

APH-10 153, publié en novembre 2010

Jugement rendu par la 2ème Chambre civile de la Cour suprême du canton de Berne
composée des Juges d'appel Niklaus (Président a.h.), Rieder et Chételat (suppléant),
ainsi que de Mme Schleppy (Greffière)

le 14.09.2010

en la procédure civile liée entre :

P.

représenté en justice par Me X.

défendeur/appelant

et

A.

représenté en justice par Me Y.

demandeur/intimé

Regeste:

1) Dies a quo du délai de prescription de l'art. 60 CO, notion de « connaissance du dommage » dans le cadre de la responsabilité du notaire relative à l'élaboration de la déclaration fiscale pour l'impôt sur le gain immobilier, ainsi que la réception et la transmission de la taxation. On ne saurait retenir qu'il y a connaissance effective du dommage seulement lorsque l'autorité compétente a statué sur la dernière des démarches effectuées par le lésé pour obtenir satisfaction (en l'occurrence : la décision sur sa demande de remise d'impôt).

2) Qualification de l'activité du notaire dans ce contexte: celle-ci relève de l'activité accessoire, ce qui conduit à retenir un délai de prescription de 10 ans (art. 58 de la Loi du 22 novembre 2005 sur le notariat, LN).

Remarques:

La procédure (action en responsabilité contre un notaire) est limitée à la question de la prescription et se fonde sur des éléments de fait qui peuvent être résumés ainsi :

- Vente d'un immeuble du demandeur instrumentée le 28 août 2003 par le défendeur, en tant que notaire, qui établit également la déclaration d'impôt relative à l'impôt sur les gains immobiliers.
- Décision du 17 décembre 2003 de l'Intendance des impôts fixant le gain immobilier imposable et l'impôt sur le gain immobilier, notifiée au défendeur.
- Transmission le 29 janvier 2004 par le défendeur de ladite décision au demandeur, soit une fois le délai de recours contre celle-ci échu.
- Réclamation contre ladite décision par le demandeur qui est considérée comme tardive par l'Intendance cantonale des impôts par décision du 6 mai 2004.
- Recours contre celle-ci rejeté le 12 décembre 2006 par la Commission des recours en matière fiscale.

Dans le cadre de cette procédure de recours, l'Intendance cantonale des impôts, appelée à se déterminer, a notamment indiqué dans son mémoire (PJ 19 de la demande) que le gain immobilier imposable était trop élevé et en a exposé les raisons.

- Rejet le 14 septembre 2007 par le Service central de l'Intendance des impôts du canton de Berne d'une demande en remise déposée par le demandeur dans le courant du mois d'avril 2004.

En première instance, il a été considéré que la prescription n'était pas acquise parce que le demandeur a eu connaissance de façon définitive du dommage - au sens prévu à l'art. 60 CO - à la date à laquelle a été rendue la décision de l'autorité fiscale sur la demande en remise d'impôt sur le gain immobilier, soit le 14 septembre 2007. Dès lors, selon le premier juge, la requête de citation en conciliation du 28 mars 2008 a interrompu la prescription – conformément à l'art. 135 ch. 2 CO – avant qu'un délai d'un an ne se soit écoulé, ce qui l'a dispensé d'examiner si le traitement de l'aspect fiscal d'un acte authentique relève de l'activité ministérielle ou de l'activité accessoire du notaire, pour lesquelles le délai de prescription des prétentions découlant de la responsabilité du notaire est respectivement d'un an et de 10 ans.

Extrait des considérants:

1. à 6.

(...)

7.

