

## VD\_OMNI FI.1998.0075 vom 23. November 1998

VD Tribunal cantonal, 1998-11-23, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.1998.0075](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1998.0075)

FR: VD\_OMNI FI.1998.0075 du 23 novembre 1998

IT: VD\_OMNI FI.1998.0075 del 23 novembre 1998

### Regeste

c/ACI | Le vendeur, codébiteur solidaire, ne peut exciper avec succès au paiement du droit de mutation le fait qu'il détient en compensation une créance en dommages-intérêts contre l'Etat, en invoquant la responsabilité de ce dernier pour négligence de ses auxiliaires dans la sauvegarde des sûretés de la créance.

### 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 fait 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'acquérir 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 acquitter le droit, il est subrogé aux droits conférés à l'Etat et à la ou les communes par l'hypothèque légale (art. 62)." La responsabilité du vendeur résulte bien du texte légal lui-même; il est toutefois nécessaire d'apprécier au préalable la situation du recourant vis-à-vis de l'autorité fiscale, le vendeur pouvant en effet 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 quasi-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. Jean-Marc 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. Jacques 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 personae* -, Pierre 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 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, à l'alinéa 2, faute de stipulation expresse et contraire, 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 est 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 est dès lors fondé à 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 (art. 144 al. 1 CO), simultanément ou séparément, tant que la créance n'est pas éteinte (v. Pierre Engel, Traité des obligations en droit suisse, 2ème éd., Berne 1997, p. 839; Honsell/Vogt/Wiegandt, Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht I, Basel 1992 ad art. 144 note 1, p. 728; références citées). Il appartient au débiteur ayant désintéressé le fisc d'exercer une action récursoire contre le ou les autres cocontractants, codébiteurs. 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; Kaloyan Stoyanov, La créance d'impôt, seconde partie, in: Les procédures en droit fiscal, OREF, Berne 1997, p. 205); on relève que cette solution a 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 deux arrêts du 1er juillet et 7 août 1997, le Tribunal administratif a finalement jugé que l'art. 4 al. 1 LMSD instituait bien une solidarité au sens des articles 143 et ss CO (FI 95/045, cons. 3c; 97/064, cons. 1a; références citées). b) Dans le cas d'espèce, le principe même de la légitimation passive du recourant ne pose guère de problème, ce dans la mesure où il n'est ni contestable, ni du reste

