

Urteilkopf

145 III 30

6. Extrait de l'arrêt de la IIe Cour de droit civil dans la cause A. et B. contre Etat de Genève et Confédération Suisse (recours en matière civile) 5A_930/2017 du 17 octobre 2018

Regeste (de):

Art. 165 Abs. 3 und Art. 169 f. DBG; Art. 279 SchKG; Prosequierung eines Steuerarrestes.

Der aufgrund eines Gesuches um Sicherstellung im Sinn von Art. 169 f. DBG vollzogene Arrest muss nach den Regeln von Art. 279 SchKG prosequiert werden (E. 7.3.3). Die Eröffnung des Veranlagungsverfahrens entspricht einer Anerkennungsklage im Sinn dieser Bestimmung (E. 7.3.3.1).

Die Frist von 10 Tagen gemäss Art. 279 Abs. 4 SchKG zur Einleitung der Prosequierungsbetreibung beginnt ab dem Tag zu laufen, an welchem das verurteilende Urteil vollstreckbar wird (E. 7.3.3.2).

Regeste (fr):

Art. 165 al. 3 ainsi que 169 s. LIFD; art. 279 LP; validation d'un séquestre fiscal.

Le séquestre exécuté sur la base d'une demande de sûretés au sens des art. 169 s. LIFD doit être validé selon les règles de l'art. 279 LP (consid. 7.3.3). L'ouverture de la procédure de taxation est assimilée à une action en reconnaissance de dette au sens de cette disposition (consid. 7.3.3.1).

Le délai de 10 jours imparté par l'art. 279 al. 4 LP pour requérir la poursuite en validation du séquestre court du jour où le jugement condamnatore devient exécutoire (consid. 7.3.3.2).

Regesto (it):

Art. 165 cpv. 3 e 169 seg. LIFD; art. 279 LEF; convalida di un sequestro fiscale.

Il sequestro eseguito sulla base di una decisione di richiesta di garanzie ai sensi degli art. 169 seg. LIFD deve essere convalidato secondo le regole dell'art. 279 LEF (consid. 7.3.3). L'avvio della procedura di tassazione è parificato ad un'azione di accertamento del credito ai sensi di tale disposizione (consid. 7.3.3.1).

Il termine di 10 giorni impartito dall'art. 279 cpv. 4 LEF per promuovere l'esecuzione a convalida del sequestro comincia a decorre dal giorno in cui la decisione di condanna diventa esecutiva (consid. 7.3.3.2).

Sachverhalt ab Seite 31

BGE 145 III 30 S. 31

A. Le 18 décembre 2009, l'Administration fiscale cantonale (AFC) a statué sur les réclamations formées par A. et B. (ci-après: les contribuables ou les poursuivis) contre les décisions de taxation concernant l'impôt fédéral direct (IFD) et l'impôt cantonal et communal (ICC) pour les périodes fiscales 2001 à 2005.

A.a A. et B. ont formé recours contre les décisions sur réclamation relatives à l'ICC 2001 à 2005, à l'IFD 2001 à 2005 et à l'ICC 2000, ainsi que contre la décision sur réclamation en relation avec les bordereaux d'amende relatifs à l'IFD 2001 et 2002.

A.b Le 9 avril 2010, l'AFC a formé à l'encontre de A. et B. quatre demandes de sûretés, valant ordonnances de séquestre au sens de l'art. 274 LP, fondées sur les art. 38 et 39 de la loi genevoise

relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales ainsi que sur l'art. 169 de la loi fédérale sur l'impôt fédéral direct, à savoir: une première demande visant A. pour garantir le paiement de l'ICC relatif aux exercices 2000 à 2005, une seconde demande visant A. pour garantir le paiement de l'IFD relatif aux exercices 2001 à 2005 ainsi que des rappels d'impôt, une première demande visant B. pour garantir le paiement de l'ICC relatif aux exercices 2000 à 2005 ainsi que les amendes notifiées au précité et une seconde demande visant B. pour garantir le paiement de l'IFD relatif aux exercices 2001 à 2005 ainsi que les rappels d'impôt et les amendes notifiées au précité. Ces ordonnances de séquestre, portant sur des avoirs bancaires et des parcelles sises à V., ont été exécutées par l'Office des poursuites de Genève le 12 avril 2010. Celui-ci a établi les procès-verbaux d'exécution des séquestres les 26 mai et 2 juin 2010 et les a communiqués à l'AFC.