Il convient dans un premier temps d'examiner les griefs soulevés par le défendeur contre l'argumentation du juge de première instance qui a considéré que même si l'application de la prescription annale était admise, cette dernière ne serait pas acquise. L'art. 60 CO dispose que « l'action en dommages-intérêts ou en paiement d'une somme d'argent à titre de réparation morale se prescrit par un an à compter du jour où la partie lésée a eu connaissance du dommage ainsi que de la personne qui en est l'auteur, et, dans tous les cas, par dix ans dès le jour où le fait dommageable s'est produit ». Le délai, relatif, d'une année prévu par cette disposition court dès que « le lésé acquiert une connaissance suffisante du dommage pour pouvoir ouvrir action, c'est-à-dire lorsque le lésé apprend, relativement à l'existence, à la nature et aux éléments du dommage, les circonstances propres à fonder et à motiver une demande en justice. Le lésé n'est pas censé différer sa demande jusqu'au moment où il connaît le montant absolument exact de son préjudice car au besoin, ce montant sera estimé selon l'art. 42 al. 2 CO (ATF 131 III 61 consid. 3.1.1 p. 68). Le dommage est tenu pour suffisamment défini lorsque le lésé détient assez d'éléments pour être en mesure de l'apprécier (ATF 111 II 55 consid. 3a p. 57; 109 II 433 consid. 2 p. 434; 108 Ib 97 consid. 1c p. 100) » (arrêt 4A_489/2008 rendu par le Tribunal fédéral le 23 décembre 2008, consid. 2). « Le délai de l'art. 60 al. 1 CO part [...] du jour où le lésé a effectivement connaissance du dommage, et non de celui où il aurait pu découvrir l'importance de sa créance en faisant montre de l'attention commandée par les circonstances; la preuve de la connaissance du dommage incombe à celui qui invoque la prescription (ATF 111 II 55 consid. 3a p. 57/58 et les arrêts cités) » (arrêt 5C.230/2002 rendu par le Tribunal fédéral le 16 avril 2003, consid. 3.1.). Dans l'ATF 82 II 44, confirmé par l'ATF 111 II 55 consid. 3.a., le Tribunal fédéral a ainsi considéré, à propos des frais de réparation d'un objet endommagé, que le créancier en a en tout cas une connaissance suffisante lorsqu'il reçoit la facture relative aux frais de réparation, ce qui n'exclut pas qu'il en ait déjà connaissance auparavant, par exemple s'il existe une expertise digne de confiance quant au coût de la réparation, si le réparateur s'engage à réparer à forfait ou sur la base d'un devis suffisamment précis, voire si le lésé obtient d'autres renseignements le mettant à même d'apprécier l'étendue du préjudice. S'agissant d'un dommage purement économique, comme c'est le cas en l'espèce, les règles développées par la jurisprudence pour le dommage matériel ou corporel s'appliquent également. Si ce dommage ne peut pas être calculé

exactement, la prescription commence à courir à compter du jour où l'ampleur globale du dommage peut être estimée de manière approximative (ROLAND BREHM, Das Obligationenrecht, Art. 41-61, Berner Kommentar VI.1.3.1, Stämpfli Berne 2006, Art. 60 N. 34b).

