

# VD\_OMNI FI.2018.0075 vom 21. November 2019

VD Tribunal cantonal, 2019-11-21, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2018.0075](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2018.0075)

FR: VD\_OMNI FI.2018.0075 du 21 novembre 2019

IT: VD\_OMNI FI.2018.0075 del 21 novembre 2019

## Regeste

A. \_\_\_\_\_ /Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | En droit fiscal, l'acte de défaut de biens, considéré comme une "mesure tendant à fixer ou à faire valoir la créance d'impôt" (cf. art. 170 al. 3 let. a LI) interrompt la prescription tant à l'égard du débiteur poursuivi que du débiteur solidaire (en l'occurrence l'épouse non poursuivie). Un nouveau délai de prescription (cf. art. 238 LI) commence à courir dès sa délivrance. En revanche, rien ne permet de conclure que le législateur a souhaité étendre l'application du délai de prescription de 20 ans de l'art. 149a al. 1 LP au débiteur solidaire non poursuivi. Par conséquent, les créances de l'ACI relatives aux périodes fiscales 2000 et 2003 sont prescrites à l'égard de l'épouse non poursuivie. Recours admis.

## Erwägungen

### E. 1

Aux termes de l'art. 199 de la loi cantonale du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; BLV 642.11), le recours au Tribunal cantonal s'exerce conformément à la loi sur la procédure administrative. Le recours ayant été interjeté dans la forme prescrite (cf. art. 79 de la loi cantonale du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36]) et le délai de trente jours (cf. art. 95 LPA-VD), il y a lieu d'entrer en matière.

### E. 2

Le litige porte sur la question de savoir si le délai de prescription de 20 ans de l'art. 149a al. 1 LP s'applique uniquement au débiteur poursuivi – auquel cas, les créances d'impôt relatives aux périodes fiscales 2000 et 2003 seraient prescrites – ou également au débiteur solidaire non poursuivi.

### E. 3

a) Selon l'art. 238 al. 1 et 3 LI, les dettes fiscales se prescrivent par cinq ans à compter de l'entrée en force de la décision qui les fonde (prescription relative); la prescription est acquise dans tous les cas dix ans après la fin de l'année au cours de laquelle la décision est entrée en force (prescription absolue). La prescription est suspendue ou interrompue aux conditions prévues à l'art. 170 al. 2 et 3 LI (cf. art. 238 al. 2 LI). Ainsi, un nouveau délai de prescription commence notamment à courir 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; lorsque dure la solidarité fiscale, la mesure fait partir un nouveau délai de prescription à l'encontre du débiteur, ainsi que de la personne solidairement responsable (cf. art. 170 al. 3 let. a LI). Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral rendue en matière d'impôt fédéral direct (IFD), toutes les mesures des autorités portées à la connaissance du contribuable et tendant à recouvrer la créance fiscale,

de même que de simples lettres ou injonctions, interrompent le délai de prescription ( ATF 139 I 64 consid.