A.c Par jugement du 21 mai 2012, le Tribunal administratif de première instance de Genève (TAPI) a déclaré irrecevables les recours (cf. supra let. A.a) formés par les contribuables contre les décisions sur réclamation, en tant qu'ils portaient sur l'année fiscale 2000, et les a rejetés en tant qu'ils concernaient les années fiscales 2001 à 2005.

A.d Le 11 juillet 2012, l'AFC a requis quatre poursuites en validation des séquestres précités (cf. supra let. A.b). Elle a retiré ces réquisitions le 26 septembre 2014.

A.e Par arrêt du 24 novembre 2015, la Chambre administrative de la Cour de justice du canton de Genève (ci-après: la Chambre BGE 145 III 30 S. 32

administrative) a rejeté le recours formé par A. et B. contre le jugement du TAPI du 21 mai 2012 (cf. supra let A.c).

A.f Le 9 décembre 2015, l'AFC a requis quatre poursuites en validation des séquestres.

A.g Les contribuables ont interjeté un recours en matière de droit public au Tribunal fédéral contre l'arrêt rendu le 24 novembre 2015 par la Chambre administrative (cf. supra let. A.e). Ils ont remis en cause la décision cantonale, en tant qu'elle concernait les bordereaux d'impôts et d'amende relatifs aux périodes fiscales 2001 à 2005, mais ne l'ont pas contestée, en tant qu'elle se rapportait aux bordereaux d'impôt et d'amende concernant l'ICC 2000. Le recours a été assorti de l'effet suspensif. Par arrêt du 24 novembre 2016 (causes 2C_32/2016 et 2C_33/2016), le Tribunal fédéral a annulé l'arrêt rendu le 24 novembre 2015 par la Chambre administrative, en tant qu'il concernait le prononcé de l'amende pour tentative de soustraction d'impôt fédéral direct ainsi que pour tentative de soustraction d'impôt cantonal et communal pour les périodes 2001-B et 2002 contre A., et renvoyé la cause à l'autorité cantonale pour nouvelle décision au sens des considérants à ce sujet, l'arrêt cantonal étant confirmé pour le surplus.

A.h Le 28 novembre 2016, l'AFC a requis quatre nouvelles poursuites à l'encontre de A. et B. afin de valider les séquestres ordonnés le 9 avril 2010. Elle a simultanément indiqué à l'Office qu'elle retirait les quatre réquisitions de poursuite déposées le 9 décembre 2015 (cf. supra let. A.f). Le 31 mars 2017, l'Office a notifié aux poursuivis, par voie édictale, les commandements de payer fondés sur ces réquisitions. A. et B. ayant formé opposition, l'AFC a saisi le TAPI de quatre requêtes en mainlevée définitive le 26 juin 2017.

B. Le 26 avril 2017, les poursuivis ont formé une plainte dans laquelle ils ont notamment conclu à la levée des séquestres. Statuant le 9 novembre 2017, la Chambre de surveillance des Offices des poursuites et faillites de la Cour de justice du canton de Genève a, en substance, réduit l'assiette de deux des quatre séquestres et rejeté la plainte pour le surplus. Le Tribunal fédéral a rejeté le recours formé par les poursuivis contre cette décision. (résumé)

BGE 145 III 30 S. 33

Erwägungen

Extrait des considérants:

7. (...)

7.3

7.3.1 Selon l'art. 170 al. 1, 1re phrase, de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct (LIFD; RS 642.11), la demande de sûretés, que l'administration cantonale de l'impôt fédéral direct peut exiger en tout temps (et même avant que le montant de l'impôt ne soit fixé par une décision entrée en force) si le contribuable n'a pas de domicile en Suisse ou que les droits du fisc paraissent menacés (cf. art. 169 LIFD), est assimilée à une ordonnance de séquestre au sens de

l'art. 274 LP. La demande de sûretés peut également viser à garantir des créances de rappel d'impôt et d'amende (art. 185 LIFD qui renvoie notamment aux art. 169 s. LIFD; PETER LOCHER, Kommentar zum DBG, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, vol. III, 2015, n° 22 ad art. 169 LIFD).

