

VD_OMNI FI.2012.0060 vom 17. Dezember 2012

VD Tribunal cantonal, 2012-12-17, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2012.0060

FR: VD_OMNI FI.2012.0060 du 17 décembre 2012

IT: VD_OMNI FI.2012.0060 del 17 dicembre 2012

Regeste

X. _____ c/Administration cantonale des impôts | Transfert d'une part d'immeuble à un époux dans le cadre de la liquidation du régime matrimonial. Assiette du droit de mutation. Ancien droit applicable. Il ressort des pièces et des explications données que les comptes d'acquêts des ex-époux étaient égaux et laissaient donc après compensation une créance nette nulle. La recourante n'était partant pas titulaire à l'encontre de son ex-mari d'une créance en bénéfice de l'union conjugale qui aurait pu conduire à une exonération au sens de l'art. 3 let. f aLMSD. C'est dès lors à juste titre que l'ACI a fixé l'assiette du droit de mutation à la moitié de la valeur de l'immeuble fixée dans la convention de divorce. Recours rejeté.

Erwägungen

E. 1

Interjeté dans le délai de 30 jours prévu à l'art. 95 LPA-VD, applicable par renvoi de l'art. 199 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RSV 642.11) et de l'art. 53 de la loi du 27 février 1963 concernant le droit de mutation sur les transferts immobiliers et l'impôt sur les successions et donations (LMSD; RSV 648.11), le présent recours a été déposé en temps utile. Il respecte au surplus les conditions formelles énoncées à l'art. 79 LPA-VD.

E. 2

Il convient d'examiner la question du droit applicable à la présente cause. 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 (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). Aux termes 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 le Tribunal administratif que la Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal (arrêts FI.2011.0026 du 27 avril 2012; FI.2009.0055 du 1^{er} décembre 2009; FI.2008.0103 du 14 avril 2009; 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 (arrêt FI.1995.0075 du 10 janvier 1996). La loi prévoit toutefois une série d'exceptions. L'art. 3 let. f LMSD dispose en

particulier que le droit de mutation n'est pas perçu "sur les transferts immobiliers entre époux et entre partenaires enregistrés ou entre ex-époux et entre ex-partenaires enregistrés et résultant des effets accessoires du divorce ou de la séparation" . Cette disposition a été introduite par la nouvelle du 9 décembre 2009 qui est entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2010 (voir la Feuille des avis officiels du 19 février 2010). Elle avait jusqu'alors la teneur suivante: "Le droit de mutation n'est pas perçu 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" . La nouvelle réglementation permet désormais une exonération générale et intégrale des transferts immobiliers entre époux et ne se limite plus aux seuls transferts en relation avec la liquidation du régime matrimonial (voir l'exposé des motifs relatif au projet de modification de la LMSD, octobre 2009, p. 53). La nouvelle du 9 décembre 2009 ne comporte pas de dispositions transitoires. Il convient dès lors d'appliquer les règles ordinaires et en particulier le principe général de l'interdiction de la rétroactivité (Danielle Yersin, in Commentaire Romand, Impôt fédéral direct, Bâle 2008, ad remarques préliminaires no 101 ss, et les références citées; é.g. Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 3^{ème} éd., Bâle 2007, p. 29 s.). Selon ce principe, une loi ne peut déployer des effets qu'à partir de son entrée en vigueur (ibid.). En matière de droit de mutation, c'est le transfert de la propriété d'un immeuble ou d'une part d'immeuble qui donne naissance à la créance fiscale (voir art. 2 al. 1 LMSD) et qui est donc déterminant pour la question du droit applicable. En principe, l'inscription au registre foncier est nécessaire pour l'acquisition de la propriété immobilière (art. 656 al. 1 du Code civil du suisse du 10 décembre 1907- CC; RS 210). Elle a un effet constitutif. On parle de "principe absolu de l'inscription" (Paul-Henri Steinauer, Les droits réels, Tome II, 4^{ème} éd., Berne 2012, p. 72 s.; é.g. Paul-Henri Steinauer, Les droits réels, Tome premier, 4^{ème} éd., Berne 2007, p. 251). La loi prévoit toutefois des exceptions où l'inscription au registre foncier n'est pas nécessaire pour l'acquisition de la propriété immobilière. Il s'agit de l'occupation (art. 658 CC), de la succession (art. 656 al. 2), de l'accession (art. 659 CC), de la prescription acquisitive (art. 661 ss CC), de l'expropriation (art. 656 al. 2 CC), de l'exécution forcée (art. 656 al. 2 CC) et du jugement attributif (art. 656 al. 2 et 665 al. 1 et 2 CC), comme par exemple le jugement de divorce (Paul-Henri Steinauer, Les droit réels, Tome II, op. cit., p. 71 et 104). Dans ces différents cas, l'inscription au registre foncier n'a qu'une portée déclarative et ne tend qu'à remettre le registre en accord avec la réalité juridique. On parle de "principe relatif de l'inscription" (Paul-Henri Steinauer, Les droits réels, Tome II, op. cit., p. 70; é.g. Paul-Henri Steinauer, Les droits réels, Tome I, op. cit., p. 252). b) Dans le cas particulier, le transfert est intervenu sur la base du jugement de divorce du 19 septembre 2007, définitif et exécutoire dès le 7 décembre 2007. Conformément à la réglementation rappelée ci-dessus, la recourante est devenu ainsi propriétaire de l'immeuble en cause dès l'entrée en force de ce jugement (art. 656 al. 2 CC; Paul-Henri Steinauer, Les droits réels, Tome II, op. cit., p. 104), en l'occurrence bien avant l'entrée en vigueur de la nouvelle du 9 décembre 2009. C'est donc à juste titre que l'ACI a appliqué l'ancien droit (voir à cet égard l'arrêt FI.2011.0026 du 27 avril 2012).

