

VD_OMNI FI.2022.0080 vom 14. August 2023

VD Tribunal cantonal, 2023-08-14, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2022.0080

FR: VD_OMNI FI.2022.0080 du 14 août 2023

IT: VD_OMNI FI.2022.0080 del 14 agosto 2023

Regeste

A. _____ Administration cantonale des impôts | Exonération du droit de mutation sur le transfert d'une part d'immeuble ensuite du divorce. Condition d'application de l'art. 3 let. f LMSD. La nouvelle disposition adoptée en 2010 a assoupli les conditions d'une exonération, tout en maintenant la nécessité d'un lien du transfert entre époux avec la liquidation du régime matrimonial. Elle vise donc en principe les mutations immobilières qui peuvent se fonder directement sur le jugement de divorce. Il y a lieu cependant d'inclure dans la notion de transferts "résultant des effets accessoires du divorce" telle qu'elle résulte de la modification légale intervenue en 2010, également les transferts qui sont directement et intrinsèquement liés à un divorce. Doivent être considérés comme tels les transferts prévus dans une convention ou un jugement, même de manière conditionnelle, pour lesquels, comme en l'espèce, le prix de vente est déterminé directement dans cette convention ou ce jugement et qui au surplus interviennent rapidement après que le divorce a été prononcé et aux conditions prévues dans la convention. Il ne s'agit certes pas d'inclure tous les transferts entre ex-époux dans le champ d'application de cette disposition d'exception, mais de permettre un transfert exonéré dans ces circonstances exceptionnelles dictées ici avant tout par le refus de l'institution bancaire de s'engager avant que le divorce ne soit prononcé. Recours admis.

Erwägungen

E. 1

Le présent litige a trait au droit de mutation cantonal. 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; BLV 648.11) prescrit que les dispositions de la loi sur les impôts directs cantonaux relatives au droit de recours s'appliquent par analogie au recours contre les décisions sur réclamation (1 ère phrase). Pour le surplus, la loi sur la procédure administrative est applicable (2 ème phrase). Aux termes de l'art. 199 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; BLV 642.11), le recours au Tribunal cantonal s'exerce conformément à la loi sur la procédure administrative. En l'espèce, le recours ayant été interjeté dans la forme prescrite (art. 79 de la loi cantonale du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36]) et le délai de 30 jours (art. 95 LPA-VD) ayant été respecté, il y a lieu d'entrer en matière sur ses mérites.

E. 2

Avant de traiter le fond du litige, il convient de procéder à un bref rappel du cadre juridique applicable : 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/Rohner, Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Zurich 2021, remarques préliminaires aux articles 216-226, n° 3, p. 2005). 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 CDAP (CDAP FI.2018.207 du 23 juillet 2020 consid.

