

## VD\_OMNI FI.1996.0038 vom 10. Dezember 1996

VD Tribunal cantonal, 1996-12-10, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.1996.0038](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1996.0038)

FR: VD\_OMNI FI.1996.0038 du 10 décembre 1996

IT: VD\_OMNI FI.1996.0038 del 10 dicembre 1996

### Regeste

c/ACI | Le transfert immobilier à l'époux survivant résultant d'une clause d'un contrat de mariage, intervenu à titre onéreux, ne permet pas à l'héritier débiteur d'invoquer le régime exceptionnel de l'exonération des transferts par succession de l'art. 41 lit d LI.

### Erwägungen

#### E. 7

août 1984 in Revue fiscale 1986, 357), ou au contraire que le mari en était jusqu'alors seul propriétaire (arrêt Ch. précité). bb) Le transfert immobilier résultant d'une dévolution successorale est en revanche exonéré de l'impôt sur les gains immobiliers (art. 41 lit. d LI). Sans le dire de façon expresse, le législateur s'est ici référé à l'art. 560 al. 1 CCS, en vertu duquel "les héritiers acquièrent de plein droit la totalité de la succession dès que celle-ci est ouverte", c'est-à-dire en cas d'acquisition à titre universel, où le transfert se produit de plein droit, sans accomplissement des modes nécessaires au transfert à titre particulier, souvent même sans que l'héritier le veuille ou le sache (v. Paul Piotet, Traité de droit privé suisse, vol. IV, Fribourg 1975, p. 508). Dans un arrêt du 17 octobre 1974, R. A., la CCRI a ainsi exonéré le transfert direct des biens du de cujus à l'héritier ou aux héritiers qui le représentent, en vertu du principe selon lequel "le mort saisit le vif" (publié in RDAF 1975, 202, cons. 3), refusant d'étendre ce régime exceptionnel à une opération assimilable à une cession en vue du partage successoral. b) Les recourants soutiennent à l'appui de leur thèse que les héritiers de feu C.\_\_\_\_\_ étaient contraints eu égard à la teneur du pacte successoral de transférer à l'épouse légataire les deux immeubles de Prilly, dès l'acquisition de l'universalité de la succession; ce faisant, ils tentent de démontrer que la cause du transfert réside exclusivement dans le pacte successoral. aa) Même s'il n'acquiert pas la succession à titre universel et ne succède jamais au de cujus (v. Piotet, op. cit., p. 113), le légataire détient ipso jure une créance contre les héritiers universels fondée sur un acte de disposition à cause de mort (art. 562 al. 1 CCS). On pourrait dans ces conditions admettre que l'héritier, qui s'exécute en délivrance du legs, puisse invoquer le régime exceptionnel de l'art. 41 lit. d LI; ce d'autant plus que celui-ci ne réalise pas, ce faisant, un gain immobilier. In casu, cette question peut toutefois rester indécise, dans la mesure où, comme on le verra, la cause de l'obligation que les recourants ont exécutée dans la cession du 22 décembre 1994 ne réside de toute façon pas dans la succession de C.\_\_\_\_\_. bb) La thèse des recourants est tout d'abord contredite par la teneur de l'article premier du pacte successoral du 7 décembre 1973, que l'on rappelle ici: "C.\_\_\_\_\_ déclare léguer à son épouse tous les objets mobiliers qui garniront son appartement au jour de son décès, ainsi que le contenu de la cave et du galetas, mais à l'exception des valeurs mobilières tels que les carnets d'épargne, actions et obligations qui pourraient se trouver dans son appartement et qui ne sont pas comprises dans le présent legs. C.\_\_\_\_\_ rappelle que, selon le contrat de

