

# VD\_OMNI FI.2009.0055 vom 4. Januar 2008

VD Tribunal cantonal, 2008-01-04, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2009.0055](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2009.0055)

FR: VD\_OMNI FI.2009.0055 du 4 janvier 2008

IT: VD\_OMNI FI.2009.0055 del 4 gennaio 2008

## Regeste

A.X. \_\_\_\_\_ /Administration cantonale des impôts | Si les époux ont adopté durant leur mariage, le régime de la séparation de biens, ils ne peuvent être exonérés de l'impôt sur les droits de mutation s'ils transfèrent entre eux à leur divorce la propriété de biens immobiliers, le régime de la séparation de biens n'impliquant tout simplement pas de répartition de bénéfice à sa liquidation, celle-ci n'existant pas du fait que durant le mariage, les patrimoines des époux ne sont à aucun moment liés.

## Erwägungen

### E. 1

Interjeté dans le délai de trente jours prévu par l'art. 95 de la loi sur la procédure administrative du 28 octobre 2008 (ci-après: LPA-VD; RSV 173.36), applicable par renvoi des art. 53 al. 1 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, RSV 648.11) et 199 de la loi sur les impôts directs cantonaux du 4 juillet 2000 (ci-après: LI, RSV 642.11), le présent recours est recevable à la forme.

### E. 2

La recourante allègue que, bien qu'ayant adopté le régime de la séparation de biens avec son ex-époux, elle peut prétendre à l'exonération prévue à l'art. 3 al. 1 let. f LMSD, le transfert immobilier en cause ayant été réalisé en paiement de la part au bénéfice. a) 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). Il résulte néanmoins de l'art. 3 al. 1 let. f de la LMSD que le droit de mutation n'est pas perçu en cas de constitution d'un droit réel restreint selon les art. 219 et 244 CC, 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. 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. 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). 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). d) Toute personne mariée doit avoir adopté un régime matrimonial légal ou conventionnel. Aux termes de l'art. 181 CC, les époux sont placés sous le régime de

la participation aux acquêts, à moins qu'ils n'aient adopté un autre régime par contrat de mariage ou qu'ils ne soient soumis au régime extraordinaire. Par contrat de mariage, les époux peuvent opter pour deux régimes différents: la séparation de biens ou la communauté de biens. Le régime légal de la participation aux acquêts, par quoi il faut entendre les biens acquis en principe à titre onéreux pendant le mariage, a pour caractéristique que les patrimoines des deux époux demeurent distincts durant tout le régime, chacun ayant une masse de biens propres et une masse d'acquêts. Ce n'est qu'à la dissolution du régime, c'est-à-dire au moment où on met fin au régime matrimonial en substituant au but initial de la communauté économique formée par les époux un but de liquidation, que chaque époux procède à sa propre liquidation et partage le résultat du compte acquêts avec le conjoint, lorsqu'il comporte un solde positif, ou autrement dit partage le bénéfice réalisé durant le régime. En cela, ce régime souligne la communauté d'intérêts qui a été créée entre les époux pendant le mariage. La participation aux acquêts se distingue par là de la séparation de biens, qui n'implique aucun partage de biens entre les conjoints (Stettler/Waelti, Droit civil IV, Le régime matrimonial, 2<sup>ème</sup> éd., Fribourg 1997, n. 19, p. 9; Micheli et alii, Le nouveau droit du divorce, Lausanne 1999, n. 507, 110; Deschnaux/Steinauer/Baddeley, Les effets du mariage, Berne 2000, n. 962, p. 388). Sous réserve des effets généraux du mariage (art. 159 à 179 CC), tant que dure le régime, chaque époux conserve une pleine autonomie dans la gestion de son patrimoine (Stettler/Waelti, *ibidem*). Le régime de la communauté de biens transpose quant à lui sur le plan patrimonial l'union de nature personnelle consacrée par le mariage. Ce régime se caractérise par la constitution d'une masse commune de biens dont les deux époux sont propriétaires indivis, statut qui les prive de la possibilité de disposer librement de leur quote-part (Stettler/Waelti, *op. cit.*, n. 16, p. 6). A côté de cette masse commune, les époux conservent des biens propres (art. 221 et 225 CC) dont le statut est en principe celui de la propriété individuelle (Deschnaux/Steinauer/Baddeley, *op. cit.*, n. 1611, p. 638). A la dissolution et liquidation du régime, chaque époux reprend ses biens propres. En ce qui concerne les biens communs, on détermine quelle part de ceux-ci revient à chacun des époux et s'ils ne reviennent pas entièrement à l'un des époux, on procède finalement à leur partage entre ces derniers. A l'opposé du régime de la communauté de biens, le régime de la séparation de biens se caractérise par la très faible influence de l'union conjugale sur les rapports patrimoniaux des partenaires. Les biens de chaque époux ne cessent d'être juridiquement indépendants de ceux du conjoint; sous réserve des effets généraux du mariage, du mandat et de la gestion d'affaire, chaque époux est totalement autonome dans l'administration, la jouissance et la disposition des biens qui lui appartiennent, alors qu'il ne répond que des dettes qu'il a lui-même contractées. Aucun partage ne s'opère au moment de la dissolution du régime. La séparation de biens tend à réaliser, au seul plan du régime matrimonial, la plus complète dissociation des intérêts des époux, ce qui revient à empêcher que le mariage ne modifie le statut des deux partenaires quant à leurs biens respectifs (Stettler/Waelti, *op. cit.*, n. 14, pp. 5-6). Autrement dit, en tant que régime, la séparation de biens se présente presque à l'état pur. Elle ne comporte pas de biens qui soient affectés directement aux intérêts de l'union conjugale, fût-ce rétrospectivement à la dissolution comme dans le régime légal. Elle est, comme telle, à peu près entièrement détachée d'éléments qui tiennent aux finalités du mariage. Ce sont les dispositions sur les effets généraux qui s'introduisent, de l'extérieur, dans la séparation de biens pour lui donner le caractère d'une institution matrimoniale (Deschnaux/Steinauer/Baddeley, *op. cit.*, n. 1886, p. 720). Comme tout régime, il peut être dissous, mais il n'y a lieu de soi à aucune liquidation matrimoniale proprement dite, puisque

