TF, 09.12.2025, 9C_231/2025*

L'administration fiscale cantonale ne peut opposer une hypothèque légale de droit public (art. 836 CC) garantissant la créance fiscale de l'ancien propriétaire de l'immeuble à une société qui acquiert cet immeuble de bonne foi, avant l'inscription au registre foncier de l'hypothèque légale.

Faits

Un immeuble fait l'objet de deux ventes successives en juin 2018 et en février 2021, entre différentes sociétés. La société initialement propriétaire n'ayant pas rempli ses obligations fiscales pour l'exercice 2018, l'Administration fiscale du canton de Schaffhouse procède à sa taxation d'office en mars 2021. Mise en demeure sans succès pour le paiement de la créance fiscale, la société fait faillite et l'office du registre du commerce la radie.

En décembre 2022, l'Administration fiscale cantonale requiert l'inscription au registre foncier d'une hypothèque légale de droit public sur l'immeuble afin de garantir le montant des impôts cantonaux et communaux 2018. Le registre foncier inscrit le droit de gage conformément à la demande.

L'Administration fiscale constate l'existence et l'étendue de l'inscription. Dans le même temps, elle ordonne à la société propriétaire de payer dans les 30 jours les impôts et intérêts moratoires garantis par le droit de gage immobilier, faute de quoi la réalisation du gage immobilier serait engagée. La décision est ensuite confirmée par la Commission de recours en matière fiscale du canton de Schaffhouse, puis par l'*Obergericht*.

La société forme recours en matière de droit public au Tribunal fédéral, lequel doit déterminer si l'administration fiscale cantonale peut invoquer à son encontre l'hypothèque légale de droit public inscrite pour garantir les créances fiscales de la société initialement propriétaire de l'immeuble.

Droit

Selon l'art. 836 al. 1 CC, lorsque le droit cantonal accorde au créancier une prétention à

l'établissement d'un droit de gage immobilier pour des créances en rapport direct avec l'immeuble grevé, ce droit est constitué par son inscription au registre foncier. Cette disposition permet en particulier de garantir les créances fiscales en lien avec l'immeuble grevé.

Dans le canton de Schaffhouse, de telles hypothèques naissent sans inscription au registre foncier (art. 191 al. 1 StG/SH ; SHR 641.100), uniquement par la réalisation des conditions légales. Une créance fiscale naît donc en vertu de la loi au moment de la réalisation du fait générateur de l'imposition.

Néanmoins, afin d'atténuer l'atteinte au principe de la publicité des droits réels que constituent les droits de gage hors registre, les hypothèques légales d'un montant supérieur à CHF 1'000 ne sont pas opposables aux tiers de bonne foi qui se fient au registre foncier (art. 836 al. 2 CC) si elles ne sont pas inscrites dans les quatre mois dès l'exigibilité de la créance sous-jacente, et dans le délai absolu de deux ans suivant la naissance de la créance. En l'espèce, le délai de deux ans avait déjà expiré au moment de l'inscription du droit de gage au registre foncier en décembre 2022.

La bonne foi étant présumée (art. 3 al. 1 CC), il incombe en l'espèce à l'autorité fiscale qui prétend que l'acquéreur n'est pas de bonne foi d'en apporter la preuve. En principe, la connaissance du premier acquéreur, quant à l'existence de la créance fiscale de la société initialement propriétaire, renverse la présomption de bonne foi.

En l'occurrence, la société n'est pas la première acquéreuse de l'immeuble, car elle ne l'a pas acquis directement en juin 2018 de la société désormais radiée. La société est l'acquéreuse subséquente de l'immeuble par la vente en février 2021 par une société qui était la première acquéreuse de l'immeuble. En tant qu'acquéreuse subséquente, la société n'est donc pas partie au contrat de vente conclu en juin 2018 et n'a pas connaissance de son contenu.

Toutefois, pour déterminer si la société peut se prévaloir de la bonne foi (art. 3 al. 2 CC), il convient d'examiner si elle avait ou aurait dû avoir connaissance de l'inexactitude de l'inscription au registre foncier au moment de l'inscription.

Copyright © LawInside.

En l'espèce, une clause contractuelle abstraite qui se limite à reprendre en substance l'art. 191 al. 1 StG/SH est une information notariale trop générale pour considérer que la société aurait dû savoir que les autorités fiscales disposaient encore d'une créance ouverte, susceptible d'être garantie par un droit de gage immobilier. En outre, l'acquisition de l'immeuble par la société a eu lieu plus de deux ans après l'expiration de la période fiscale et la créance fiscale visait une société venderesse antérieure avec laquelle elle n'a aucun lien contractuel. En l'absence d'indices concrets de l'existence de tels droits de gage, par exemple une indication sur la possibilité de renseignements auprès des autorités fiscales, la société bénéficie de la protection de la bonne foi.

Du reste, la clause du contrat de vente de février 2021 qui prévoit que l'acquéreur peut uniquement exiger du vendeur une garantie pour le montant présumé de l'impôt sur les gains immobiliers ne constitue pas un moyen pour la société de se prémunir contre les créances fiscales sans lien juridique avec le contrat en cause.

Aucune circonstance n'est susceptible de renverser la présomption de bonne foi de la société, qui pouvait ainsi se fier au contenu du registre foncier. L'administration fiscale ne peut donc pas lui opposer l'hypothèque légale de droit public inscrite au registre foncier pour garantir la créance fiscale de la société initialement propriétaire.

Partant, le Tribunal fédéral admet le recours.

Proposition de citation : Nadia Masson, La protection de l'acquéreur subséquent contre l'inscription d'une hypothèque légale de droit public cantonal (art. 836 CC), in: https://lawinside.ch/1680/