7.3.2 Le séquestre peut être demandé en tout temps sur la base de la demande de sûretés, celle-ci pouvant tout d'abord ne constituer qu'une simple invitation à prêter les sûretés. Pour mettre en exergue la fonction double de la décision (demande de sûretés et ordonnance de séquestre), deux documents sont rédigés en pratique: l'un d'eux seulement porte la dénomination d'ordonnance de séquestre, renvoie à la demande de sûretés et décrit les biens à séquestrer; ce second document n'a pas de portée propre et est exécutable seulement avec la demande de sûretés. Contrairement à la demande de sûretés, pour lui permettre d'assurer sa fonction, l'ordonnance de séquestre n'est pas notifiée au contribuable mais directement adressée à l'office des poursuites pour exécution, avec une copie de la demande de sûretés. Celle-ci est ensuite notifiée au contribuable immédiatement après l'exécution du séquestre. L'autorité compétente pour prononcer le séquestre fiscal n'est pas le juge mais l'autorité fiscale. Elle accorde le séquestre, indépendamment du lieu de situation des objets à séquestrer (ATF 143 III 573 consid. 4.1.1).

Les art. 38 et 39 de la loi genevoise du 26 juin 2008 relative à la perception et aux garanties des impôts des personnes physiques et des personnes morales (LPGIP; rs/GE D 3 18) ont un contenu identique à celui des art. 169 et 170 LIFD.

7.3.3 Une fois opéré, le séquestre exécuté sur la base d'une demande de sûretés au sens des art. 169 s. LIFD (respectivement des art. 38 s. LPGIP) doit être validé selon les règles de l'art. 279 LP BGE 145 III 30 S. 34

(ATF 143 III 573 consid. 4.1.1). A teneur de l'art. 279 LP, le créancier qui a fait opérer un séquestre sans poursuite ou action préalable doit requérir la poursuite ou intenter action dans les dix jours à compter de la réception du procès-verbal (al. 1); s'il a intenté l'action en reconnaissance de dette sans poursuite préalable, il doit requérir la poursuite dans les dix jours à compter de la notification du jugement (al. 4). Il s'agit de délais de forclusion, dont l'inobservation est sanctionnée par la caducité du séquestre (cf. art. 280 LP).

7.3.3.1 S'agissant d'un séquestre visant à garantir des créances fiscales, tant en matière d'ICC que d'IFD, l'ouverture de la procédure de taxation, de rappel d'impôt ou d'amende est assimilée à une action en reconnaissance de dette au sens de l'art. 279 LP (dans ce sens, concernant de manière générale les créances de droit public: ATF 107 III 60 consid. 3 p. 66; s'agissant en particulier de créances fiscales: ATF 50 III 87; parmi plusieurs: HANS FREY, Sicherstellungsverfügung und Arrestbefehl im Gesetz über die direkte Bundessteuer [DBG], 2009, p. 267; BÉGUIN/STOYANOV, La créance fiscale, in Les procédures en droit fiscal, 3e éd. 2015, p. 851; JACQUES BÉGUELIN, Le séquestre pour des créances de droit public, RDAF 1953 p. 53 [61]; PIETRO SANSONETTI, Les garanties de la créance fiscale, JdT 2011 II p. 49 [68]). Il en résulte que, lorsque le séquestre a été opéré sans poursuite ou action préalable, l'autorité fiscale (créancière) peut valider le séquestre soit en ouvrant la procédure de taxation dans les 10 jours dès réception du procès-verbal de séquestre, soit en introduisant une poursuite en prestation de sûretés dans le même délai (art. 279 al. 1 LP; PIERRE CURCHOD, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2e éd. 2017, nos 104-108 ad art. 170 LIFD; STÉPHANE ABBET, Les créances fiscales dans la LP, RDS 128/2009 I p. 181 [204]). En revanche, si la procédure de taxation est déjà ouverte au moment où le séquestre est exécuté, l'autorité fiscale devra valider le séquestre en introduisant une poursuite en paiement dans un délai de 10 jours dès la "notification du jugement" rendu ensuite de l'action en reconnaissance de dette (art. 279 al. 4 LP); dans l'intervalle, le séquestre est validé sans autre démarche (HANS FREY, in Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Zweifel/Beusch [éd.], 3e éd. 2017, n° 46 ad art. 170 LIFD; CURCHOD, op. cit., n° 108 ad art. 170 LIFD). Par la suite, le créancier devra encore valider le séquestre en respectant les délais fixés par les art. 279 al. 2 LP si le débiteur forme opposition au commandement de payer, respectivement le délai prévu par l'art. 279 al. 3 LP si tel n'est pas le cas ou si l'opposition a été écartée. BGE 145 III 30 S. 35

