; l'arrêt paru aux Archives 65, 923, spéc. cons. 4a, p. 930 conduit plutôt, avec Pfund, Verrechnungssteuerrecht, Bâle 1971, vol 1, p. 427, à retenir une responsabilité pleine et entière du liquidateur, codébiteur solidaire selon cette disposition). On relève que cette interprétation conduirait ainsi à rapprocher la situation du co-débiteur de celle de la caution simple au sens de l'art. 495 CO, dont la responsabilité est accessoire et subsidiaire. Dans cette hypothèse, le fisc ne pourrait ainsi pas poursuivre le co-débiteur subsidiaire aussi longtemps qu'il n'a pas fait valoir ses droits contre le co-débiteur principal (v. au surplus - notamment sur les conséquences du *beneficium excussionis personale* -, Tercier, Les contrats spéciaux, Zurich 1995, p. 623 no 5092 et ss; Giovanoli, Berner Kommentar ad art. 495 CO note 9 et ss, p. 99). bb) Il paraît toutefois évident à la lecture de l'alinéa premier de l'art. 4 LMSD que le législateur a entendu instaurer un véritable régime de solidarité passive. Il en résulte dès lors que le fisc peut rechercher à son choix l'aliénateur ou l'acheteur d'un immeuble, sans avoir à se préoccuper du contenu de la convention à cet égard, les parties étant libres, dans leurs rapports internes de déterminer laquelle des deux sera le débiteur; la loi aide celles-ci dans ce sens en présument, faute de stipulation expresse et contraire, à l'alinéa 2 qu'il s'agit de l'acheteur. La teneur de l'exposé des motifs de la LMSD confirme une telle interprétation: "L'article 4 désigne, à l'alinéa premier, le débiteur du droit à l'égard du fisc, en posant le principe de la responsabilité solidaire des parties à l'acte pour le paiement du droit. L'Etat sera donc fondé à exiger le paiement de la partie de son choix, indépendamment des arrangements pris par les intéressés, lesquels, à défaut de convention contraire, seront régis, sur le plan interne, par les présomptions posées à l'alinéa 2" (BGC, automne 1962/printemps 1963, p. 1038) . Ainsi, force serait plutôt d'admettre que l'article 4 LMSD instaure en réalité le principe d'une responsabilité solidaire, au sens strict du droit privé (art. 143 ss CO); le fisc pourrait alors exiger le paiement de la totalité de la créance d'impôt de n'importe laquelle des personnes impliquées dans le rapport juridique donnant naissance à la créance, à charge pour celle-ci d'exercer une action récursoire contre le ou les autres co-contractants, co-débiteurs. Par comparaison, on trouve du reste, selon certains auteurs, au demeurant majoritaires, un système analogue à l'art. 15 LIA (v. Pfund, op. cit., p. 427; Stoyanov, La créance d'impôt, seconde partie, in: Les procédures en droit fiscal, OREF, Berne 1997, p. 205); on relève que cette solution a du reste rencontré un écho favorable dans la jurisprudence la plus récente (v. Archives de droit fiscal suisse 65, 930; cf. aussi 58, 712, cons. 5; cf. aussi arrêt du Tribunal administratif fribourgeois du 26 janvier 1996, publié in RFJ 1996 p. 146). cc) Appelé à trancher cette controverse dans un arrêt récent, du 1er juillet 1997, le Tribunal administratif a finalement jugé que l'art. 4 al. 1 LMSD instituait une solidarité parfaite (FI 95/045, cons. 3c, références citées). b) Le recourant soutient que cette créance est prescrite à son égard, l'autorité fiscale ayant fait valoir sa créance à son encontre après l'échéance du délai de cinq ans consacré par l'art. 78 LMSD. La procédure en taxation du droit de mutation doit être introduite dans les dix ans