E. 3

Le litige porte sur l'interprétation à donner de la nouvelle teneur de l'art. 3 let. f LMSD, tel qu'entré en vigueur le 1^{er} janvier 2010. Selon le recourant, il doit pouvoir bénéficier de la clause d'exonération découlant de cette disposition ; en effet, c'est bien suite au divorce intervenu qu'il a acquis la part de propriété sur la villa familiale en juin/juillet 2021. Pour sa part, l'autorité intimée conteste que cette disposition soit applicable, dans la mesure où le transfert n'est pas intervenu dans le cadre de la convention sur les effets accessoires du divorce, mais ultérieurement seulement. a) À ce stade, on notera, avant de poursuivre l'analyse, que la question soulevée dans le cas d'espèce se pose de manière analogue dans le cadre du régime de l'impôt sur les gains immobiliers. En effet, selon l'art. 12 de la loi du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes (ci-après LHID ; RS 642.14), l'impôt sur les gains immobiliers a pour objet les gains réalisés lors de l'aliénation de tout ou partie d'un immeuble faisant partie de la fortune privée du contribuable (alinéa 1); cependant, il y a report d'imposition (alinéa 3) en cas de transfert de propriété entre époux en rapport avec le régime matrimonial (lettre b; cette disposition réserve d'autres hypothèses encore de prétentions des époux découlant du divorce). Or, par décision du 29 juillet 2021 notifiée à B._____, l'Office d'impôt des districts de Lausanne et Ouest lausannois a admis ce report d'imposition et renoncé à percevoir un impôt sur le gain immobilier auprès de cette dernière, en lien avec l'aliénation de sa part de la villa à son mari. Le recourant estime ainsi que cette solution doit également être retenue dans le cadre du droit de mutation et plus précisément de l'art. 3 let. f LMSD; l'ACI écarte cependant cet argument. On y reviendra plus loin (infra consid. 3 c). b) aa) Le recourant insiste sur l'interprétation historique à donner de la disposition ici en cause et fait valoir à cet égard les travaux préparatoires, notamment les débats au Grand Conseil au sujet de la LMSD (voir à ce sujet Bulletin du Grand Conseil du Canton de Vaud [BCG] 2007-2012, p. 271s.). Le député Patrick de Preux, en particulier, a insisté pour que la disposition mentionne non seulement les époux, mais aussi les ex-époux; en effet, le transfert immobilier peut intervenir alors même que le jugement de divorce est entré en force et que les membres du couple ne sont plus que des ex-époux; ainsi rédigée, la disposition devait ainsi couper court à des difficultés d'interprétation sur ce point. On peut comprendre cette préoccupation, dans la mesure où des jurisprudences antérieures avaient retenu, dans le domaine de l'impôt sur les gains immobiliers, que le report ne pouvait pas être accordé à des "ex-époux" (voir à ce sujet Bastien Verrey, L'imposition différée du gain immobilier: harmonisation fédérale et droit cantonal comparé, thèse Lausanne 2011, p. 342 et note 95); cette crainte paraît cependant dépassée aujourd'hui dans le cadre de la LHID, qui concerne un impôt harmonisé (voir à ce sujet Sylvia Hunziker/Moritz Seiler in Zweifel/Beusch, STHG Kommentar, Art. 12 N 111): selon ces auteurs, lorsque le transfert vient exécuter le jugement de divorce, il importe peu que, à ce moment-là, les personnes concernées ne soient plus que des "ex-époux". S'agissant du droit de mutation, qui n'est pas une contribution régie par une législation harmonisée (cf., encore récemment, CDAP

FI.2018.207 précité consid. 3 a), le législateur, comme les autorités cantonales, disposent d'une marge de manœuvre plus étendue. En conséquence, la précision apportée par la révision de l'art. 3 let. f LMSD en 2010 apparaît pleinement appropriée (dans ce sens, Olivier Thomas, op. cit. p. 284 s., qui suggérait lui-même que la loi cantonale apporte une telle précision). bb) On doit ainsi donner raison sur ce point au recourant: le fait que les personnes concernées par le transfert soient à ce moment-là des ex-époux ne fait pas obstacle au report de l'impôt sur les gains immobiliers; il doit également, s'agissant du droit cantonal régissant le droit de mutation, permettre une exonération de l'opération intervenue entre ces "ex-époux", à certaines conditions cependant, comme on va le voir. c) En effet, le débat ne saurait s'arrêter là, dès lors que l'art. 3 let. f LMSD pose deux conditions à l'octroi de l'exonération. Il faut sans doute, comme on vient de le voir, un transfert entre époux (ou entre "ex-époux"), mais celui-ci doit résulter des effets accessoires du divorce. Plus précisément, on relèvera que l'exposé des motifs et projet de loi (EMPL) du Conseil d'Etat (BGC 2007-2012 précité, p. 56) indique: " il convient de ne pas limiter [l'exonération du droit de mutation] aux seuls transferts entre époux en relation avec la liquidation du régime matrimonial mais de prévoir une exonération générale des transferts immobiliers entre époux. En effet, la justification de l'exonération n'est pas tant les difficultés financières lors de certains divorces évoquées dans le postulat de Preux - auquel cas des facilités de paiement ou une remise d'impôt seraient la voie indiquée - mais bien le fait que le statut spécial que reconnaît le droit fiscal de manière générale aux époux doit aussi être étendu aux transferts immobiliers entre conjoints et partenaires enregistrés ". Cette explication doit cependant être intégrée dans son contexte. En effet, depuis 2010, l'exonération du droit de mutation en application de l'art. 3 let. f LMSD est appliquée dans deux situations distinctes: soit en cas de transfert entre époux, sous-entendu quel que soit le motif de ce transfert; soit, après dissolution du mariage, mais pour autant alors que le transfert résulte des effets accessoires de ce divorce. A cet égard, le texte de la disposition légale ne laisse guère de place à l'ambiguïté lorsqu'il conditionne, dans cette seconde hypothèse, l'exonération à ce que le transfert soit le résultat des effets accessoires au divorce (" et résultant des effets accessoires du divorce ou de la séparation"). Ce faisant, ce texte se réfère à des notions de droit civil, soit au jugement de divorce et en outre, notamment, à la liquidation du régime matrimonial qui doit être opérée simultanément. aa) La question de la portée du jugement de divorce est réglée en droit civil; plus exactement, l'art. 283 du Code (fédéral) de procédure civile du 19 décembre 2008 règle désormais la question. Ainsi, en principe, le tribunal doit-il également régler, dans le jugement en divorce, les effets de celui-ci (on pense en l'occurrence à divers effets accessoires du divorce et notamment à la liquidation du régime matrimonial; al. 1); par exception et pour des justes motifs, les époux peuvent être renvoyés à faire trancher la liquidation de leur régime matrimonial dans une procédure séparée (alinéa 2). Le principe d'une décision unique vise à permettre de connaître les futures ressources des parties pour régler les effets patrimoniaux du divorce dans leur ensemble; ainsi, le renvoi à une procédure séparée de la liquidation du régime matrimonial n'est possible que si le résultat de celle-ci ne peut avoir d'influence sur la fixation de la contribution d'entretien (CPC-Tappy, art. 283 N. 4; sur les exceptions au principe et notamment sur le cas de la liquidation du régime matrimonial, N. 14). En pratique, le juge devrait donc, si cette solution est retenue, préciser que cette question est renvoyée à une procédure séparée; au cas où les parties parviennent à un accord sur les questions renvoyées à une procédure séparée, celui-ci devrait faire l'objet d'une homologation judiciaire (CPC-Tappy, art. 283 N. 19 à 22; dans ce contexte, l'auteur se demande notamment si une