chaque époux est demeuré propriétaire de ses biens et titulaire de ses créances et autres droits. Tout au plus chaque époux reprend-il ceux de ses biens qui seraient en la possession du conjoint. Il peut aussi se révéler nécessaire de dénouer certains liens juridiques existant entre les époux, notamment ceux résultant d'un mandat au sens de l'art. 195 CC. Au besoin, les époux règlent leurs dettes réciproques en souffrance (ibidem, n. 1916, p. 726). e) En l'espèce, les époux B.X. \_\_\_\_\_ et A.X. \_\_\_\_\_ ont conclu, avant la célébration de leur union, un contrat de mariage par lequel ils ont adopté le régime de la séparation de biens. Il s'ensuit que, durant toute leur union, leurs patrimoines sont restés indépendant l'un de l'autre. Certes, ils ont acquis, durant la vie commune, des biens immobiliers en copropriété, sans que cela ne crée cependant une masse de patrimoine ayant une signification particulière en droit matrimonial. Dès lors, lorsqu'ils se sont répartis les biens acquis en copropriété lors de la dissolution de leur régime matrimonial, seul un transfert de propriété immobilière entre patrimoine a eu lieu. En outre, il n'existe dans le régime de la séparation de biens aucun bien affecté directement aux intérêts de l'union conjugale, contrairement à ce qui se passe dans le régime de la participation aux acquêts et de la communauté de biens. C'est pour ce motif que le régime de la séparation de biens peut être dissous, mais qu'il n'entraîne ensuite aucune liquidation à proprement parler. Or, c'est bien suite à cette liquidation que des époux peuvent avoir une créance l'un à l'égard de l'autre au titre de leur régime matrimonial, soit à titre de bénéficiaire des acquêts, soit à titre de part aux biens communs, créance qui peut être réglée au moyen du transfert de la propriété d'un immeuble. A teneur de l'art. 3 al. 1 let. f LMSD, c'est d'ailleurs bien cette créance découlant d'une liquidation de régime qui justifie une exonération du paiement de l'impôt. En effet, l'art. 3 al. 1 let. f LMSD parle expressément de "transfert d'immeuble (...) en paiement de la part au bénéficiaire qui (...) revient à la liquidation du régime matrimonial". Il n'est par ailleurs jamais fait mention à propos de cet article, que se soit dans les travaux préparatoires de la LMSD de 1963 (BCG, Séance du 19 février 1963, p. 1038) ou dans ceux de révision de la LMSD de 1987 (BGC, Séance du 10 novembre 1987, pp. 133-134), d'autre cas de figure d'exonération que celui de la liquidation d'un régime matrimonial avec pour exemple des liquidations de régime de l'union des biens ou de la participation aux acquêts. Il apparaît donc qu'il n'a jamais été dans l'esprit du législateur de permettre une exonération des transferts immobiliers entre époux quelque soit leur régime. On doit en revanche voir dans la formulation de l'art. 3 al. 1 let. f LMSD une volonté du législateur d'exonérer des transferts immobiliers entre époux dont la cause est dictée par le paiement d'une créance résultant du choix d'un régime matrimonial qui impose une répartition des biens affectés à l'union conjugale. Dès lors que cet aspect fait totalement défaut dans le régime de la séparation de biens, aucun lien entre les patrimoines des époux n'existant, il n'y a aucune raison d'exonérer un transfert de bien immobilier qui ne trouve pas de justification dans une volonté précédente des époux de lier leur patrimoine pour un but commun. Au vu de ce qui précède, c'est donc à juste titre que l'autorité intimée a refusé de faire application, en faveur de la recourante, de l'art. 3 al. 1 let. f LMSD, le transfert de propriété immobilière intervenu lors du divorce des époux X. \_\_\_\_\_ ne pouvant être considéré comme un paiement d'une part de bénéfice résultant d'une liquidation de régime matrimonial, le régime de la séparation de biens n'impliquant tout simplement pas de répartition de bénéfice à sa liquidation, celle-ci n'existant pas du fait que les patrimoines des époux ne sont à aucun moment liés. On précisera d'ailleurs à ce sujet que cette solution est également celle choisie par le Tribunal administratif neuchâtelois dans un cas de transfert d'immeuble à la suite d'une séparation de corps entre époux soumis au régime de la séparation de biens (RJN

1985 p. 172).

### **E. 3**

En conclusion, le recours doit être rejeté et la décision attaquée confirmée. Les frais de justice sont arrêtés à 5'000 fr. (art. 3 du tarif des frais judiciaires en matière de droit administratif et public [TFJAP; RSV 173.36.5.1]), à la charge de la recourante qui succombe (art. 49 al. 1 LPA-VD). Il n'y a pas lieu à l'allocation de dépens en faveur de l'autorité intimée (art. 56 al. 3 LPA-VD).

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