7.3.3.2 Le délai de 10 jours imparti par l'art. 279 al. 4 LP pour requérir la poursuite en validation du séquestre court du jour où le créancier dispose d'un titre de mainlevée définitive de l'opposition (dans ce sens HENRI BONNARD, Le séquestre d'après la loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite, 1914, p. 288), ce qui correspond au jour où le jugement condamnatore devient exécutoire (ATF 141 I 97 consid. 5.2; arrêt 5A_41/2018 du 18 juillet 2018 consid. 3.2.1 et 3.2.3; CURCHOD, op. cit., n° 103 ad art. 170 LIFD; AMON/WALTHER, Grundriss des Schuldbetreibungs- und Konkursrechts, 9e éd. 2013, § 51 n. 98; PIERRE-ROBERT GILLIÉRON, Commentaire de la loi fédérale sur la poursuite pour dettes et la faillite, vol. 4, 2003, n° 55 ad art. 279 LP),

indépendamment de son entrée en force de chose jugée, tant formelle que matérielle (cf. arrêt 5A_866/2012 du 1er février 2013 consid. 4.1; STÉPHANE ABBET, in *La mainlevée de l'opposition*, Abbet/Veuillet [éd.], 2017, n° 48 ad art. 80 LP). Une décision administrative est exécutoire lorsqu'elle n'est plus attaquant par un moyen de droit ordinaire (par exemple opposition, réclamation, recours), lorsque celui-ci n'a pas d'effet suspensif automatique ou que l'effet suspensif lui a été retiré (cf. notamment art. 39 PA; ABBET, *La mainlevée de l'opposition*, op. cit. n° 142 ad art. 80 LP). En matière d'ICC et d'IFD, les réclamations et recours ont, sauf exception, un effet suspensif automatique ex lege (ABBET, *La mainlevée de l'opposition*, op. cit., n° 145 ad art. 80 LP et les références), de sorte que les décisions de taxation, les décisions sur réclamation et les décisions prises sur recours par la justice cantonale sont généralement exécutoires une fois le délai de recours échu sans avoir été utilisé. En revanche, le recours au Tribunal fédéral n'est en principe pas revêtu de l'effet suspensif (art. 103 al. 3 LTF, éventuellement par renvoi de l'art. 117 LTF). Les décisions fiscales de dernière instance cantonale sont donc généralement exécutoires dès leur prononcé, sous réserve de l'octroi de l'effet suspensif par le juge instructeur du Tribunal fédéral (ABBET, *La mainlevée de l'opposition*, op. cit., n° 146 ad art. 80 LP; sur ces principes cf. CLÉA BOUCHAT, *L'effet suspensif en procédure administrative*, 2015, p. 136-138 et p. 145; on relèvera que l'art. 103 al. 2 let. d LTF prévoit une exception en matière d'assistance administrative fiscale internationale, domaine non pertinent dans le cas présent). C'est dans ce sens qu'il y a lieu de comprendre le texte de l'art. 165 al. 3 LIFD - qui n'a qu'une fonction déclaratoire (BLUMENSTEIN/LOCHER, *System des schweizerischen Steuerrechts*, 7e éd. 2016, p. 613 note 9) -, qui dispose que, dans la procédure de BGE 145 III 30 S. 36

poursuite, les décisions et prononcés de taxation entrés en force produisent les mêmes effets qu'un jugement exécutoire.