### **E. 3.3**

p. 67 s.; 137 I 273 consid. 3.4.3 p. 281 s.; 126 II 1 consid. 2c p. 3). Il s'agit plus généralement de tout acte officiel, c'est-à-dire également de réquisitions de poursuite et de toute autre mesure du droit des poursuites (TF 2C\_58/2015 et 2C\_59/2015 du 23 octobre 2015 consid. 6.2). b) Les dispositions de la LP sont en principe applicables aux créances de droit public, telles que les impôts et les redevances (ATF 137 II 17 consid. 2.6; 115 III 1 consid. 3, cf. également ATAF 2014/15 du 6 mars 2014 consid. 4.5.3 ). A teneur de l'art. 149a al. 1 LP, la créance constatée par un acte de défaut de biens se prescrit par 20 ans à compter de la délivrance de l'acte de défaut de biens. S'agissant des impôts directs, il est admis qu'avec la délivrance d'un acte de défaut de biens, un nouveau délai de prescription de 20 ans au sens de l'art. 149a al. 1 LP commence à courir pour les créances d'impôt documentées dans un tel acte (ATF 137 II 17 consid. 2.6 et les références citées). Les parties invoquent, chacune à l'appui de leur thèse, les arrêts du Tribunal fédéral rendus le 23 octobre 2015 dans les causes 2C\_58/2015 et 2C\_59/2015 et le 1<sup>er</sup> décembre 2015 dans les causes 2C\_1098/2014 et 2C\_1099/2014. Dans ces affaires neuchâteloises, où seuls les recours concernant l'IFD ont été déclarés recevables, le Tribunal fédéral a d'abord rappelé qu'en vertu de l'art. 13 al. 1, 2<sup>e</sup> phrase, de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), la solidarité entre époux prend fin ex lege, notamment lorsque l'un des époux est insolvable. Puis, il a jugé que l'insolvabilité qui mettait fin à la solidarité entre les époux devait être reconnue dès l'instant où étaient établis des éléments qui attestaient de l'incapacité durable du débiteur de remplir ses obligations financières, soit, notamment, un acte de défaut de biens. Le Tribunal fédéral a ensuite considéré que le raisonnement de la cour neuchâteloise, selon lequel le délai de prescription de 20 ans de l'art. 149a al. 1 LP était opposable à l'épouse solidairement responsable de la dette fiscale du couple malgré que l'acte de défaut de biens ne lui ait pas été adressé, ne pouvait être suivi. Puisque les actes de défaut de biens avaient mis fin à la solidarité entre époux, les délais de prescription de 20 ans de l'art. 149a al. 1 LP ne s'appliquaient pas au débiteur solidairement responsable du paiement de l'impôt, non poursuivi. A son égard, les délais de prescription ordinaires de la LIFD devaient seuls être pris en considération. Si, avant la fin de la solidarité fiscale, toute mesure tendant à fixer ou faire valoir la créance d'impôt dirigée contre l'un ou l'autre des conjoints faisait partir un nouveau délai de prescription pour les deux conjoints (responsabilité solidaire [cf. art. 120 al. 3 let. a LIFD, par renvoi de l'art. 121 al. 2 LIFD]), après la fin de la solidarité, seuls les actes dirigés à l'encontre du conjoint solvable devaient être pris en compte pour la prescription des dettes fiscales de celui-ci. L'acte de défaut de biens délivré à l'encontre de la personne poursuivie interrompait encore la prescription à l'égard de la personne solidairement responsable. c) L'extinction de la solidarité entre époux n'est pas une matière harmonisée (cf. ATF 122 I 139 consid. 4b p. 146), mais une question de pur droit cantonal. La présente affaire concerne exclusivement l'ICC, réglé par la LI. A la différence de la LIFD, la LI ne prévoit pas que la solidarité cesse du fait de l'insolvabilité de l'un des époux (cf. art. 13 al. 1 LIFD v. 14 al. 1 LI; cf. à ce sujet TF 2C\_723/2015 du 18 juillet 2016). Les parties à la présente cause admettent ainsi que contrairement aux cas traités par le Tribunal fédéral dans ses arrêts 2C\_58/2015 et 2C\_1098/2014, la solidarité entre les époux n'a, en l'occurrence, jamais pris fin. Dans son arrêt du 1<sup>er</sup> décembre 2015 (TF 2C\_1098/2014 et 2C\_1099/2014 consid. 5.2), le Tribunal fédéral, se référant à son premier arrêt du 23 octobre 2015 (TF 2C\_58/2015 et 2C\_59/2015

consid. 6.1), a relevé que " le délai de prescription de 20 ans de l'art. 149a al. 1 LP ne s'applique pas à la personne solidairement responsable du paiement de l'impôt ", sans mentionner que ceci ne serait valable qu'en cas de fin de solidarité entre époux. Partant, il convient d'examiner si, néanmoins, la jurisprudence fédérale qui exclut d'étendre l'application de l'art. 149a al. 1 LP au débiteur solidaire non poursuivi peut être reprise en l'espèce. d) aa) Avant la dernière révision de la LP entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 1997 (RO 1995 1227), l'art. 149 al. 5 aLP prévoyait que "la dette est imprescriptible à l'égard du débiteur; [...]". Seul le débiteur principal était concerné par cette disposition. Le nouvel art. 149a al. 1 LP ne se réfère plus expressément au débiteur. D'après la doctrine majoritaire, le délai de prescription de l'art. 149a al. 1 LP ne s'applique pas à l'égard des coobligés du poursuivi. Il ne prolonge pas le droit d'action ou d'exécution forcée du poursuivant envers eux. En effet, l'introduction de l'art. 149a LP avait pour but d'améliorer la situation du débiteur, en remplaçant l'imprescriptibilité de la dette (cf. art. 149 al. 5 aLP) par une prescription vicésimale, et non d'aggraver la situation des coobligés (Albert Rey-Mermet, in: Commentaire romand, Poursuite et faillite, Bâle 2005, n° 6 ad art. 149a; Ueli Huber, in: Basler Kommentar, Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs II, Art. 159-352 SchKG, Bâle 2010, n° 9 ad art. 149a; Pierre-Robert Gilliéron, Commentaire de la loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite, Articles 89-158, Lausanne 2000, n° 21 ad art. 149a; Amonn/Walther, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrecht, Berne 2003, § 31, n° 24; contra : Walter A. Stoffel, Voies d'exécution, Berne 2016, p. 199; cf. arrêts de la Cour de droit public du Tribunal cantonal neuchâtelois, CDP.2013.354 et CDP.2013.355 du 31 octobre 2014 consid. 6a, qui reprennent l'avis de Stoffel). bb) Il y a lieu de se rallier à l'avis majoritaire de la doctrine. Les débats relatifs à l'art. 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, en particulier p. 121). La disparition des termes "à l'égard du débiteur" à l'art. 149a al. 1 LP et l'absence de toute discussion sur la question des coobligés dans les travaux préparatoires laissent à penser qu'il s'agit d'une lacune découlant d'un oubli du législateur et non, comme l'a soutenu le Tribunal cantonal neuchâtelois dans ses arrêts CDP.2013.354/355 précités (dont se prévaut l'autorité intimée), d'un silence qualifié. Ces arrêts cantonaux ont en outre été annulés, sur recours, par arrêts du Tribunal fédéral du 1<sup>er</sup> décembre 2015 (cf. TF 2C\_1098/2014 et 2C\_1099/2014 précités) de sorte qu'il n'y a pas lieu de s'y référer. cc) Dans ses écritures, l'autorité intimée prétend qu'il existerait un "conflit" découlant de l'application des art. 136 al. 1 du Code des obligations du 30 mars 1911 (CO; RS 220) et de l'art. 149a al. 1 LP. Ce faisant, elle semble confondre les notions d'acte interruptif de prescription, qui fait partir un nouveau délai de prescription (cf. art. 170 al. 3 LI ou 137 al. 1 du Code des obligations du 30 mars 1911 [CO; RS 220]) et qui a des effets sur tous les débiteurs solidaires (cf. art. 136 al. 1 CO), avec le nouveau délai de prescription de 20 ans de l'art. 149a al. 1 LP dès la délivrance de l'acte de défaut de biens. La Cour considère qu'il n'y a pas de conflit découlant de l'application des art. 136 al. 1 CO et 149a al. 1 LP. L'acte interruptif de prescription l'est à l'égard de tous les coobligés, mais ceux-ci peuvent bénéficier de délais de prescription différents. dd) En droit fiscal, l'acte de défaut de biens, considéré comme une "mesure tendant à fixer ou faire valoir la créance d'impôt" (cf. art. 170 al. 3 let. a LI) interrompt la prescription tant à l'égard du débiteur poursuivi que du débiteur solidaire. Un nouveau délai de prescription (cf. art. 238 LI) commence à courir dès sa délivrance. En revanche, rien ne permet de conclure que le législateur a souhaité étendre l'application du délai de prescription de 20 ans de l'art. 149a

