

VD_OMNI FI.2008.0103 vom 14. April 2009

VD Tribunal cantonal, 2009-04-14, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2008.0103

FR: VD_OMNI FI.2008.0103 du 14 avril 2009

IT: VD_OMNI FI.2008.0103 del 14 aprile 2009

Regeste

X. _____ c/Administration cantonale des impôts | Droit de mutation prélevé sur la base de la valeur de la part de l'immeuble cédée par le recourant à son épouse dans le cadre de la liquidation du régime matrimonial. La Poste n'ayant pas établi avoir notifié au recourant le pli recommandé contenant le bordereau d'imposition relatif au droit de mutation et le recourant paraissant de bonne foi lorsqu'il prétend ne pas l'avoir reçu, la réclamation déposée contre ledit bordereau quelques jours après la réception par le recourant du rappel de paiement de l'impôt dû l'a été en temps utile. Le recours est admis sur ce point mais il est rejeté sur le fond: l'exonération du transfert immobilier prévue par l'art. 3 let. f LMSD doit être refusée. En effet, dès lors que l'exonération ne peut porter que sur la part nette du bénéfice de l'union conjugale, il appartenait au recourant d'établir un décompte précis des biens propres et des acquêts de son épouse et de lui-même, ce qu'il n'a pas fait.

Erwägungen

E. 1

La loi du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative (LPA; RSV 173.36), entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2009, a abrogé et remplacé la loi du 18 décembre 1989 sur la juridiction et la procédure administratives (LJPA). Conformément à l'art. 117 al. 1 LPA, les causes pendantes à l'entrée en vigueur de cette loi sont traitées selon cette dernière. En outre, selon l'art. 199 – dans sa teneur en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2009 – de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RSV 642.11), auquel renvoie l'art. 53 – dans sa teneur en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2009 – LMSD, le recours au Tribunal cantonal s'exerce conformément à la LPA. En l'espèce, le recours a été déposé en temps utile et respecte les exigences de forme prévues par la LPA.

E. 2

Sont litigieuses en l'espèce deux questions: celle de la recevabilité de la réclamation déposée par le recourant le 14 décembre 2007 contre la décision rendue par l'Office d'impôt le 9 octobre 2007, et celle de l'exonération du transfert immobilier.

E. 3

a) L'art. 50 al. 2 LMSD, dans sa teneur valable jusqu'au 31 décembre 2008, prévoyait qu'" une réclamation s'exerce par écrit et motivé, adressé à l'autorité qui a pris la décision attaquée dans les trente jours dès la notification de cette décision ". Selon la jurisprudence (ATF 130 III 396, co nsid. 1.2.3, p. 399 et les arrêts cités), un envoi recommandé est réputé notifié à la date à laquelle son destinataire le reçoit effectivement. Lorsque ce dernier ne peut pas être atteint et qu'une invitation à retirer l'envoi est déposée dans sa boîte aux lettres ou dans sa case postale, la date du retrait de l'envoi est déterminante; si l'envoi n'est pas retiré dans le délai de garde de sept jours, il est réputé avoir été communiqué le dernier jour

de ce délai. Lorsque la décision attaquée est adressée sous pli recommandé (ou lettre-signature), l'autorité intimée doit faire procéder aux recherches nécessaires en vue de déterminer la date de la notification et elle ne peut d'elle-même retenir de manière aléatoire une date probable de notification (arrêt PS 00/0185 du 23 octobre 2002). b) En l'espèce, la Poste n'a pas établi avoir notifié au recourant le pli recommandé contenant la décision du 9 octobre 2007. Quant au recourant, qui nie l'avoir reçu, il paraît de bonne foi. En effet, il a tout de suite réagi lorsqu'il a reçu le rappel de paiement du 6 décembre 2007. En outre, selon les renseignements que lui avait donnés son notaire, il n'était pas censé recevoir un bordereau d'imposition relatif au droit de mutation; il était donc normal qu'il ne se manifeste pas auprès de l'Office d'impôt du fait de l'absence de notification d'une telle décision. Il convient dès lors de retenir qu'il n'a pas reçu dite décision avant le 6 décembre 2007, sous la forme de la télécopie que lui a adressée l'Office d'impôt. La réclamation déposée le 14 décembre 2007 par le mandataire d'alors du recourant l'a en conséquence été en temps utile. c) Le recours doit dès lors être admis sur ce point.