contesté qu'il était bien partie à l'acte dont la conclusion a généré le droit de mutation litigieux. C'est donc à juste titre que, sur le principe, l'autorité fiscale a fait appel à lui pour se substituer à son co-débiteur défaillant; on n'y reviendra donc pas. 2. Le débiteur recherché en vertu d'une obligation solidaire parfaite peut opposer à son créancier une exception commune aux débiteurs, dérivant de l'obligation elle-même, ou une exception personnelle (v. Pierre Engel, *Traité des obligations en droit suisse*, 2ème édition, Berne 1997, p. 841; Hans Merz, *Traité de droit privé suisse VI, I*, Fribourg 1993, p. 86). Dans le cas d'espèce, le recourant reproche à la commission d'impôt d'avoir, par sa négligence grossière, rendu inopérante l'hypothèque légale dont bénéficiait pourtant l'Etat de Vaud pour garantir sa créance; il s'agit là d'une exception commune que tous les débiteurs solidaires ont intérêt à voir soulevée, dans la mesure où elle serait susceptible, si elle devait être accueillie, d'éteindre la créance fiscale. a) Pour garantir le paiement du droit de mutation, l'autorité fiscale a la faculté de faire inscrire en faveur de l'Etat une hypothèque légale sur l'immeuble ayant fait l'objet de la transaction génératrice de l'impôt. On cite ici l'art. 62 LMSD: "Le paiement du droit de mutation ou de l'impôt sur les successions et donations, dans la mesure où ces contributions se rapportent à des immeubles, est garanti par une hypothèque légale, conformément aux articles 188 à 190 par la loi d'introduction du Code civil. L'hypothèque d'un montant supérieur à 1000 francs est inscrite au Registre foncier sur la réquisition du Département des finances indiquant le nom du débiteur, les immeubles grevés et la durée de la garantie. La réquisition est accompagnée d'une copie du bordereau certifiée conforme à l'original, ainsi que, le cas échéant, des décisions prises par l'autorité de réclamation ou de recours." aa) Il résulte de l'article 836 CC que cette hypothèque légale de droit public est valable sans inscription; selon l'art. 189 al. 1 LVCC, elle "prend naissance avec la créance qu'elle garantit". Le gage existe donc dès la naissance du fait générateur de taxation, indépendamment de son inscription; mettant fin à la pratique des gages occultes permis par l'art. 836 CC, le législateur vaudois a cependant prévu que le maintien des hypothèques dont le montant en capital excède 1'000 francs est lié à une inscription déclarative (v. BGC automne 1962/printemps 1963, pp. 1055-1056; Paul Piotet, *Les hypothèques légales de droit public vaudois*, in RNR 1963 p. 65 et ss, not. 67-69; cf. également Paul-Henri Steinauer, *Droits réels III*, 2ème édition, Berne 1996, no 2830d). La réquisition d'inscription, dont on voit qu'elle a un but essentiellement conservatoire (Piotet, *ibid.*, 70-71), doit toutefois être déposée dans le délai d'un an "dès la première décision fixant le montant de la créance ou dès l'échéance si celle-ci est postérieure" (art. 189 al. 2 LVCC). La LMSD ne fixant pas le rang de l'hypothèque légale, celle-ci n'est pas privilégiée (art. 190 al. 2 LVCC a contrario; sur le problème du rang privilégié ou non des hypothèques légales de droit public garantissant le paiement des contributions fiscales ou para-fiscales, v. Piotet, p. 75 s.); le rang est dès lors défini par la date de constitution de l'hypothèque (Steinauer, *op. cit.*, no 2832a, références citées), à savoir, en l'occurrence, par le fait générateur de la taxation. Même si la loi est muette sur ce point, l'hypothèque légale doit par ailleurs faire l'objet d'une décision de l'autorité fiscale portant sur l'existence et l'étendue du droit de gage, afin de permettre de lever l'opposition qui serait interjetée à la poursuite en réalisation de gage par le propriétaire grevé non débiteur (v. arrêt GE 94/076 du 24 février 1995, publié in RDAF 1995 p. 399, cons. 1a). bb) Comme l'autorité intimée l'indique, il s'agit cependant d'une faculté; l'autorité fiscale n'a en effet aucune obligation de faire inscrire cette hypothèque légale et, par là-même, de sauvegarder la position du vendeur, codébiteur solidaire; elle peut, on l'a vu, rechercher à son choix n'importe lequel des codébiteurs solidaires pour le règlement de l'entier de sa créance. Le recourant ne pouvait