En l'occurrence, dès la réception de la décision sur réclamation du 06.05.2004 (PJ 13 de la demande), le demandeur savait que la taxation ne pourrait avec une quasi-certitude plus être revue dans une procédure de recours. Il avait dès ce moment connaissance du fait qu'il allait très probablement subir un dommage. S'agissant du montant du dommage consécutif à la déclaration incomplète, il ressort du mémoire de demande (art. 13) qu'il est chiffré à frs 19'375.20. Il a été calculé par le demandeur sur la base du mémoire de l'Intendance des impôts du canton de Berne du 26 août 2004 (PJ 19 de la demande) qui a estimé le gain imposable correct à frs 142'600.00 en lieu et place du gain imposable effectivement retenu de frs 196'200.00 (...). Or, ce mémoire de l'Intendance des impôts a été communiqué par la Commission des recours en matière fiscale du canton de Berne à la fiduciaire C. (qui représentait le demandeur à l'époque) en annexe à un courrier du 30 août 2004 (PJ 19 de la demande). La connaissance du représentant étant imputable au représenté (ROLAND BREHM, op. cit., Art. 60 N. 23), le demandeur avait, dès la réception par sa fiduciaire du courrier du 30 août 2004, soit fin août ou début septembre 2004, une connaissance suffisante des bases nécessaires au calcul de son dommage. Il ne pouvait dès lors attendre d'épuiser toutes les voies de droit possibles avant d'agir envers le défendeur. Comme l'a relevé le Tribunal fédéral, « si le lésé trouve souhaitable d'ajourner le dépôt de sa demande en justice, par exemple en vue de réduire au minimum les frais d'introduction, il lui est loisible d'interrompre la prescription, ce qui déclenche le cours d'un nouveau délai, en faisant notifier à l'adverse partie un commandement de payer ou une citation en conciliation (art. 135 ch. 2, 137 al. 1 CO) » (arrêt 4A_489/2008 rendu par le Tribunal fédéral le 23 décembre 2008, consid. 3). En effet, il ne faut pas que le lésé, par son inaction ou par des procédures dénuées de chances de succès, puisse repousser de manière abusive la prescription relative à ses prétentions (MÜLLER, Die Haftung der Urkundsperson – mit besonderer Berücksichtigung des aargauischen Rechts, Thèse Zurich 2000, p. 313-315). A cet égard, il n'est pas pertinent que le défendeur ait éventuellement su que le demandeur élevait des griefs à son encontre ni que ce dernier entendait faire valoir ses droits devant les autorités fiscales, respectivement judiciaires, jusqu'à l'ultime possibilité offerte par les règles de la procédure (cf. arrêt 4A_489/2008 rendu par le Tribunal fédéral le 23 décembre 2008, consid. 3). Il convient d'ajouter que dans le cas d'espèce, le préjudice entrant en ligne de compte n'était pas susceptible d'évolution, la seule inconnue étant l'appréciation qui en serait faite par le juge ; en effet, il ne s'agissait pas en l'occurrence d'un fait dommageable exerçant un effet médiat et graduel, aux conséquences difficilement prévisibles sur le patrimoine du lésé, auquel cas la prescription ne court pas avant le terme de l'évolution de la situation (arrêt 4C.311/2006 rendu par le Tribunal fédéral le 4 décembre 2006). Il convient d'ajouter que si le demandeur ne pouvait pas attendre d'avoir épuisé toutes les voies de droit au sens strict du terme, il ne pouvait pas non plus attendre de connaître le sort réservé à sa demande en remise d'impôt (à distinguer des exemples cités par MÜLLER, op. cit., p. 313), ceci d'autant plus que le formulaire de demande énumère les motifs de remise (...), que cette procédure relève de la perception de l'impôt et non de la taxation fiscale et qu'elle ne permet pas à l'autorité statuant de vérifier ou corriger une taxation devenue exécutoire, ce que le demandeur devait manifestement savoir puisqu'il était assisté d'une fiduciaire (...).

Il sied finalement d'ajouter qu'il n'est pas nécessaire que le fondement juridique de l'action soit déjà connu du prétendu lésé pour que le dommage soit réputé effectivement connu (ATF 131 III 61, consid. 3.1.2.). Ainsi, il importe peu que le dommage allégué par le demandeur se fonde actuellement sur des arguments différents (le fait qu'il a acquis l'immeuble en cause par donation mixte, ce qui n'a pas

été relevé par le défendeur dans la déclaration d'impôt) de ceux allégués dans un premier temps en 2004.

Ainsi, la Cour considère que la connaissance du dommage entraînant le cours de la prescription est survenue à fin août ou début septembre 2004, soit bien plus d'une année avant l'interruption de prescription survenue par le dépôt (remise à la poste, ATF 114 II 261) de la requête de citation en conciliation le 28 mars 2008, valant ouverture d'action (...). Par conséquent, si l'application de la prescription annale était admise, il y aurait lieu de constater qu'elle était acquise au moment de la requête de citation en conciliation.

8.

Dès lors, il convient de qualifier l'activité du notaire afin de déterminer quel délai de prescription s'applique.

