

VD_OMNI FI.2008.0003 vom 15. Juli 2008

VD Tribunal cantonal, 2008-07-15, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2008.0003

FR: VD_OMNI FI.2008.0003 du 15 juillet 2008

IT: VD_OMNI FI.2008.0003 del 15 luglio 2008

Regeste

X. _____ c/Administration cantonale des impôts | La reprise, par le conjoint auquel un immeuble est transféré dans le cadre de la liquidation du régime matrimonial, de dettes hypothécaires fait partie de l'assiette du droit de mutation. Il en résulte que la part au bénéficiaire de l'union conjugale exonérée du droit s'entend nécessairement comme une part nette, calculée après déduction des reprises d'éventuelles dettes.

Erwägungen

E. 1

LMSD, le droit se calcule "(...)sur la valeur de l'immeuble y compris les accessoires (art. 644 CCS), ou sur celle du droit constitué, transféré ou éteint" . b) Le débiteur du droit est défini par l'art. 4 LMSD, disposition issue de la novelle du 8 décembre 1987 (RLV 1987 p. 582), dont la teneur est la suivante: « Les parties à l'acte imposable sont solidairement responsables du paiement du droit de mutation. Sauf convention contraire, le droit de mutation est dû: a) par l'acquéreur de la propriété d'un immeuble ou d'une part d'immeuble; b) par la personne au profit de laquelle une servitude, un autre droit réel restreint ou un droit d'exploiter la substance d'un fonds est constitué, transféré ou abandonné; c) par la personne qui cède le droit d'acquiescer un immeuble ou y renonce. Si les parties n'ont pas dérogé à la présomption de l'alinéa 2, lettre a), et que le vendeur, en raison de la responsabilité solidaire prévue à l'alinéa premier, ait cependant dû acquiescer le droit, il est subrogé aux droits conférés à l'Etat ou à la ou les communes par l'hypothèque légale (art. 62) ». Cette disposition consacre le principe d'une responsabilité solidaire, au sens strict du droit privé (art. 143 ss CO); le fisc est dès lors fondé à exiger le paiement de la totalité de la créance d'impôt de n'importe laquelle des personnes impliquées dans le rapport juridique donnant naissance à la créance (art. 144 al. 1 CO), simultanément ou séparément, tant que la créance n'est pas éteinte (v. arrêt FI.1998.0075 du 23 novembre 1998).

E. 2

Les parties sont divisées au sujet de l'application dans le cas d'espèce de l'art. 3 let. f LMSD, disposition qui prévoit l'exonération du droit de mutation: « (i) en cas de constitution d'un droit réel restreint selon les articles 219 et 244 CCS, ainsi que sur les transferts d'immeubles en faveur de l'un des conjoints en paiement de la part au bénéficiaire qui lui revient à la liquidation du régime matrimonial, et cela jusqu'à concurrence du montant de cette part. Il en va de même pour l'un des partenaires enregistrés au partage en cas de convention sur les biens (art. 25 LPart); » Comme on l'a vu ci-dessus, l'autorité intimée a, compte tenu de la créance de la recourante en liquidation du régime matrimonial (603'570 francs), accordé l'exonération requise; elle a toutefois limité celle-ci à la différence entre la valeur vénale de l'immeuble transféré à la recourante (soit 700'000 francs) et le montant des dettes hypothécaires initialement contractées par BX. _____ envers la BCV et reprises

par la recourante (soit 485'684 francs). Elle a en revanche perçu le droit de mutation correspondant à ce dernier montant. La recourante requiert, pour sa part, que l'opération de transfert soit entièrement exonérée. 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 dégagant 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). Dans un arrêt FI.1996.0038 du 10 décembre 1996, confirmé par ATF 2P. 23/1997 du 7 juillet 1998, le Tribunal administratif a considéré que le transfert d'immeubles par deux cohéritiers à la veuve du de cujus était intervenu à titre onéreux, dès lors que la communauté successorale était débitrice de la créance du conjoint survivant en paiement du tiers du bénéfice de l'union conjugale (il s'agissait alors de l'ancien régime matrimonial légal de l'union des biens) et que ce transfert avait eu pour effet de libérer les héritiers de leur dette à l'égard du conjoint survivant, à concurrence de la valeur nette des deux immeubles (v. en outre, dans le même sens, arrêt FI.1990.0012 du 5 mai 1993). Dans l'arrêt FI.1993.0042 du 6 avril 1995 (confirmé par l'ATF du 29 octobre 1997 déjà cité), le Tribunal administratif a, certes, rappelé que certains auteurs se sont demandés si, lorsque le propriétaire de l'immeuble utilise le gain immobilier réalisé pour s'acquitter de la créance variable de son conjoint dans le cadre de la liquidation du régime matrimonial, la participation au gain de l'époux qui en bénéficie ne devait pas être perçue auprès de celui-ci et non pas auprès de l'aliénateur; ils y ont cependant tous répondu par la négative, sous réserve d'une disposition légale expresse qui fait défaut en droit fiscal vaudois (cons. 2d, références citées, not. Danielle Yersin, in RDAF 1987, 343). 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. l'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 exclut 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 (arrêt FI.1991.0053, déjà cité).

