

VD_OMNI FI.2007.0052 vom 21. Juli 2008

VD Tribunal cantonal, 2008-07-21, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2007.0052

FR: VD_OMNI FI.2007.0052 du 21 juillet 2008

IT: VD_OMNI FI.2007.0052 del 21 luglio 2008

Regeste

X. _____ c/Administration cantonale des impôts | Le droit au bénéfice de l'union conjugale s'exprime uniquement par une créance d'un époux contre l'autre. Les acquêts étant des biens acquis par un époux à titre onéreux pendant le régime, ils ne constituent pas une sorte de masse commune qui serait ensuite partagée avec le conjoint, mais restent propriété de l'époux qui en était titulaire avant la dissolution du régime. Seule la créance représentant le bénéfice net de l'union conjugale peut être déduite du prix du transfert de l'immeuble à l'autre époux à l'occasion de la liquidation du régime matrimonial.

Erwägungen

E. 1

Interjeté dans le délai de 30 jours prévu par l'art. 53 al. 2 LMSD, le présent recours est recevable à la forme.

E. 2

L'art. 3 lit. f de la LMSD stipule que le droit de mutation n'est pas perçu en cas de constitution d'un droit réel restreint selon les art. 219 et 244 CCS, ainsi que sur les transferts d'immeubles en faveur de l'un des conjoints en paiement de la part au bénéfice qui lui revient à la liquidation du régime matrimonial, et cela jusqu'à concurrence du montant de cette part; l'art. 13 est réservé.

E. 3

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 des régimes matrimoniaux (changement de régime, décès, divorce), en paiement de la part du bénéfice 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. (...) La législation vaudoise soumet au droit de mutation tous les transferts immobiliers entre vifs à titre onéreux. Les transferts entre époux y sont donc également soumis, sauf l'exonération prévue à l'art. 3 lit. f LMSD. Cette règle a pour but de tenir compte du fait que dans le régime de l'union des biens, l'épouse n'a pas d'acquêts et que sa part de bénéfice ne peut lui être attribuée que par un transfert de biens. L'exonération ne porte toutefois que sur la part nette du bénéfice. Si la valeur de l'immeuble excède cette part, que des dettes hypothécaires sont reprises ou que le transfert doit compenser les créances d'apports, les montants correspondant aux dites reprises ou la créance d'apports éteints par le transfert sont soumis aux droits de mutation (D. Yersin dans RDAF 1987 p. 349-350; RDAF 1971 p. 193 arrêt CCR du 17 décembre 1970). a) La loi s'interprète en premier lieu selon sa lettre. Selon la jurisprudence, il n'y a lieu de déroger au

sens littéral d'un texte clair par voie d'interprétation que lorsque des raisons objectives permettent de penser que ce texte ne restitue pas le sens véritable de la disposition en cause. De tels motifs peuvent découler des travaux préparatoires, du but et du sens de la disposition, ainsi que de la systématique de la loi. Si le texte n'est pas absolument clair, si plusieurs interprétations de celui-ci sont possibles, il convient de rechercher quelle est la véritable portée de la norme, en la dégageant de tous les éléments à considérer, soit notamment des travaux préparatoires, du but de la règle, de son esprit, ainsi que des valeurs sur lesquelles elle repose ou encore de sa relation avec d'autres dispositions légales (ATF 131 II 13 consid. 7.1 p. 31; ATF 130 V 479 consid. 5.2 p. 484, ATF 130 V 472 consid. 6.5.1 p. 475). b) En principe, les relations entre époux sont traitées, sur le plan fiscal, de la même manière que les relations entre d'autres personnes; il en résulte qu'au moment de la liquidation du régime matrimonial, le règlement des créances ordinaires entre conjoints par transfert immobilier intervient à titre onéreux, de sorte qu'il est soumis à l'impôt sur les gains immobiliers (cf. Administration cantonale des impôts; circulaire d'information fiscale no 28, nos 1 ss, 5 ss; v. également pour l'examen des travaux préparatoires du législateur, l'arrêt no 90/22 de la Commission cantonale de recours en matière d'impôts - ci-après: CCRI -, du 12 avril 1991, dans la cause Ch.). La cession d'un immeuble lors de la liquidation du régime matrimonial est donc imposable, sans égard au fait que les époux seraient l'un et l'autre copropriétaires durant le mariage du bien transféré (arrêt S.M. du 7 août 1984 in Revue fiscale 1986, 357), ou au contraire que le mari en était jusqu'alors seul propriétaire (arrêt Ch. précité ; v. en outre arrêt FI.1995.0029 du 20 janvier 1998). En effet, si l'un des époux abandonne la propriété de son immeuble pour s'acquitter d'une dette contractée à l'égard de son conjoint ou en contrepartie du droit de celui-ci à une part du bénéfice réalisé par l'union conjugale, cela suppose qu'il lui devait à ce titre un montant correspondant à la valeur de cet immeuble au moment du divorce; il a ainsi utilisé la pleine valeur de ce dernier pour s'acquitter de sa dette (cf. ATF 2P.108/1997 du 29 octobre 1997, in RDAF 1998 II 159, cons. 5a, références citées). c) Sur le plan du droit de mutation, le législateur de 1962 exonérait les transferts immobiliers entre époux jusqu'à concurrence de la part au bénéfice revenant à l'épouse en liquidation du régime matrimonial, compte tenu du fait que celle-ci ne pouvait, selon l'ancien régime de l'union des biens, être propriétaire d'acquêts; en revanche les immeubles transférés en restitution d'apports ou faisant l'objet d'une contre-prestation (paiement en espèces, reprise de dettes hypothécaires, etc.) demeuraient soumis au droit de mutation (cf. Exposé des motifs relatif au projet de modification de la LMSD, in BGC automne 1987, p. 132 et ss, not. 134). La nouvelle de 1987 a, dans l'ensemble, conservé cette systématique: le transfert immobilier est exonéré du droit de mutation lorsqu'il intervient au titre de règlement de la part de l'époux au bénéfice de l'union conjugale; ce droit est en revanche prélevé sur la valeur de l'immeuble qui excède le montant net du bénéfice, c'est-à-dire sur la reprise de dettes hypothécaires ou les contre-prestations éventuelles du conjoint survivant (ibid., p. 137 et p. 163). L'application de l'art. 3 let. f LMSD s'opère 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 (arrêt FI.1998.0079 du 3 novembre 1998). A concurrence du montant de la dette reprise par le conjoint, le transfert d'immeuble ne peut toutefois être considéré comme le paiement de la part de liquidation de celui-ci (cf. arrêt FI.1995.0006 du 29 novembre 2000). Il en va de même du paiement à titre de