procédure en complément du jugement de divorce peut être ouverte pour régler ces aspects non-traités: N. 21). bb) Il faut constater que le jugement de divorce rendu en l'espèce apparaît comme complet; il ne contient aucun renvoi en vue d'une procédure séparée, portant par exemple sur un élément de la liquidation du régime matrimonial des ex-époux, lequel au contraire, selon la convention ratifiée, " peut être considéré comme dissout et liquidé" (chiffre VI de la convention). Pour le surplus, ce jugement n'attribue pas l'immeuble à l'un des époux; il se contente d'envisager diverses hypothèses pour le futur (acquisition par le recourant de la part de son épouse; location par le recourant de la part de son épouse moyennant un loyer; mise en vente de l'immeuble, le profit devant être partagé par les époux). Plus précisément, et en substance, la convention sur les effets accessoires du divorce et le jugement l'ayant ratifiée prévoyait une alternative: soit A._____ obtenait un financement pour le rachat de la part de son épouse, auquel cas il pourrait racheter cette part pour un prix déterminé entre les parties de 625'000 fr., soit il ne l'obtenait pas et l'immeuble en entier serait vendu, les parties se partageant alors le prix de vente. En conséquence, il faut se demander si l'exonération prévue par la LMSD pour les transferts ne concerne strictement et uniquement que les mutations au Registre foncier qui se fondent sur le jugement de divorce, ou, un peu plus largement, si lorsqu'une convention prévoit un transfert conditionné, le prix de vente étant cependant d'ores et déjà fixé, le transfert qui résulte de la vente ultérieure fondée sur la réalisation de cette condition peut aussi bénéficier de l'exonération. cc) S'agissant de l'interprétation à donner de l'art. 3 al. 1 let. f LMSD, dans sa version adoptée en 2010, il faut encore observer que cette disposition, par rapport au droit antérieur, constitue un assouplissement en faveur des conjoints confrontés à un divorce. Selon l'ancien droit, l'exonération était en effet limitée aux transferts réalisés en paiement d'une part au bénéfice matrimonial (voir à ce sujet notamment, Olivier Thomas, op. cit., p. 281 ss). La nouvelle disposition a supprimé cette limitation, tout en maintenant la nécessité d'un lien du transfert entre époux avec la liquidation du régime matrimonial. D'ailleurs, les travaux préparatoires sont à cet égard clairs: le législateur visait certes à ne pas alourdir la charge fiscale des époux à un moment douloureux et économiquement lourd; néanmoins, Patrick de Preux lui-même indiquait qu'il s'agissait de régler le cas " de transferts qui peuvent avoir lieu même après le divorce des époux dans la mesure où il s'agit de régler les effets accessoires du divorce" . Tel serait le cas dans l'hypothèse d'un jugement de divorce qui attribue l'immeuble à l'un des époux, par exemple en contrepartie de la créance dont il dispose dans la liquidation du régime matrimonial; dans cette hypothèse, l'inscription du nouveau propriétaire intervient sur la base du jugement lui-même, souvent après divorce. Dans le cas d'espèce, la convention sur les effets accessoires du divorce évoque différentes hypothèses, mais aucune d'elles ne peut constituer le fondement d'une inscription du recourant comme seul propriétaire de la villa familiale. On peut se demander cependant si un transfert qui, comme en l'espèce, n'est pas directement fondé sur le jugement de divorce, mais qui est directement lié à ce divorce en ce sens que les parties ont déjà convenu dans la convention sur les effets accessoires au divorce d'une valeur pour la cession immobilière – d'une certaine manière conditionnelle – ne devrait pas entrer dans le champ d'application de l'art. 3 let. f LMSD. Il résulte en effet du dossier que l'établissement financier ne souhaitait pas s'engager en vue de la reprise entière de la dette hypothécaire par A._____ avant que soit prononcé le divorce. La formulation probablement malheureuse dans le cadre d'une audience de divorce d'une convention sur les effets accessoires entre des parties non représentées par des mandataires professionnels ne devrait ainsi pas avoir pour conséquence que le transfert réalisé quelques