mariage susmentionné, le tiers du bénéfice de l'union conjugale appartiendra à son épouse. Si ce tiers, après déduction de tous impôts et frais de liquidation du régime matrimonial n'atteint pas la somme de six cent mille francs, C.\_\_\_\_\_ constitue en faveur de son épouse un legs dont le montant sera arrêté à la différence entre le tiers du bénéfice de l'union conjugale et la somme de six cent mille francs. Mme C.\_\_\_\_\_ déclare accepter ces deux legs en sa faveur et renoncer à tous autres droits quelconques dans la succession de son mari, y compris à sa réserve légale. Ces legs seront exigibles francs de tous impôts sur la succession, après l'écoulement d'un délai de six mois dès la délivrance du certificat d'héritiers." Il importe de s'en tenir à la lettre de l'acte. Or, pour rejoindre les recourants sur un point, on constate en premier lieu que, contrairement à l'état de fait de l'arrêt FI 90/012 du 5 mai 1992 - invoqué par l'ACI à l'appui de sa décision -, le de cujus a dans le cas d'espèce disposé des deux immeubles de Prilly en les attribuant à son épouse. Toutefois, les recourants semblent avoir perdu de vue que, ce faisant, C.\_\_\_\_\_ n'a pas pris une disposition successorale post mortem en attribuant ces deux immeubles à son épouse, héritière, à titre de règle de partage; on relève en effet que Mme C.\_\_\_\_\_ a, dans le pacte successoral, renoncé à tout droit dans la succession de son mari. Certes, contre cette renonciation, Mme C.\_\_\_\_\_ a accepté deux legs, dont l'un consiste à lui délivrer la totalité du mobilier garnissant l'appartement conjugal; cela signifie que Mme C.\_\_\_\_\_ ne participe, contrairement aux quatre héritiers qui, par testaments ultérieurs, ont acquis l'universalité de la succession de C.\_\_\_\_\_, à la succession de celui-ci qu'en qualité de légataire; cela explique du reste qu'aucun certificat n'ait été délivré en ce sens à la veuve C.\_\_\_\_\_. Mais l'autre legs ne consiste pas, comme paraissent le soutenir les recourants en une créance équivalant au tiers du bénéfice de l'union conjugale dissoute par le décès d'un des époux; ce legs consiste en réalité en une créance équivalant à la différence entre le tiers du bénéfice de l'union conjugale et la somme de 600'000 francs, ce uniquement dans l'hypothèse où la créance matrimoniale de la veuve n'atteindrait pas, toutes déductions préalablement opérées, ce dernier montant. cc) En réalité, C.\_\_\_\_\_ a disposé des deux immeubles de Prilly dans le cadre de la liquidation du régime matrimonial des époux C.\_\_\_\_\_; à teneur de l'article 2a du contrat de mariage du 7 décembre 1993 en effet, la part d'un tiers du bénéfice attribué à Mme C.\_\_\_\_\_ comprendra notamment: "les bâtiments dont C.\_\_\_\_\_ est propriétaire et situés à Prilly, chemin X.\_\_\_\_\_ et chemin de la Z.\_\_\_\_\_, à charge pour cette dernière de reprendre les dettes hypothécaires éventuelles. (...)" aaa) A teneur des actes produits, on relève que les époux C.\_\_\_\_\_ ont d'abord arrêté, dans le contrat de mariage du 7 décembre 1973, la quotité et la substance de la créance de Mme C.\_\_\_\_\_. Un tel système répond du reste à la logique, puisque, du point de vue comptable, la liquidation du régime matrimonial doit précéder le partage successoral, ne serait-ce que pour connaître la substance de la masse à partager (v. ATF 101 II 218, cons. 3; cf. également Charles Knapp, Le régime matrimonial de l'union des biens, Neuchâtel 1955, p. 257 et ss; v. aussi, Piotet, op. cit., p. 45). Or, même si l'on ignore la valeur exacte de l'actif successoral, il s'avère qu'au décès de C.\_\_\_\_\_, la créance de sa veuve en paiement du tiers du bénéfice de l'union conjugale devait sans nul doute être largement supérieure à 600'000 francs, puisque les recourants ont cédé à celle-ci, par acte du 22 décembre 1994, deux immeubles pour une valeur brute de 2'245'000 francs, et ce par imputation "sur la créance de la cessionnaire contre les cédants au titre de la liquidation du régime matrimonial des époux C.\_\_\_\_\_ et Mme C.\_\_\_\_\_" (ibid., article 5). bbb) Dans l'ancien régime ordinaire de l'union des biens choisi par les époux C.\_\_\_\_\_, la femme détenait contre son mari, en vertu de l'art. 214 al. 1 ancien CCS une créance