dès la fin de l'année au cours de laquelle a eu lieu le transfert immobilier ou l'acte qui lui est assimilé (art. 77 al. 1 LMSD); la créance du fisc se prescrit quant à elle par cinq ans dès son exigibilité (art. 78 al. 1 LMSD). Il convient ainsi de déterminer le dies a quo tel que fixé par cette dernière disposition, c'est-à-dire préciser à quel moment la créance de l'autorité fiscale est exigible à l'égard du recourant. aa) On rappellera que la créance fiscale naît dès que les faits générateurs prévus par la loi sont réalisés, le moment de la naissance dépendant des caractéristiques de l'objet de l'impôt (v. ATF 122 II 224, cons. 4a, références citées). Or, en matière de droit de mutation, on a vu ci-dessus que le fait générateur de l'impôt est le transfert de propriété (art. 2 LMSD). Cela dit, une créance d'impôt peut être née et ne pas encore être exigible; les deux notions doivent en effet être distinguées. L'échéance est en principe le terme auquel l'impôt doit être payé et le paiement peut être exigé (v. Rivier, op. cit., p. 354); lorsque l'impôt fait l'objet d'une taxation spontanée, l'échéance tombe à la fin d'un certain délai dès la naissance de la créance, ce indépendamment d'une décision de l'administration (cf. Pfund, op. cit., p. 435). bb) Ainsi, on constate que s'agissant du point de départ du délai de prescription de la créance de l'autorité fiscale contre le co-débiteur solidaire, chacune des deux hypothèses exposées au chapitre précédent conduit à aborder le présent cas avec un raisonnement différent. aaa) Pour le cas où il s'agirait pour lui, comme pour la caution simple, de garantir simplement la dette fiscale de l'acheteur, débiteur principal défaillant, le vendeur ne serait tenu de s'exécuter envers le fisc que si et dans la mesure où son obligation de garantie est exigible au moment où le paiement lui est demandé (v. Scyboz, Le contrat de garantie et le cautionnement, Fribourg 1979, p. 50). Or, de par l'effet de son caractère accessoire, l'obligation de la caution simple n'est exigible que si les conditions consacrées par l'art. 495 al. 1 CO sont préalablement réunies, soit si le débiteur principal qui ne s'est pas du tout ou qui ne s'est que partiellement exécuté a été déclaré en faillite ou a obtenu un sursis concordataire, soit si le créancier a obtenu, après une poursuite dirigée à l'encontre de celui-ci, un acte de défaut de biens. Il en résulte que, si l'on suit cette construction juridique, la créance de l'autorité fiscale à l'encontre du vendeur ne serait exigible qu'à partir du moment où la défaillance de l'acheteur est établie de façon définitive; ainsi, ce serait à compter de ce dernier moment que partirait le délai de prescription de cinq ans de l'art. 78 al. 1 LMSD. On relève que cette solution est défendue dans le cas d'espèce par l'autorité intimée. bbb) On sait qu'en matière de droit de mutation, la créance fiscale prend naissance dès que le fait générateur de la taxation est réalisé (art. 2 al. 1 LMSD) et que le paiement du droit est exigible dans les trente jours suivant la notification du bordereau (art. 58 al. 1 LMSD) notification qui ne fait, à cet égard, que constater la quotité de la créance. Si l'on s'en tient par ailleurs au texte de l'alinéa premier de l'art. 4 LMSD, on constate que la solidarité entre les parties au contrat est établie dès la naissance de l'obligation fiscale, soit dès l'accomplissement de l'acte de transfert par l'inscription au registre foncier. L'autorité fiscale est ainsi habilitée à exiger de chaque co-obligé l'entier de la créance d'impôt, dès l'instant où cette dernière est exigible, à savoir le trente-et-unième jour suivant la notification du bordereau; il s'agit là par conséquent du dies a quo à partir duquel le délai de cinq ans consacré par l'art. 78 al. 1 LMSD doit, s'agissant du droit de mutation, être compté. Cela étant, on pourrait se demander si, comme dans l'hypothèse de l'art. 128 AIFD, la prescription de la créance en paiement du droit de mutation court avant même la taxation proprement dite, mais ce point peut ici demeurer indécis. cc) Il n'en demeure pas moins que ces deux solutions se rejoignent sur un point capital dans la présente espèce, celui de l'interruption du délai de prescription et ses conséquences pour le co-débiteur. On rappelle en effet que la prescription est interrompue, notamment lorsque le