E. 3

Il reste à examiner si les conditions d'application de l'art. 3 let. f LMSD, dans son ancienne teneur en vigueur jusqu'au 31 décembre 2009, sont remplies. a) L'art. 3 let. f aLMSD prévoyait que le droit de mutation n'était 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 revenait à la liquidation du régime matrimonial, et cela jusqu'à concurrence du montant de cette part. b) 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). c) 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 bénéficiaire 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). d) Sur le plan du droit de mutation, le législateur de 1962 exonérait les transferts immobiliers entre époux jusqu'à concurrence de la part au bénéficiaire 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 bénéficiaire de l'union conjugale; ce droit est en revanche prélevé sur la valeur de l'immeuble qui excède le montant net du bénéficiaire, c'est-à-dire sur la reprise de dettes hypothécaires ou les contre-prestations éventuelles du conjoint survivant (*ibid.*, p. 137 et p. 163). e) Le bénéficiaire 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 bénéficiaire ". 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 précisé la Cour de cassation (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. f) 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 à la recourante par son époux dans le cadre de la liquidation du régime matrimonial, arrêtée à 900'000 francs. La recourante demande que l'assiette imposable soit fixée à 223'790 fr. 20, montant correspondant à la part qu'elle a reçu "en sus de la part qui lui revenait du chef de la liquidation du régime matrimonial" après reprise en son seul nom de la villa conjugale et de la dette hypothécaire grevant celle-ci. La recourante considère ainsi qu'elle avait une créance contre son mari découlant de la liquidation du régime matrimonial. Selon ses explications, le calcul ayant conduit à la liquidation du régime matrimonial a été le suivant : chaque époux avait droit à 325'000 fr. sur la villa conjugale et à 76'209 fr. 80 sur la police d'assurance-vie. En reprenant la part de son mari sur la villa, par 325'000 fr., mais semble-t-il retenue par les époux au montant de 300'000 fr., la recourante restait devoir à son ex-époux, qui reprenait la part de la recourante à l'assurance-vie, par 76'209 fr. 80, la somme de 223'790 fr. 20 (300'000 – 76'209.80). Pour l'autorité intimée en revanche, il n'existe aucune créance de la recourante en liquidation du régime matrimonial, puisque les deux créances d'acquêts des époux sont d'un même montant, de sorte qu'après compensation, l'éventuelle créance était nulle. 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 de la recourante et de son époux. A cet égard, on rappellera que, 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 à la recourante d'établir un décompte présentant le calcul exact des parts au bénéfice de l'union conjugale si elle entendait s'en prévaloir en invoquant un " paiement partiel du bénéfice de l'union conjugale " par le transfert immobilier. Le fait que d'après la convention sur les effets du divorce, la recourante restait devoir à son époux une soulte après reprise de la dette hypothécaire n'est pas encore déterminant pour savoir si la recourante disposait ou non d'une créance dans le cadre de la liquidation du régime matrimonial. En effet, une telle soulte peut très bien résulter du mode de partage convenu entre parties, alors même que son débiteur disposait néanmoins à l'encontre de son conjoint d'une créance dans la liquidation du régime matrimonial. D'après les explications données par la recourante, tous les biens pris en considération dans le cadre de la liquidation du régime matrimonial constituaient des acquêts du couple, aucun propre n'ayant été retenu. Il semblerait en outre, toujours selon les explications de la recourante, que les époux en étaient titulaires à parts égales. Il en va ainsi de l'immeuble, dont chaque conjoint était copropriétaire pour une demie. Tel est aussi le cas de la police d'assurance, que "les époux possédaient" selon les précisions apportées par la recourante dans le cadre de son écriture du 20 novembre 2012. Il n'y a pas lieu de s'écarter de ces explications de la recourante, qui confinent à une application des présomptions prévues aux art. 210 al. 2 et 3 CC, selon lesquelles à défaut de preuve contraire, dans le régime de la participation aux acquêts, tout bien est présumé appartenir en copropriétés aux deux époux (al. 2) et est

présupposé acquêt (al. 3). Il s'ensuit que les comptes d'acquêts des ex-époux, constitués chacun par la moitié de la valeur de la villa et de la police d'assurance, étaient égaux et laissaient donc après compensation une créance nette nulle. La recourante n'était partant pas titulaire à l'encontre de son ex-mari d'une créance en bénéfice de l'union conjugale qui aurait pu conduire à une exonération au sens de l'art. 3 let. f aLMSD. C'est dans ces conditions à juste titre que l'autorité intimée a arrêté à 900'000 francs, montant correspondant à la moitié de la valeur de l'immeuble fixée dans la convention sur les effets du divorce, l'assiette imposable au titre du droit de mutation.

E. 4

Les considérants qui précèdent conduisent au rejet du recours. La recourante, qui succombe, supportera les frais de justice. Elle n'aura par ailleurs pas droit à l'allocation de dépens.

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