al. 1 LP à l'égard du débiteur solidaire non poursuivi (ATAF 2014/15 consid. 4; Marco Rostetter, *Die Verjährung im Recht der direkten Bundessteuer und der harmonisierten Steuern*, 2019, n. 587). Une solution contraire ne serait pas satisfaisante dès lors qu'on appliquerait un délai de prescription vicésimal à un débiteur solidaire qui n'a pas participé à la procédure de poursuite et qui n'a possiblement pas connaissance de la délivrance de l'acte de défaut de biens. En outre, la délivrance d'un tel acte interrompt le cours des intérêts à l'égard du débiteur poursuivi (cf. art. 149 al. 4 LP), ce qui n'est pas le cas des autres codébiteurs non poursuivis (Albert Rey-Mermet, in: *Commentaire romand, Poursuite et faillite*, Bâle 2005, n° 35 ad art. 149). Cette différence justifie également d'exclure l'application du délai de l'art. 149a al. 1 LP au codébiteur non poursuivi. e) En l'occurrence, l'ACI a choisi de requérir la poursuite uniquement à l'encontre de l'époux de la recourante, alors qu'elle aurait pu également poursuivre l'épouse, solidairement responsable (cf. art. 70 al. 2 LP). L'autorité s'est ainsi vue délivrer deux actes de défaut de biens à l'encontre de l'époux datés respectivement du 29 août 2003 pour la période fiscale 2000, et du 26 octobre 2006 pour la période fiscale 2003. A partir de ces dates, un nouveau délai de prescription de l'art. 238 LI a commencé à courir. La décision de taxation définitive pour l'ICC de la période fiscale 2000 a été émise le 28 septembre 2001. Non contestée, elle est entrée en force trente jours plus tard. Le délai de prescription absolue a donc commencé à courir fin 2001, de sorte qu'il est arrivé à échéance au 31 décembre 2011. La prescription relative de cinq ans est aussi acquise depuis fin août 2008 si l'on tient compte de l'acte de défaut de biens du 29 août 2003. S'agissant de la créance fiscale résultant de la prévoyance en capital touchée en 2003, la décision de taxation définitive date du 9 mars 2006. Le délai de prescription absolue a ainsi commencé à courir en avril 2006, de sorte qu'il est arrivé à échéance le 31 décembre 2016. La prescription relative de cinq ans est aussi acquise depuis fin octobre 2011 si l'on tient compte de l'acte de défaut de biens délivré le 26 octobre 2006. Par conséquent, lorsque l'ACI est intervenue le 17 décembre 2017 auprès de la recourante pour requérir le paiement des dettes d'impôt des périodes fiscales 2000 et 2003, les délais de prescription relative et absolue étaient atteints.

#### **E. 4**

Pour ces motifs, le recours doit être admis et la décision sur réclamation de l'ACI du 21 février 2018 réformée en ce sens que la décision de l'ACI du 7 décembre 2017 est annulée. Vu l'issue du recours, les frais judiciaires sont laissés à la charge de l'Etat (art. 49, 52, 91 et 99 LPA-VD). La recourante obtenant gain de cause sans l'assistance d'un mandataire professionnel, il n'y a pas lieu de lui allouer des dépens (art. 55 al. 1, 91 et 99 LPA-VD).

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