

VD_OMNI FI.1998.0079 vom 3. November 1998

VD Tribunal cantonal, 1998-11-03, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1998.0079

FR: VD_OMNI FI.1998.0079 du 3 novembre 1998

IT: VD_OMNI FI.1998.0079 del 3 novembre 1998

Regeste

c/ACI | La création d'une indivision de famille au sens des art. 336 et ss CO entraîne la perception du droit de mutation si le transfert de propriété intervient à titre onéreux.

Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 03.11.1998 FI.1998.0079

c/ACI | La création d'une indivision de famille au sens des art. 336 et ss CO entraîne la perception du droit de mutation si le transfert de propriété intervient à titre onéreux.

CANTON DE VAUD TRIBUNAL ADMINISTRATIF Arrêt du 3 novembre 1998 sur le recours formé par A. _____ et Mme B. _____, tous deux domiciliés à X. _____, représentés par Me Urbain Lambercy, avocat à Lausanne, puis par la société Juristprotect SA, à Lausanne contre la décision de l' Administration cantonale des impôts du 27 mai 1998 rejetant la réclamation formée contre la décision de la Commission d'impôt de Lausanne-Ville du 8 novembre 1995 fixant le droit de mutation à la suite d'une constitution d'une indivision de famille à 78'473,95 fr. pour A. _____, et à 131'814,30 fr. pour Mme B. _____. * * * * * Composition de la section: M. Eric Brandt, président; M. Jean Koelliker et M. Philippe Maillard, assesseurs. Vu les faits suivants: A. _____ B. _____ (ci-après B. _____), Mme B. _____, son épouse, ainsi que leur fils A. _____ (ci-après A. _____) ont conclu un pacte successoral devant Me Edouard Braun, notaire à Lausanne le 12 novembre 1987. Selon le pacte successoral, B. _____ et Mme B. _____ requièrent le maintien du régime de l'union des biens à la suite de l'entrée en vigueur du nouveau droit matrimonial. Le tiers du bénéfice de l'union conjugale sera laissé en prêt par l'épouse à la liquidation du régime matrimonial moyennant signature d'une reconnaissance de dette. B. _____ déclare en outre léguer à son épouse l'usufruit de tous les immeubles dont il est propriétaire ainsi que le mobilier déposé au domicile conjugal et, sous réserve de ce legs, instituer son fils A. _____ seul héritier. Mme B. _____ déclare, d'une part, instituer son fils A. _____ seul héritier et d'autre part, léguer à son mari les biens mobiliers lui appartenant, déposés au domicile conjugal. Ce pacte successoral a été homologué par le Juge de paix du cercle de Lausanne le 12 novembre 1987. B. _____ B. _____, son épouse Mme B. _____, ainsi que leur fils A. _____ ont signé le 17 novembre 1998 un acte de constitution d'une indivision de famille dont les extraits suivants sont reproduits : "Les comparants exposent préalablement ce qui suit : Ils désirent que partie de leurs patrimoines mobiliers et immobiliers ne soit pas divisé au moment de leur décès et qu'ils continuent à resserrer les liens familiaux et à maintenir ces patrimoines dans la ligne directe de B. _____. Ceci exposé, les comparants conviennent de constituer une indivision de famille soumise aux présents statuts et, pour les cas qui n'y sont pas prévus, aux articles trois cents trente-six et suivants du code civil suisse. Cette indivision de famille est soumise aux conditions suivantes : I La présente indivision