E. 3

A la lumière de ce qui précède, deux constatations doivent être faites dans le cas d'espèce. a) Par l'acte du 24 octobre 2004, l'immeuble de 1.***** a sans doute été transféré à la recourante au titre de la liquidation du régime matrimonial des époux X._____. Toutefois, la recourante a repris à son nom les dettes contractées par son ex-époux auprès de la BCV pour un montant de 485'684 fr., garanties par une hypothèque. Pour ce premier motif déjà, l'exonération requise ne peut être accordée, pour le montant de cette reprise de dette à tout le moins. b) Les explications de la recourante selon lesquelles cette reprise de dette n'aurait aucun caractère onéreux ne peuvent être suivies, dès lors qu'elle intervient au contraire au titre de règlement d'une créance. Il suffit pour s'en convaincre d'examiner les chiffres fournis par la recourante elle-même à l'appui de ses explications. aa) Le bénéfice de l'union conjugale est calculé conformément à l'art. 210 al. 1 CC : « 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. sur cette question, Deschenaux/Steinauer/Baddeley, Les

effets du mariage, Berne 2000, n° 1395). Dans son courrier du 10 février 2005, le mandataire de la recourante, pour justifier le mode de répartition des biens entre les ex-époux X._____, explique qu'à la liquidation de leur régime matrimonial, chacun des époux détenait une créance de 603'570 francs à titre de part au bénéfice de l'union conjugale contre l'autre. Si ce calcul devait être suivi, on ne comprendrait pas la raison pour laquelle la recourante aurait accepté, alors qu'elle détenait une créance de 603'570 francs à titre de part au bénéfice de l'union conjugale, de reprendre la dette de son ex-époux de 485'684 francs sur une villa valant 700'000 francs. En réalité, ce calcul, 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 l'explique la recourante, mais restent propriété de l'époux qui en était titulaire avant la dissolution du régime (Deschenaux/Steinauer/Baddeley, *ibid.*). bb) Dès lors, le compte d'acquêts tel qu'il ressort du tableau joint au courrier précité (cf. supra C, 2^{ème} paragraphe) doit être rectifié pour tenir compte au moins des éléments suivants : Divers actifs 75 Actions Concordance SA (M.) 690;450 0 15 Actions Concordance SA (Mme) 0 131;354 c/c Concordance SA (M.) 120;056 0 c/c Concordance SA (Mme) 0 154;256 Cette correction est, certes, incomplète puisqu'il importerait en outre de tenir compte de la titularité des comptes BCV pour les attribuer à l'un ou à l'autre des ex-époux, ce que l'on ignore. Il ressort toutefois déjà de ce calcul que le solde du compte d'acquêts des époux X._____ se monte à 866'015 francs pour BX._____, respectivement à 341'119 francs pour la recourante. Dès lors, la recourante, après détermination du compte d'acquêts de chaque époux, détenait à tout le moins contre son ex-époux une créance de 262'448 francs (soit $\frac{1}{2} \times 866'015 - \frac{1}{2} \text{ fr.} \times 341'119$). Le calcul de l'autorité intimée, même s'il est incomplet, recueille dès lors l'approbation du Tribunal. Or, pour régler cette créance, BX._____ a finalement cédé à AB._____ sur ses biens propres la villa estimée à 700'000 francs, dont à déduire 485'684 francs représentant la dette auprès de la BCV reprise par AB._____. Comme le relève l'ACI, la différence, 214'316 francs, correspond plus ou moins à la part au bénéfice de l'union conjugale revenant à la recourante. Ce montant doit, seul, faire l'objet de l'exonération prescrite à l'art. 3 let. f LMSD.

E. 4

Il s'ensuit que le recours doit être rejeté et la décision attaquée, confirmée. Vu le sort du recours, son auteur en supportera les frais et l'allocation de dépens ne saurait entrer en ligne de compte (art. 55 al. 1 de la loi du 18 décembre 1989 sur la juridiction et la procédure administratives ; LJPA; RSV 173.36).