créancier fait valoir ses droits par la notification d'une poursuite (art. 135 lit. 2 CO, applicable par renvoi de l'art. 78 al. 2 LMSD). Cette interruption n'a d'effet qu'à l'égard du rapport litigieux, contre les seules parties à ce rapport (v. notamment, Engel, *Traité des obligations en droit suisse*, 2ème édition, Berne 1997, p. 818); ainsi, il en résulte que "la prescription interrompue contre l'un des débiteurs solidaires ou l'un des codébiteurs d'une dette indivisible l'est également contre tous les autres" (art. 136 al. 1, CO, également applicable par renvoi de l'art. 78 al. 2 LMSD). Dérogeant au principe général de l'indépendance des obligations, cette exception, qui ne s'applique du reste qu'à la solidarité parfaite, a toujours été interprétée de façon restrictive (v. Spiro, *Die Begrenzung privater Rechte durch Verjährungs- Verwirkungs- und Fatalefristen*, Bern 1975, Band 1, p. 493, § 209, v. aussi, p. 445 et ss § 185, spéc. note 10; cf. aussi ATF 115 II 42, cons. 1 et 2a); elle n'en est pas moins également étendue, vu l'art. 136 al. 2 CO, à la caution simple, ce en raison du caractère accessoire du cautionnement, et par le souci d'éviter au créancier des actes multiples et des frais multipliés (v. Engel, *op. cit.*, p. 819). En revanche, l'inscription d'une hypothèque légale sur l'immeuble, en garantie du droit de mutation, ne rend pas cette créance imprescriptible (art. 190 al. 3 LVCC, en dérogation à l'art. 807 CCS).

2. Confrontées à la présente espèce, les quelques réflexions qui précèdent conduisent le tribunal à faire les constatations suivantes. a) L'inscription au registre foncier du transfert de la parcelle no 1***** du cadastre de X. _____ a été opérée le 12 juillet 1989; l'acte de transfert était donc, du point de vue du droit civil, parfait à cette date. C'est également à cette dernière date que les deux conditions consacrées par l'art. 2 al. 1 LMSD étaient réunies, donnant ainsi naissance à la créance de l'autorité fiscale en paiement du droit de mutation dû sur le transfert. Le bordereau de taxation a toutefois été notifié à B. _____ le 11 septembre 1989; contrairement à ce qu'indique l'autorité intimée, le délai de prescription de cinq ans a donc commencé à courir, dans le cas d'espèce, le 12 octobre 1989, ce à l'encontre de B. _____ comme du recourant, co-débiteurs solidaires. b) En date du 17 avril 1993, la commission d'impôt a fait notifier à B. _____ une poursuite contre laquelle celui-ci a interjeté opposition; la mainlevée définitive de cette opposition a été prononcée le 24 mars 1994, par défaut que le cité n'a pas relevé. La continuation de la poursuite a par ailleurs été requise le 17 mai 1994, c'est-à-dire à une date où, compte tenu de la requête en mainlevée de l'opposition au commandement de payer, elle n'était, vu l'art. 88 al. 2 LP, pas encore périmée. Force est, dans ces conditions, d'admettre que la prescription de cinq ans a bel et bien été interrompue en temps utile et ce contre toutes les parties à l'acte de transfert concerné par la taxation incriminée, donc également à l'encontre du recourant. C'est donc à tort que le recourant invoque l'extinction de son obligation par l'effet de la prescription de la créance fiscale. c) Peu importe enfin que l'autorité fiscale ait attendu le 26 janvier 1996 pour exiger du recourant qu'il verse le solde de l'impôt dû, puisqu'il suffit, pour que le délai de dix ans instauré par l'art. 77 al. 1 LMSD soit respecté, que la procédure de taxation ait été introduite contre l'un des deux co-débiteurs avant le 31 décembre 1999, ce qui a été le cas à l'égard de chacun d'entre eux. 3. Les considérants qui précèdent conduisent par conséquent le tribunal à rejeter le recours et à confirmer la décision dont est recours. Le recourant, qui succombe, verra mis à sa charge un émolument judiciaire arrêté à 1'000 francs; au surplus, il ne sera pas alloué de dépens.