donc exiger de l'autorité fiscale qu'elle fasse inscrire au préalable et tente de réaliser son gage sur l'immeuble vendu avant de l'appeler en paiement du droit de mutation impayé; c'est en vain que celui-ci invoque à cet égard le principe du *beneficium excussionis realis*, consacré par l'art. 41 al. 2 LP. Cela dit, il est vrai que l'Etat de Vaud avait requis la vente forcée de l'immeuble; cette dernière a cependant été annulée en raison du prononcé de faillite du débiteur. On peut, certes, s'étonner que la commission d'impôt n'ait dans le cas d'espèce pas jugé utile de sauvegarder le rang de l'hypothèque qu'elle a fait inscrire sur l'immeuble de B. \_\_\_\_\_; à teneur de la réquisition du 11 septembre 1990, celle-ci s'est en effet bornée à indiquer que l'hypothèque n'était pas privilégiée. Or, cette hypothèque était née le même jour que l'augmentation des gages de premier et deuxième rangs, mais semble-t-il juste avant si l'on se réfère au numéro attribué à l'inscription par le journal. Ainsi, l'autorité fiscale était fondée à exiger du juge la rectification de l'inscription au Registre foncier (art. 977 CC) afin que l'hypothèque de droit public prime les hypothèques constituées en faveur de C. \_\_\_\_\_, tout au moins en ce qu'elles ont été portées à 1'000'000, respectivement 250'000 francs; de même l'autorité fiscale aurait également pu assigner le créancier gagiste de rang antérieur devant le juge de la faillite en contestation de l'état de collocation, ce conformément à l'art. 250 LP (v. Piotet, *ibid.*, p. 79). L'autorité intimée se borne à relever que l'Etat n'avait aucune obligation de contester l'état des charges; sans doute, mais tout porte à croire que le succès d'une telle procédure était garanti. Quoi qu'il en soit, ce fait n'est de toute façon pas de nature à libérer le recourant de son obligation solidaire. b) Le recourant estime cependant que la responsabilité de l'Etat étant engagée ensuite de la négligence de ses auxiliaires, il détient à son encontre une créance en dommages-intérêts. Bien que subrogé à l'autorité fiscale (art. 4 al. 3 LMSD), le recourant ne peut en effet plus rien récupérer dans la faillite de B. \_\_\_\_\_, l'adjudication au créancier gagiste de rang antérieur ayant entraîné la purge des hypothèques de rang postérieur, non couvertes par le prix d'adjudication, ni chez le failli dont on peut présumer en l'état le non-retour à meilleure fortune. Le recourant invoque le devoir de l'autorité fiscale d'avoir à sauvegarder les sûretés de la créance; il fait dès lors expressément valoir, à l'appui de sa libération, la compensation de la dette fiscale résultant de son obligation solidaire avec cette créance contre l'Etat en réparation du préjudice subi. aa) De façon générale, la compensation des créances fiscales est admise dans les limites des articles 120 à 126 CO (cf. Engel, *op. cit.*, pp. 679-680; Xavier Oberson, *Droit fiscal suisse, Bâle et Francfort s/M.* 1998, § 25 no 26, p. 449). L'art. 125 ch. 3 CO dispose toutefois que les créances dérivant du droit public en faveur de l'Etat et des communes ne peuvent être compensées contre la volonté du créancier (sur la justification de cette règle, v. Blumenstein/Locher, *System des Steuerrechts*, Zürich 1992, p. 258); à l'inverse, cette disposition n'empêche nullement la collectivité publique d'invoquer elle-même la compensation aux fins d'éteindre une créance que détiendrait un administré contre elle (Oberson, *ibid.*). bb) Dans un arrêt FI 95/084 du 30 janvier 1996, le Tribunal administratif a déjà jugé que le refus de la collectivité publique de consentir à la compensation invoquée par un contribuable ne saurait être considéré comme une décision susceptible de recours. Ce refus est, en l'occurrence, d'autant plus fondé que, de l'avis de l'ACI, le recourant ne détiendrait aucune créance compensante; celle-ci, dans la décision querellée comme dans ses écritures, conteste en effet la réalisation in casu des conditions mettant en oeuvre la responsabilité de l'Etat. L'autorité intimée objecte, d'une part, le fait que les parties à l'acte devaient prendre toute disposition utile afin de consigner en mains du notaire instrumentant le montant servant à régler les droits de mutation (v. du reste sur ce point, BGC automne 1962/printemps 1963, p. 1039), d'autre part, le fait que le

recourant, qui ne pouvait ignorer son obligation solidaire, aurait de lui-même pu entreprendre le nécessaire afin de sauvegarder sa créance en prenant connaissance à temps de la faillite de B. \_\_\_\_\_, régulièrement publiée dans la Feuille des avis officiels. Quoi qu'il en soit, cette question peut toutefois rester indécise, le Tribunal administratif n'étant de toute façon pas compétent, vu l'art. 1er al. 3 lit. a LJPA, pour connaître d'une action en responsabilité contre l'Etat. 3. Au vu des considérants qui précèdent, le recours sera rejeté dans la mesure où il est recevable; la décision attaquée sera en conséquence confirmée. Un émolument sera mis à la charge du recourant qui succombe; au surplus, il ne sera pas alloué de dépens.

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