de famille est à X. _____, chez le chef de l'indivision. II La présente indivision de famille a pour but et objet le maintien de partie des patrimoines mobiliers et immobiliers actuellement propriété de B. _____ et A. _____, leur conservation ainsi que leur accroissement, biens désignés ci-après. Pour atteindre son but, l'indivision peut vendre, acheter, échanger tous biens immobiliers et mobiliers selon les possibilités qui s'offrent à elle et qui paraissent susceptibles d'accroître son patrimoine durablement ou à terme. III La présente indivision de famille est consentie pour une durée déterminée dès la signature du présent acte, échéant au jour du décès de A. _____, mais dans tous les cas pas avant le trente et un décembre deux mille huit. IV Les indivis désignent A. _____ comme chef de l'indivision. Cette désignation fera l'objet d'une inscription au Registre du commerce par les soins du notaire soussigné. Les indivis chargent le chef de l'indivision de procéder aux inscriptions nécessaires afin que les immeubles situés à l'étranger passent au nom de l'indivision. V A défaut d'autres dispositions, les membres de l'indivision se réunissent chaque année entre le premier avril et le trente juin. Ils seront convoqués quinze jours avant la date de la réunion par les soins du chef de l'indivision. Les membres empêchés d'assister à la réunion ne pourront se faire représenter que par un autre membre de l'indivision et ce moyennant procuration écrite. Lors de cette réunion, les indivis examinent les comptes de l'exercice précédent, dont la durée s'étend du premier janvier au trente et un décembre. Les décisions seront prises à l'unanimité des membres présents ou représentés. VI (...) VII En dérogation à la présomption posée à l'article trois cents trente-neuf, alinéa deux du code civil suisse, la part de chacun des nouveaux indivis admis à l'indivision en application de l'article VI, alinéa deux et trois ci-dessus sera d'un dixième, sauf décision unanime contraire de l'ensemble des indivis. Les autres biens d'un indivis et ceux qu'il acquiert pendant l'indivision à quelque titre que ce soit (gratuit ou onéreux) ne rentre pas dans l'indivision, sauf stipulation contraire de l'indivis concerné. VIII Les indivis admettent d'accorder à l'indivision une valeur globale nette de deux millions cinq cent mille francs au trente et un octobre mille neuf cents huitante huit, se décomposant comme suit : a/ valeur nette de l'apport de A. _____ : neuf cent mille francs; b/ valeur nette de l'apport de B. _____ : un million six cent mille francs, soit neuf cent mille francs pour lui-même et sept cent mille francs pour son épouse Mme B. _____, née C. _____, à titre de liquidation du régime matrimonial. La part de liquidation d'un indivis quittant l'indivision sera calculée sur la base du chiffre énoncé à l'alinéa un ci-dessus, lequel servira de base pour déterminer la masse à partager. IX La dissolution de la présente indivision de famille nécessitera l'accord unanime de tous les membres. Les biens suivants sont compris dans l'indivision : a) Biens apportés par B. _____ : les parcelles 1 *****, 2*****, 3*****, 4*****, 5*****, 6*****, 7*****, 8*****, et 9***** du cadastre de X. _____; les parcelles 1***** et 2***** du cadastre du Y. _____, différents titres (actions de sociétés anonymes), raison individuelle et créances ainsi que des voitures de collection. b) Les biens apportés par B. _____ et A. _____ sont constitués par la parcelle 1***** du cadastre de Z. _____. c) Enfin, les biens apportés par A. _____ sont constitués par la parcelle 1***** du cadastre de W. _____, la parcelle 1***** du cadastre de V. _____, différentes actions de sociétés anonymes et quelques voitures de collection. C. _____ B. _____ est décédé le 23 novembre 1988. En date du 8 novembre 1995, la Commission d'impôt et recette de district de Lausanne-Ville a notifié aux héritiers une copie du décompte d'impôt successoral définitif de B. _____ ainsi que les droits de mutation demandés à la suite de la constitution de l'indivision de famille le 17 novembre 1988. L'impôt sur les successions s'élève à 95'346,50

fr.; le droit de mutation s'élève à 131'814,30 fr. pour Mme B. _____ et 78'473,95 fr. pour A. _____. Agissant par l'intermédiaire de Me Lambercy, avocat à Lausanne, Mme B. _____ et A. _____ ont déposé le 14 novembre 1995 une réclamation à l'encontre des trois décisions précitées. En date du 7 décembre 1995, Me Lambercy déclarait que ses clients renonçaient à la réclamation formée contre le droit de succession; il rappelait cependant le 7 mars 1996 à la Commission d'impôt et recette de district que les réclamations formées contre le droit de mutation étaient maintenues. Le 18 juin 1996, Me Lambercy proposait à l'Administration cantonale des impôts de renoncer avec effet rétroactif à la constitution de l'indivision de la famille B. _____. En date du 12 mai 1997, le cabinet fiduciaire et fiscal Dino Venezia écrivait la lettre suivante à l'Administration cantonale des impôts : "Donnant suite à votre demande téléphonique, j'ai l'avantage de vous confirmer que ma cliente sous-rubrique souhaite s'en tenir à la situation ressortant du partage de la succession de feu B. _____. Dans ces conditions, les parts de chacun des indivis sont les suivantes : 28% en pleine propriété pour Mme B. _____ 36% en pleine propriété pour A. _____ 36% en nue-propriété pour A. _____, usufruit concédé à Mme B. _____. Je vous saurais gré de bien vouloir me confirmer que cette situation n'engendre, ni droit de mutation, ni impôt complémentaire de succession ou impôt sur les donations."