E. 4

a) L'impôt sur les mutations est un impôt frappant les transactions juridiques immobilières, c'est-à-dire le transfert de droits sur un immeuble d'un sujet de droit à un autre et non l'effet économique qui en résulte, ce qui le distingue notamment de l'impôt sur les gains immobiliers (cf. Olivier Thomas, Les droits de mutation, étude des législations cantonales, thèse Lausanne 1991 p. 29; Reimann/Zuppinger/Schärner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Berne 1966, ad art. 19 à 32, note préliminaire no 43, ad. art. 178, note 1 ; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zurich 2006, remarques préliminaires aux articles 227-223, n° 1, p. 1736). A teneur de l'art. 2 al. 1 LMSD, le droit de mutation est perçu sur les transferts entre vifs à titre onéreux de la propriété d'un immeuble ou d'une part d'immeuble situé dans le canton. Tant la Commission cantonale de recours en matière d'impôt (ci-après: CCRI; par exemple arrêt 90/024 du 2 octobre 1991) que le Tribunal administratif (arrêts FI.1994.0115 du 16 juin 1995; FI.1993.0134 du 27 juin 1994; FI.1993.0099 du 28 décembre 1993) ont précisé à réitérées reprises qu'il s'agissait d'un impôt formel frappant toute opération conclue qui réunit les deux conditions précitées. L'assiette du droit de mutation est la contrepartie du transfert au sens juridique (v. arrêt FI.1995.0075 du 10 janvier 1996). A teneur de l'art. 6 al. 1 LMSD, le droit se calcule sur la valeur de l'immeuble y compris les accessoires, ou sur celle du droit constitué, transféré ou éteint. b) L'art. 3 let. f 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 du Code civil suisse (CC; RS 210), 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. c) 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). d) 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 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, consid. 5a, et les références citées). e) 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. E xposé 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). f) 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. Deschenaux/Steinauer/Baddeley, *Les effets du mariage*, Berne 2000, n°1395). Comme l'a récemment précisé la Cour de céans (arrêt FI 2007.0052 du 21 juillet 2008), le droit au bénéfice de l'union conjugale s'exprime uniquement par une créance d'un époux contre l'autre. Les acquêts étant, à teneur de l'art. 197 al. 1 CC, " les 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 (Deschenaux/Steinauer/Baddeley, *ibid.*). 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. g) En l'espèce, l'autorité intimée a prélevé le droit de mutation sur la base de la valeur de la part de l'immeuble cédée par le recourant à son épouse dans le cadre de la liquidation du régime matrimonial. Le recourant demande à être exonéré de cet impôt au motif que " le transfert immobilier constitue un paiement partiel du bénéfice de l'union conjugale " en faveur de son épouse et qu'en outre, ledit transfert n'a donné lieu à aucune contre-prestation de la part du recourant, sous-entendant par là que la part cédée n'était pas

grevée de dettes hypothécaires. Dès lors que l'exonération ne peut porter que sur la part nette du bénéfice de l'union conjugale, il convient d'établir un décompte précis des biens propres et des acquêts du recourant et de son épouse. Or, la convention matrimoniale du 17 août 2007 qui liquide le régime de la participation aux acquêts du recourant et de son épouse apporte peu d'éléments, sinon que les parties " renoncent expressément à faire évaluer tous leurs biens mobiliers et immobiliers et partagent sommairement leurs biens ". C'est donc à juste titre que l'autorité intimée a déduit de la "répartition sommaire" des biens que les acquêts du recourant et ceux de son épouse étaient égaux, laissant ainsi une créance nette, après compensation, nulle, et ne donnant par conséquent pas droit à une exonération. Conformément au principe général selon lequel c'est au contribuable qu'il incombe d'établir les faits permettant de diminuer ou de supprimer sa dette fiscale (ATF 121 II 257, consid. 4c/aa, p. 266), il appartenait au recourant d'établir un décompte présentant le calcul exact des parts au bénéfice de l'union conjugale s'il entendait s'en prévaloir en invoquant un " paiement partiel du bénéfice de l'union conjugale " par le transfert immobilier. Dès lors qu'il n'a pas apporté d'éléments de preuve dans ce sens, c'est à bon droit que l'exonération a été refusée. h) Le recours doit en conséquence être rejeté sur ce point.

E. 5

Bien que la recevabilité formelle de la réclamation déposée par le recourant le 14 décembre 2007 contre la décision de l'Office d'impôt du 9 octobre 2007 ait été admise, le recourant succombe sur le fond. Il s'ensuit que le recours doit être rejeté et la décision attaquée, confirmée. Les frais sont mis à la charge du recourant et il n'est pas alloué de dépens.

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