On distingue traditionnellement trois types d'activité s'agissant du travail effectué par le notaire :

1) L'activité ministérielle :

Le notaire exerce en premier lieu des activités ministérielles (aussi appelées principales ou officielles, MOOSER, Le droit notarial en Suisse, Berne 2005, n. 8), où il agit, en tant que détenteur ou délégataire de la puissance publique, pour exercer des fonctions officielles - par exemple instrumenter des actes authentiques ou légaliser des signatures - pour lesquelles il est le seul à pouvoir agir (ATF 129 I 330, consid. 2.1.). Cette activité relève du droit cantonal, en particulier de la LN, et non du droit du mandat. Aux termes de l'art. 20 al. 2 LN, « l'activité principale du ou de la notaire comprend les tâches qu'il ou elle est seule à avoir le droit d'effectuer ». La responsabilité y relative est régie par les art. 41ss CO, en raison du renvoi à ces dispositions figurant à l'art. 57 LN (droit cantonal supplétif). La prescription relative concernant une prétention à ce titre est donc d'une durée d'un an, conformément à l'art. 60 CO.

D'emblée, il sied de préciser qu'il n'est en l'occurrence pas nécessaire de déterminer lesquelles des dispositions de l'ancienne loi du 20 août 1980 sur le notariat (art. 36 et 37) ou de celles des art. 57 et 58 LN sont applicables étant donné que leur contenu matériel quant au régime de la responsabilité du notaire est identique (MÜLLER/GENNA in : Kommentar zum Notariatsrecht des Kantons Bern, Berne 2009 [édité par WOLF], n. 5 ad art. 57 LN), comme l'a relevé le premier juge et comme l'admettent les parties.

2) L'activité accessoire :

A côté de ces activités officielles, le notaire peut également exercer des activités privées (appelées aussi professionnelles), pour lesquelles il ne bénéficie d'aucune forme d'exclusivité et qui sont régies par le droit privé (ATF 129 I 330, consid. 2.1. ; ATF 126 III 370), soit le contrat de mandat. Tel est le cas de la rédaction de contrats ou de statuts non soumis à la forme authentique, du partage de successions, de l'exécution testamentaire, de l'administration de fortunes, par exemple (cf. RUF, Notariatsrecht, Langenthal 1995, p. 84ss, n. 289ss). La responsabilité du notaire dans ce contexte est régie par la responsabilité contractuelle des art. 97ss CO et des dispositions sur le contrat de mandat (art. 394ss CO), comme l'indique l'art. 58 LN. Le délai de prescription concernant une prétention à ce titre est donc d'une durée de 10 ans dès la violation de l'obligation contractuelle, en vertu des règles générales sur la prescription (art. 127 CO).

3) Les prestations connexes à l'activité ministérielle :

En relation avec son activité principale, le notaire effectue fréquemment des prestations n'appartenant pas *stricto sensu* à son activité ministérielle mais qui sont réalisées en rapport avec celle-ci. Selon la doctrine générale, dans la mesure où ces prestations sont en lien direct avec l'activité principale et apparaissent comme formant un tout avec elle, elles sont à englober dans cette dernière et sont dès lors également soumises au régime juridique y relatif (MÜLLER, op. cit., p. 56, notamment ; décision APH 09 608 rendue le 7 avril 2010 par la Cour de céans). Dans ce cas, le notaire est soumis aux mêmes devoirs de fonction que dans le cadre de son activité ministérielle. Distinguer dans ce contexte entre les activités relevant du contrat de mandat et celles relevant du droit public cantonal peut se révéler difficile lorsque le notaire rend des services qui vont certes au-delà des tâches ministérielles au sens strict, mais qui restent néanmoins dans un étroit rapport avec celles-là. Il s'agit principalement d'opérations de préparation ou d'exécution d'un acte d'instrumentation. La doctrine cite notamment les exemples suivants : l'encaissement et le versement au vendeur du prix de vente, la constitution d'une provision fiscale, les réquisitions d'inscription des actes auprès des registres publics et l'envoi des titres hypothécaires aux créanciers (MOOSER, op. cit., n. 8 ; MÜLLER, op. cit., p. 57). La Cour de céans a récemment rangé dans cette catégorie la communication par le notaire d'une décision de taxation pour l'impôt sur les successions que l'administration fiscale notifie selon la pratique au notaire qui a réalisé l'inventaire fiscal (décision APH 09 608 rendue le 7 avril 2010, consid. III.1.2. ; voir toutefois MOOSER, n. 11).