L'Administration cantonale des impôts répondait le 26 juin 1997 ce qui suit: " Nous nous référons à votre lettre du 12 mai 1997 concernant l'objet cité sous rubrique par laquelle vous confirmez le désir de votre cliente de s'en tenir à la situation qui ressort du partage de la succession de feu B. _____ pour ce qui concerne la part de chaque indivis, à savoir : Mme B. _____ 28% en pleine propriété B. _____ 36% 36% en pleine propriété en nue-propriété Cette répartition correspond à ce que nous avons arrêté ensemble lors de notre dernière entrevue dans les locaux de la Commission d'impôt et Recette de Lausanne-Ville en présence de M. François Bovier, 1er contrôleur, et sur la base de laquelle ont été établis le décompte de l'impôt sur les successions et les bordereaux de droit de mutation consécutifs à l'acquisition de parts dans l'indivision de famille par les indivis désignés par le fondateur." Cette correspondance comprenant en annexe un résumé du calcul de l'assiette du droit de mutation pour chacun des débiteurs dont la teneur est la suivante : Indivision B. _____ Valeur attribuée aux immeubles de M. B. _____ Fr. 9'130'000.-- Droit de mutation sur les 7/16 = à Mme B. _____ 3'994'375.-- Impôt cantonal Impôt communal 87'876.25 43'938.10 131'814.35 Droit de mutation à M. A. _____ Calcul Immeubles apportés par son père et sa mère Immeubles apportés par A. _____ 9'130'000.-- 1'420'000.-- 10'550'000.-- Il a droit à 9/25 = ./ son apport 3'798'000.-- 1'420'000.-- 2'378'000.-- Impôt cantonal Impôt communal 52'316.--- 26'158.-- 78'474.-- En date du 27 juin 1997 l'Administration cantonale des impôts a adressé à Me Urbain Lambercy une lettre expliquant les motifs pour lesquels les décisions de la Commission d'impôt de Lausanne-Ville du 8 novembre 1995 concernant le droit de mutation étaient maintenues. Il convient de citer notamment les passages suivants de cette correspondance : "(...) Pour enlever définitivement tout quiproquo au sujet des décisions prises par l'autorité de taxation en matière d'impôt sur les successions et de droit de mutation dans cette affaire, permettez-nous de faire un bref rappel de ce qui a été entrepris à ce sujet pendant tout ce laps de temps. Au vu de la proximité entre le moment de la constitution le 17 novembre 1998 de l'indivision de famille B. _____ et la date du décès de son fondateur M. B. _____ le 23 novembre 1988, ainsi que des clauses comprises dans l'acte de constitution de l'indivision de famille, il nous a semblé plus judicieux de traiter en premier la succession et considérer par la suite les attributions aux hoirs découlant de l'acte conclu