semaines après le divorce, puisque la vente est intervenue moins d'un mois après son prononcé, soit soumis au droit de mutation. Dans ce sens, il faut admettre que l'art. 3 let. f LMSD, qui concerne les transferts entre époux ou résultant des effets accessoires du divorce, vise donc en principe les mutations immobilières qui peuvent se fonder directement sur le jugement de divorce. Il y a lieu cependant d'inclure dans la notion de transferts " résultant des effets accessoires du divorce" telle qu'elle résulte de la modification légale intervenue en 2010, également les transferts qui sont directement et intrinsèquement liés à un divorce. Doivent être considérés comme tels les transferts prévus dans une convention ou un jugement, même de manière conditionnelle, pour lesquelles, comme en l'espèce, le prix de vente est déterminé directement dans cette convention ou ce jugement et qui au surplus interviennent rapidement après que le divorce a été prononcé et aux conditions prévues dans la convention. Il ne s'agit certes pas d'inclure tous les transferts entre ex-époux dans le champ d'application de cette disposition d'exception, mais de permettre un transfert exonéré dans ces circonstances exceptionnelles dictées ici avant tout par le refus de l'institution bancaire de s'engager avant que le divorce ne soit prononcé. Ainsi, les époux qui décident, dans le cadre de la liquidation de leur régime matrimonial, de rester copropriétaires de leur immeuble ne peuvent pas, par la suite, prétendre à une exonération du droit de mutation. Il en va de même si la convention ou le jugement ne prévoit rien quant à un tel transfert. En revanche, si le transfert est prédéterminé dans la convention ou le jugement dans ce sens qu'un prix est fixé et que le transfert est exécuté rapidement et aux conditions prévues dans cette convention, il faut admettre que le transfert résulte alors des effets accessoires du divorce. Tel est bien le cas en l'espèce, de sorte qu'il y a lieu d'admettre le recours et de réformer la décision attaquée dans ce sens que le transfert intervenu par acte de vente du 21 juin 2021 est exonéré du droit de mutation en application de l'art. 3 let. f LMSD. c) Enfin, on ne s'attardera pas plus longuement sur la décision rendue, dans la même affaire, en matière de gains immobiliers. En effet, même si les normes en cause présentent une certaine parenté (art. 3 let. f LMSD; art. 12 al. 3 let. c LHID et 65, let. b LI), leur nature est différente. En particulier, le droit cantonal applicable au droit de mutation, qui n'est pas harmonisé peut, voire doit, recevoir une interprétation autonome, sans égard à la décision rendue à propos de cette opération en matière de gains immobiliers.

E. 4

Il découle des considérants qui précèdent que le recours doit être admis, la décision attaquée étant réformée dans le sens des considérants. Vu l'issue du litige, il sera statué sans frais (cf. art. 49 al. 1 et 52 al. 1 LPA-VD). Le recourant, qui obtient gain de cause par l'intermédiaire d'une mandataire professionnelle, a droit par ailleurs à une indemnité à titre de dépens, à charge de l'autorité intimée (cf. art. 55 al. 1 LPA-VD).