Il y a lieu de déterminer sur la base de cette distinction traditionnelle si l'activité déployée par le défendeur en relation avec l'imposition du gain immobilier (élaboration de la déclaration fiscale, réception et transmission de la taxation) est une activité accessoire ou une prestation connexe liée si étroitement à la vente de l'immeuble en cause qu'elle doit être soumise au régime de l'activité ministérielle. La réception et la transmission d'une décision de taxation du gain immobilier à son destinataire est une prestation étroitement liée à l'élaboration de la déclaration d'impôt. Partant, c'est la nature de cette activité-là qu'il convient de qualifier.

A supposer que l'on admette que le conseil fiscal relatif aux conséquences directes de l'acte instrumenté, voire la quantification de l'impact fiscal de ce dernier, relève des prestations connexes à l'activité ministérielle, comme le fait valoir le défendeur, force est de reconnaître qu'il n'en va pas de même pour l'élaboration d'une déclaration d'impôt concernant le gain immobilier suite à la vente instrumentée dans la mesure où cette activité ne se rapporte pas directement à ladite vente et ne saurait former un tout avec celle-ci. Il s'agit d'une nouvelle opération, qui ne peut être considérée comme une simple activité d'exécution de la vente immobilière. En l'espèce, le demandeur aurait très bien pu ne pas confier au défendeur la tâche de remplir la déclaration fiscale, rien ne s'y opposant dans le contrat de vente (lequel prévoit uniquement que le défendeur paiera l'impôt avec le prix de vente, page 3 de PJ 4 de la demande). Le fait, allégué par le défendeur, de ne pas avoir reçu de mandat exprès avant de remplir et de renvoyer la déclaration d'impôt n'est pas un élément pertinent, tant il est courant de conclure un contrat de droit privé par actes concluants. Cela est d'autant plus vrai que pour une grande partie des ventes immobilières, la déclaration d'impôt sur le gain immobilier est remplie par le notaire et que cela va souvent « de soi ». Il n'est cependant pas exceptionnel que celle-ci soit déposée par le contribuable ou par une fiduciaire. De plus, comme l'a relevé le demandeur, dans la partie principale de son activité, le défendeur a été requis pour instrumenter l'acte de vente par les deux parties au contrat, activité dont les frais étaient à la charge de ces dernières. Or, la déclaration d'impôt sur le gain immobilier a été rédigée au profit du demandeur

exclusivement, et facturée au surplus à celui-ci séparément (PJ 5 de la demande), le report dans le décompte en rapport avec l'encaissement du prix de vente de l'immeuble n'étant pas significatif (PJ 9 de la demande), s'agissant d'un récapitulatif général des opérations.

Au vu de l'ensemble de ces éléments, il convient d'admettre que lorsqu'il a rédigé la déclaration d'impôt sur le gain immobilier en cause, le défendeur a agi dans le cadre de son activité accessoire et non dans le cadre d'une activité connexe à son activité ministérielle. La présente décision n'est pas en contradiction avec la jurisprudence de la Cour de céans dans la décision déjà citée du 7 avril 2010 (APH 09 608, consid. III.1.2), étant donné que les deux activités ne sont pas comparables : dans l'affaire déjà jugée, la Cour a considéré que l'activité du notaire en relation avec l'impôt sur les successions et les donations était à qualifier d'activité connexe à l'activité ministérielle, car le notaire avait agi sur ordonnance du préfet ayant ordonné la prise d'inventaire. Son activité en lien avec l'impôt sur les successions et donations a été considérée comme mesure d'exécution du mandat reçu du préfet. Dans la présente affaire, l'activité du défendeur en relation avec l'imposition du gain immobilier n'a pas été effectuée sur la base d'une injonction d'une autorité, elle ne constitue pas une mesure d'exécution strictement liée à son activité ministérielle et elle a fait l'objet d'un contrat et d'une facturation séparés. Ces éléments justifient une appréciation différente par rapport au cas déjà jugé.