antérieurement au décès comme une règle de partage. Après de nombreux atermoiements, cette suggestion a été écartée pour nous arrêter finalement à l'imposition chronologique de chaque opération. Cette solution a été retenue d'un commun accord lors de l'entretien du 26 août 1996 avec M. Dino Venezia chargé par votre client de démêler la partie financière de ses affaires. Suite à ces discussions, la Commission d'impôt et Recette de Lausanne-Ville a adressé à l'héritier et au conjoint survivant les décomptes de l'impôt sur les successions et bordereaux du droit de mutations qui ont fait l'objet de votre réclamation du 14 novembre 1995. Par la suite, soit le 7 mars 1996, vous confirmez le retrait par vos clients de la réclamation qui portait sur l'impôt successoral, tout en maintenant celle concernant les bordereaux de droit de mutations. A ce sujet, nous sommes en mesure de vous apporter les précisions suivantes en relation avec vos diverses considérations : (...) Un des rapports dans lesquels le régime de la propriété commune trouve son fondement est l'indivision de famille (art. 336 ss CCS). Ainsi, les biens compris dans l'indivision sont la propriété commune des indivis qui sont solidairement tenus des dettes. Le partage des immeubles qui appartiennent à une indivision a lieu conformément aux règles relatives à la fin de la propriété commune. Sur le plan fiscal, les transferts visés par les articles traitant de la propriété commune, et plus spécialement les articles 2, alinéa 3, lit. b) et c) La loi du 27 février 1963 concernant le droit de mutation sur les transferts immobiliers et l'impôt sur les successions et donations (LMSD), sont d'une part, les changements de propriété du patrimoine commun et par conséquent de tout immeuble qui est contenu, lorsqu'un associé abandonne la communauté ou y accède; d'une autre part, ce sont les modifications quotes-parts entre propriétaires communs. Toutefois, la règle générale selon laquelle le droit de mutation frappe tout transfert juridique entre vifs et à titre onéreux de la propriété d'un immeuble, d'une part d'immeuble ou de copropriété portant sur un immeuble (Expo.p.1035) est appliquée chaque fois qu'il y a constitution d'une forme de propriété commune dont certains communistes acquièrent par inscription constitutive au registre foncier des parts d'immeubles ne leur ayant pas appartenu auparavant. C'est exactement le cas dans lequel nous nous trouvons en l'espèce. Les dispositions concernant les échanges d'immeubles ou de parts d'immeubles de l'article 8, alinéa 1, LMSD n'ont été appliquées in casu que pour le simple motif qu'ils sont plus favorables aux contribuables. (...) Invité à plusieurs reprises à se prononcer sur le maintien ou non de sa réclamation, Me Urbain Lambercy a implicitement déclaré qu'il maintenait la réclamation. Par décision du 27 mai 1998, l'Administration cantonale des impôts a rejeté la réclamation formée par A. _____ et Mme B. _____ qui ont contesté cette décision par le dépôt d'un recours auprès du Tribunal administratif en date du 26 juin 1998. Ils concluent à ce que la décision sur réclamation du 27 mai 1998 soit annulée, subsidiairement que la cause soit renvoyée à l'Administration cantonale des impôts pour nouvelle décision. L'Administration cantonale des impôts s'est déterminée sur le recours le 4 août 1998 en concluant à son rejet. La possibilité a été donnée au recourant de déposer un mémoire complémentaire. Considérant en droit: 1. a) Selon l'art. 1er de la loi concernant le droit de mutation sur les transferts immobiliers et l'impôt sur les successions et donations du 27 février 1963 (ci-après LMSD), l'Etat perçoit un droit de mutation sur les transferts immobiliers entre vifs à titre onéreux (lettre a). Le droit de mutation est notamment perçu en cas de changement de la composition d'un immeuble en propriété commune ou de modifications dans la répartition des quotes-parts; il en va de même en cas de partage d'un immeuble en propriété commune, sur le montant de la part attribuée au copartageant qui excède la quote-part de chacun d'eux dans la propriété de l'immeuble (art. 2 al. 3 lettres b et c LMSD). b) En l'espèce, la constitution de l'indivision de famille au sens