pécuniaire en paiement du tiers du bénéfice de l'union conjugale; cette créance n'avait toutefois aucune incidence du point de vue de la titularité des droits réels (v. Lemp, Berner Kommentar, II, 1, 2. Teilband, ad art. 214 ancien CCS, no 4). De ce qui précède, il résulte que la communauté successorale de feu C. \_\_\_\_\_, dont les recourants font partie en leur qualité de cohéritiers de leur oncle, est devenue débitrice de la créance de Mme C. \_\_\_\_\_ en paiement du tiers du bénéfice de l'union conjugale (on rejoint sur ce point l'état de fait de l'arrêt FI 90/012 précité). C'est du reste en cette qualité que les recourants ont été contraints - on observe que l'ACI soutient, à tort, qu'il n'y avait pas d'obligation pour eux à cet égard - de transférer, avec les autres membres de l'hoirie, les immeubles de Prilly, et ce en règlement de la créance matrimoniale de la veuve C. \_\_\_\_\_ et pour respecter les termes du contrat de mariage. Force est dans ces conditions d'admettre que le transfert est bien intervenu à titre onéreux, dans la mesure où il a pour effet de libérer les héritiers de C. \_\_\_\_\_ Michel de leur dette à l'égard de Mme C. \_\_\_\_\_, à concurrence de la valeur nette des deux immeubles, soit 2'040'000 francs. ccc) Les recourants soutiennent enfin que l'attribution d'immeubles dans le contrat de mariage étant impossible, la cause du transfert à la veuve C. \_\_\_\_\_ ne peut résider que dans la succession de feu son époux. Il est vrai que le bénéfice de l'union conjugale dont il est question à l'art. 214 al. 1 ancien CCS est le résultat d'une opération arithmétique effectuée à la dissolution du régime ne signifiant rien quant aux rapports de propriété. Dans le régime de l'union des biens, seuls les acquêts, mis à part les biens réservés, étaient susceptibles d'être transférés; toutefois ces derniers étaient présumés être la propriété du mari (art. 195 al. 2 ancien CCS), de sorte que l'épouse ne pouvait en pareil cas, exiger, lors de la liquidation du régime matrimonial, l'attribution d'éléments du patrimoine rentrant dans les acquêts en paiement de sa créance pécuniaire contre son époux, cette dernière n'ayant pas le caractère d'une indemnisation (v. ATF 100 II 71, cons. 2b; 82 II 487, cons. 2). Les époux étaient toutefois libres de convenir d'une telle attribution par contrat de mariage, sans que la créance de l'épouse ne perde pour autant son caractère matrimonial; une situation de ce genre se rencontrait fréquemment lorsque les époux étaient copropriétaires d'un immeuble et convenaient de ce que le survivant reçoive la quote-part de l'autre dans la liquidation du régime matrimonial. Ce n'est que dans l'hypothèse où, par cette attribution, le conjoint reçoit une libéralité excédant ses parts matrimoniale et successorale légales, sans contrepartie onéreuse, que l'on est alors confronté à une donation à cause de mort et que la disposition se voit attribuer également un caractère successoral et, partant, susceptible d'être réduite en faveur des descendants réservataires (v. ATF 102 II 313 cons. 4). Or, une telle situation ne se présente pas dans le cas d'espèce, puisque l'acquisition par Mme C. \_\_\_\_\_ des immeubles de Prilly s'est faite, on l'a vu, à titre onéreux. dd) On peut concéder aux recourants le fait que la clause d'attribution contenue dans le contrat de mariage est très proche d'une règle de partage successorale. Cependant, à supposer même que l'on se trouve en présence d'une telle règle, il n'en résulterait pas encore que le transfert litigieux doive être exonéré (v. cons. 1 lit. a, bb, ci-dessus; le cas de la cession en lieu de partage est d'ailleurs expressément visé par l'art. 40 al. 2 LI). Pour être complet, on notera enfin que le régime matrimonial légal de la participation aux acquêts, en vigueur depuis le 1er janvier 1988, permet au conjoint survivant, lorsque certaines conditions sont réunies, d'exiger le transfert de la propriété de la demeure conjugale; cette règle est d'ordre matrimonial lorsque celui-ci détient une créance en participation au bénéfice de l'union conjugale (art. 219 al. 3 CCS; v. art. 244 CCS pour le régime de la communauté de biens). Il découle clairement de ce rappel qu'en adoptant dans leur contrat de mariage une règle qui correspond à celle du régime matrimonial légal actuel,

les époux n'ont pas retenu une solution exorbitante nécessitant de la requalifier pour lui donner un caractère successoral (v. au surplus, art. 612a al. 2 CCS qui, au contraire, a trait à une créance de nature successorale; v. à ce sujet Deschenaux/Steinauer; Le nouveau droit matrimonial, Berne 1987, p. 402 et ss, 547 et ss). c) La décision entreprise ne peut, dans ces conditions, qu'être confirmée. On observe que dans sa jurisprudence, la CCRI avait admis l'application du taux réduit de 12 % prévu à l'art. 51 al. 3 LI, également en cas d'aliénation par les héritiers de l'immeuble principalement affecté à l'habitation du de cujus lorsqu'il s'agit pour eux d'accomplir une formalité destinée à liquider la succession (RDAF 1981, 271; 1990, 503). Dans le cas d'espèce, il s'est certes agi pour les recourants de s'acquitter, en transférant la propriété des deux immeubles de Prilly, de la dette matrimoniale de C.\_\_\_\_\_ et non de régler la succession de celui-ci; on a cependant vu sous b, cc, aaa, supra que cette opération précédait le partage successoral. Dans ces conditions, il n'y a donc aucune raison de refuser également l'application du taux réduit pour l'imposition du gain résultant de l'aliénation de l'immeuble sis 3 chemin de la Pernette. 2. On ne peut pas davantage suivre les recourants dans leurs conclusions subsidiaires. Contrairement à l'exposé des faits de l'arrêt FI 90/012 précité, jurisprudence dont ils revendiquent l'application, le de cujus n'a pas laissé son épouse pour héritière, puisque celle-ci avait renoncé préalablement à toute part successorale. Il s'ensuit que, dans le cas d'espèce, le transfert a bien porté sur la totalité des immeubles litigieux, et non à concurrence de la différence entre le total des parts et la part idéale de l'héritier réservataire. 3. Les considérants qui précèdent conduisent ainsi le tribunal à rejeter le recours et à confirmer la décision attaquée. Un émolument de 5'000 francs sera mis à la charge des recourants, qui succombent; au surplus, il ne sera pas alloué de dépens (art. 55 LJPA).

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