Partant, le délai de prescription de dix ans (art. 58 LN et 127 CO) s'applique (concernant le délai de dix ans, voir PIERRE TERCIER/PASCAL G. FAVRE, Les contrats spéciaux, 4^e édition, Schulthess 2009, p. 782 n. 5211 ; Basler Kommentar OR I- WEBER, Art. 398 N. 33 ; *contra* et préconisant un délai d'un an : Commentaire Romand CO I- WERRO, art. 398 n. 45, dont l'avis ne bénéficie toutefois d'aucun fondement dans la loi). Au moment de la requête de citation en conciliation, les prétentions du demandeur, tant en ce qui concerne le dommage que les postes accessoires à ce dommage, n'étaient donc pas prescrites.

9.

A titre superfétatoire, il convient de relever que la doctrine bernoise récente soutient quant à elle que la qualification de l'activité du notaire doit être effectuée au regard de l'art. 51 LN (MÜLLER/GENNA, op. cit., n. 1 ad art. 51 LN et n. 1 ad art. 57). Cette doctrine remet en cause pour le droit bernois l'avis selon lequel les prestations connexes à l'activité ministérielle doivent être englobées dans le régime de cette dernière, qualifiant même celles-ci d'activités accessoires « classiques » (MÜLLER/GENNA in : Kommentar, op. cit., n. 5 ad art. 51 LN). Ainsi, elle range expressément l'élaboration des déclarations d'impôt - en particulier celles relatives aux gains immobiliers - dans la catégorie de l'activité accessoire (MÜLLER/GENNA, op. cit., n. 4 ad art. 51 LN) à laquelle s'applique le régime de l'art. 58 LN (MÜLLER/GENNA, op. cit., n. 3 ad art. 58 LN). Il en va de même de l'acte consistant à retenir une partie du prix de vente en vue du paiement dudit impôt (MÜLLER/GENNA, op. cit., n. 4 ad art. 51 LN). Elle réserve cependant le cas des impôts sur les successions et donations (MÜLLER/GENNA, loc. cit.) puisque l'art. 26 al. 1 de la Loi concernant l'impôt sur les successions et donations dispose que « toutes les autorités, tous les agents et agentes du canton de Berne et des communes, ainsi que les notaires qui pratiquent dans le canton de Berne, sont tenus de signaler à l'Intendance cantonale des impôts, dans les 30 jours, les cas donnant lieu à une taxation dont ils ont connaissance dans l'exercice de leur fonction officielle », ce qui représente une « autre obligation légale » au sens de l'art. 51 al. 2 LN. Le critère de qualification déterminant auquel se réfèrent MÜLLER/GENNA est le monopole des notaires par rapport à l'acte en cause (art. 20 al. 2 LN) : dès lors que celui-ci n'est pas exclusivement de la compétence des notaires, il relève de l'activité accessoire de ces derniers (MÜLLER/GENNA, op. cit., n. 2 et 3 ad art. 51 LN).

Selon ce nouvel avis, l'activité déployée par le défendeur en faveur du demandeur en relation avec l'imposition du gain immobilier serait clairement du ressort de l'activité accessoire sans qu'il ne soit nécessaire de procéder à la délicate distinction entre activité accessoire et prestations connexes à l'activité ministérielle. Ce nouvel avis doctrinal confirme en outre qu'une solution différente s'impose dans le jugement du cas d'espèce par rapport à celui jugé dans la décision déjà citée APH 09 608. Il conduirait donc également à l'application d'un délai de prescription de 10 ans en vertu de l'art. 58 LN.

En l'espèce, il n'est pas nécessaire que la Cour tranche en faveur de la distinction traditionnelle ou en faveur de la nouvelle opinion exprimée par MÜLLER/GENNA, étant donné que les deux conduisent au même résultat.

Au regard de ces considérations, force est d'admettre que les prétentions à la base de l'action en responsabilité introduite par le demandeur contre le défendeur ne sont pas prescrites.

10.
(...)

Nota bene:

Le jugement est entré en force.