des art. 336 et ss CC a déployé des effets réels sur le statut des propriétés mises en commun. Selon l'art. 342 al. 1 CC, les biens compris dans l'indivision sont devenus la propriété commune des indivis. Ainsi, par la constitution de l'indivision de famille, le recourant A. _____ a acquis une part de propriété commune sur tous les immeubles amenés dans l'indivision par B. _____. De la même manière, B. _____ a acquis une part de propriété commune sur tous les biens amenés dans l'indivision par A. _____. Il s'agit d'un transfert à titre onéreux, en tous les cas pour les indivis B. _____ et A. _____ puisque chacun d'eux effectue une contre-prestation en faveur de l'autre par l'apport de ses biens dans l'indivision. Il en va de même pour la recourante Mme B. _____ qui a acquis une part de propriété commune sur tous les biens de B. _____ et de A. _____, dans la mesure où son apport est constitué par "une créance dans la liquidation du régime matrimonial". c) Il se pose cependant la question de savoir si l'exception prévue à l'art. 3 let f LMSD s'applique à la recourante Mme B. _____. Selon cette disposition, le droit de mutation n'est pas perçu lors du transfert d'un immeuble en faveur de l'un des conjoints en paiement de la part qui lui revient à la liquidation du régime matrimonial. L'exposé des motifs relatif au projet de LMSD précise sur ce point ce qui suit : "(...) Ainsi, l'exonération s'applique aux transferts entre époux qui interviennent à la liquidation du régime matrimonial (changement de régime, décès, divorce), en paiement de la part du bénéficiaire dû au conjoint. En revanche, les transferts d'immeubles qui sont opérés à titre de restitution de la valeur des apports ne sont pas exonérés. Cela se justifie par le fait que le bénéfice de l'union conjugale est économiquement l'objet d'une sorte de copropriété entre les époux, ce qui n'est pas le cas des apports. L'application de ce texte s'opérera indépendamment de celle de l'art. 13, c'est-à-dire qu'un impôt sur les successions ou donations exclura un droit sur les transferts." Le législateur n'a pas voulu taxer deux fois la créance en liquidation du régime matrimonial. Si le paiement de cette créance intervient par le transfert d'un bien immobilier, seul l'impôt sur les successions est perçu à l'exclusion du droit de mutation. Mais l'hypothèse visée par le législateur ne correspond pas exactement à la situation de la présente espèce : d'une part, lors de la création de l'indivision, la créance de la recourante en liquidation du régime matrimonial n'est pas encore née et son montant n'est pas connu; d'autre part, la recourante acquiert directement dans une proportion bien déterminée une part de propriété commune sur tous les biens de l'indivision. Elle est devenue membre de l'indivision, et elle a ainsi acquis un droit à une part du bénéfice d'exploitation (art. 347 CCS) et un droit à une part de liquidation. Par ailleurs, la création même de l'indivision a eu pour effet de diminuer la créance à venir de la recourante dans la liquidation du régime matrimonial, puisque le bénéfice de l'union conjugale devenait une propriété commune de 3 membres. C'est vraisemblablement pour cette raison que le montant de la créance en liquidation du régime matrimonial de la recourante, estimée lors de la constitution de l'indivision, est nettement plus important que la part qu'elle a effectivement touchée dans le cadre de la succession. En donnant son accord à la création de l'indivision, la recourante s'est vue proposer en compensation une participation calculée selon le chiffre VIII des statuts. Il ne s'agit donc pas du paiement de la part de liquidation du régime matrimonial, mais plutôt d'un dédommagement conventionnel décidé pour compenser la diminution prévisible de la part de liquidation du régime matrimonial à la suite de la création de l'indivision. L'acquisition des parts de propriété commune par la recourante intervient donc aussi à titre onéreux et elle n'est pas soumise à l'exception prévue par l'art. 3 let. f LMSD. Les conditions posées à l'art. 2 LMSD sont donc réunies pour la perception d'un droit de mutation lié à la constitution de l'indivision de famille du 17 novembre 1988. 2.

a) Selon les recourants, l'impôt devrait être calculé sur la part de liquidation de l'indivision. Ils invoquent à l'appui de cette argumentation le fait que l'indivision visait à sauvegarder deux intérêts opposés dans le droit successoral paysan. D'une part, maintenir l'égalité entre héritiers, et d'autre part assurer la pérennité de l'exploitation. Selon les recourants l'application pure et simple de l'art. 530 du Code des obligations ne trouverait aucun fondement en droit fiscal et conduirait à des prélèvements répétés et spoliateurs et donc à la liquidation de l'indivision avant son terme. Cette conception de l'autorité intimée serait en outre contraire à "la force dérogatoire du droit fédéral". b) L'art. 6 LMSD prévoit cependant que le droit de mutation se calcule sur la valeur de l'immeuble (al. 1); si le prix convenu paraît inférieur à la valeur réelle, l'autorité de taxation l'apprécie sur la base des données qu'elle peut réunir (al. 5). Il résulte de ces dispositions que la valeur de liquidation arrêtée lors de la constitution d'une indivision de famille ne lie pas l'autorité fiscale. C'est donc à juste titre que l'autorité fiscale s'est écartée de l'estimation fixée par le chiffre VIII des statuts de l'indivision. Au demeurant, les recourant ne prétendent pas que la valeur retenue pour la taxation serait contraire aux critères de l'art. 6 LMSD. Enfin, la perception du droit de mutation relève exclusivement de la compétence cantonale et l'autorité fiscale a correctement tenu compte des notions du droit privé fédéral relatives à l'indivision de famille et à la propriété commune. 3. Il résulte des considérants qui précèdent que le recours doit être rejeté et la décision attaquée maintenue. Conformément à l'art. 55 LJPA, ainsi qu'à l'art. 2 du règlement du 24 juin 1998 sur les émoluments et les frais perçus par le Tribunal administratif, un émoulement de fr. 5'000.-- est mis à la charge des recourants solidairement entre eux. Il n'y a en outre pas lieu d'allouer de dépens. Par ces motifs le Tribunal administratif arrête: I. Le recours est rejeté. II. Un émoulement de 5'000.-- (cinq mille) francs est mis à la charge des recourants solidairement entre eux. III. Il n'est pas alloué de dépens. sa/Lausanne, le 3 novembre 1998
Le président: Le présent arrêt est communiqué aux destinataires de l'avis d'envoi ci-joint

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