dédommagement conventionnel, pour compenser la diminution prévisible de la part de liquidation du régime matrimonial à la suite de la création d'une indivision (v. arrêt FI.1998.0079, déjà cité). Il s'agit là d'une exception au principe général de l'imposition de tout transfert juridique; dès lors, l'exonération du droit de mutation en tant qu'exception au principe de l'imposition défini ci-dessus, doit nécessairement reposer sur une base légale (v. sur ce point, Peter Locher, Legalitätsprinzip im Steuerrecht, in Archives de droit fiscal n° 60, p. 1 et ss, not. 13 à 15, références citées). A cet égard, la liste contenue à l'article 3 LMSD est exhaustive; les exceptions qui y sont prévues ne peuvent être étendues à des cas semblables par une interprétation extensive ou par analogie (cf. ATF 2P.115/2003 du 14 mai 2004, consid. 5.4; v. en outre, arrêts FI.1997.0110 du 23 septembre 1997; FI.1996.0027 du 30 octobre 1996; FI.1991.0053 du 14 mai 1992; FI.1991.0024 du 25 novembre 1991). Cette solution apparaît comme seule conforme au principe selon lequel une règle à caractère exceptionnel doit être interprétée de manière restrictive (arrêts FI.2008.0003 ; FI.1991.0053, déjà cité).

E. 4

La valeur de la demi-part de l'immeuble repris par le recourant a été arrêtée, tant par les parties que par l'autorité fiscale, à 900'000 francs. a) Selon le contrat de mariage du 26 mai 2005, le recourant a repris à son nom la dette hypothécaire contractée par son épouse auprès de l'UBS pour un montant de 500'000 francs. L'exonération du montant de cette reprise de dette ne peut être accordée selon les principes développés ci-dessus. b) Le bénéfice de l'union conjugale est calculé conformément à l'art. 210 al.1CC : « Des acquêts de chaque époux, réunions et récompenses comprises, on déduit toutes les dettes qui les grèvent pour dégager le bénéfice ». Il s'agit d'une notion arithmétique, à savoir le solde actif du compte d'acquêts (cf. Deschenaux/ Steinauer/Baddeley, Les effets du mariage, Berne 2000, no 1395). Dans le contrat de mariage du 26 mai 2005, chaque époux a certes droit à la moitié des acquêts à savoir 384'844 francs, mais son droit au bénéfice s'exprime uniquement par une créance contre l'autre époux. Le calcul effectué dans le contrat de mariage qui présuppose que chacun détenait la moitié des acquêts, fait totalement abstraction de l'art. 197 al.1 CC à teneur duquel : « sont acquêts les biens acquis par un époux à titre onéreux pendant le régime ». Or, ces biens ne constituent pas une sorte de masse commune qui serait ensuite partagée avec le conjoint, comme semble le croire le recourant, mais restent propriété de l'époux qui en était titulaire avant la dissolution du régime (Deschenaux/ Steinauer/Baddeley, ibid.). c) Le compte d'acquêts tels qu'il ressort du contrat de mariage doit en conséquence être rectifié comme il suit : acquêts au nom du mari : 109'688 francs (314'455 - 204'767) 900'000 francs (1/2 immeuble) - 500'000 francs (part dette immeuble) - 70'000 francs (1/2 dette impôts) 439'688 francs au total dont la moitié = 219'844 francs acquêts au nom de l'épouse : 900'000 francs (1/2 immeuble) - 500'000 francs (part dette immeuble) - 70'000 francs (1/2 dette impôts) 330'000 francs au total dont la moitié = 165'000 francs Dès lors, l'épouse du recourant, après détermination du compte d'acquêts de chaque époux, détient contre son époux une créance de 54'844 francs (219'844 -165'000 francs) à titre de bénéfice net de l'union conjugale. C'est donc ce montant qui peut être déduit du montant de 900'000 francs retenu comme valeur de la demi-part transmise en application de l'art.3 lit. f LMSD. L'assiette de l'impôt est en conséquence arrêtée pour le droit de mutation à 845'156 francs (900'000 - 54'844) et le montant de l'impôt sur les droits de mutation fixé à 27'890 fr.10.

E. 5

Le recours étant très partiellement admis, l'émolument est légèrement réduit. Le recourant ayant agi lui-même sans l'intervention d'un mandataire rémunéré, il n'est pas alloué de dépens (art. 55 al. 1 LJPA ; RJV 173.36).

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