

# VD\_OMNI FI.2024.0084 vom 1. April 2025

VD Tribunal cantonal, 2025-04-01, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2024.0084](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2024.0084)

FR: VD\_OMNI FI.2024.0084 du 1 avril 2025

IT: VD\_OMNI FI.2024.0084 del 1 aprile 2025

## Regeste

A. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts | Recours dirigé contre la décision rendue sur réclamation de l'ACI, refusant de mettre le recourant au bénéfice de l'exonération du droit de mutation (transfert entre ex-époux résultant des effets accessoires du divorce). Le transfert entre ex-époux, même s'il a été réalisé après le délai initialement convenu dans la convention de divorce pour des motifs liés à un manque de moyens suffisants, est intervenu au prix convenu dans la convention. Motif d'exonération de l'art. 3 al. 1 let. f LMSD réalisé en l'espèce compte tenu de l'ensemble des circonstances dans lesquelles le transfert est intervenu et du fait qu'il serait exagérément formaliste d'exiger des ex-époux qu'ils modifient la convention sur effets accessoires pour bénéficier du motif d'exonération. Précision de jurisprudence dans le sens d'une interprétation historique de la disposition. Recours admis et réforme de la décision attaquée en ce sens que le transfert est exonéré du droit de mutation.

## 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 est recevable.

### E. 2

Le litige porte sur le prélèvement d'un droit de mutation à la suite du rachat, par le recourant, de la part de copropriété de son ex-épouse. Il convient de rappeler dans un premier temps les dispositions légales et principes applicables à la perception du droit de mutation. 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 (arrêts CDAP FI.2018.207 du 23 juillet 2020 consid. 3 a; FI.2011.0026 du 27 avril 2012; 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 CDAP FI.1995.0075 du 10 janvier 1996). La loi prévoit toutefois une série d'exceptions. L'art. 3 al. 1 et. 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<sup>er</sup> janvier 2010 (voir la Feuille des avis officiels du 19 février 2010). L'art. 3 al. 1 let. f LMSD pose deux conditions à l'octroi de l'exonération. Il faut, comme on vient de le voir, un transfert entre époux (ou entre "ex-époux"), mais celui-ci doit résulter des effets accessoires du divorce. Par rapport au droit antérieur, l'art. 3 al. 1 let. f LMSD, dans sa version adoptée en 2010, 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 ex-époux avec la liquidation du régime matrimonial (voir notamment le Bulletin du Grand Conseil du Canton de Vaud [BGC] 2007-2012, tome 12, p. 271s., en particulier l'intervention de Patrick de Preux au premier débat dans le cadre du projet de loi modifiant la LMSD; voir également l'arrêt FI.2022.0080 du 14 août 2023, s'agissant de la genèse de cette disposition). Dans l'arrêt précité, la CDAP avait à juger le cas du transfert d'une part d'immeuble intervenue entre ex-époux peu après l'entrée en force du jugement de divorce et alors que la convention sur effets accessoires envisageait uniquement la possibilité pour le recourant d'acquérir la part de son ex-épouse à un certain prix. Il a été retenu que l'exonération de l'art. 3 al. 1 let. f LMSD était susceptible de s'appliquer non pas uniquement lorsque l'inscription au registre foncier résulte du jugement de divorce (inscription déclarative à la suite d'un jugement attributif au sens des art. 656 al. 2 et 665 al. 1 et 2 CC; Paul-Henri Steinauer, Les droit réels, Tome II, 4<sup>ème</sup> éd., Berne 2012, p. 70s. et 104), mais également aux transferts qui sont directement et intrinsèquement liés à un divorce (arrêt FI.2022.0080 précité, consid. 3c/cc). Toujours selon cet arrêt, doivent notamment être considérés comme tels les transferts prévus dans une convention ou un jugement, même de manière conditionnelle, pour lesquelles 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. En particulier, 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 (arrêt FI.2022.0080 précité, consid. 3c/cc). c) En l'occurrence, la convention de divorce du 7 décembre 2019 permettait au recourant d'acquérir la part de son ex-épouse, moyennant reprise de la dette hypothécaire d'un montant de 800'000 fr. et paiement d'un montant de 200'000 fr. à cette dernière, la valeur de l'immeuble étant estimée à 1'200'000 francs. La convention prévoyait également que cette transaction devait être

exécutée avant la fin septembre 2021, date qui correspondait à l'échéance du contrat de prêt hypothécaire. Or, si le recourant a bien acquis la part de son ex-épouse au prix convenu dans la convention de divorce, la transaction entre ex-époux est intervenue seulement le 3 février 2023 sur la base d'un acte authentique de cession. Ce dernier élément n'est toutefois pas à lui seul décisif. En effet, pour déterminer si le transfert entre ex-époux résulte des effets accessoires du divorce et doit être exonéré en application de l'art. 3 al. 1 let. f LMSD, il convient de tenir compte de l'ensemble des circonstances dans lesquelles ce transfert intervient. A cet égard, le fait que le transfert du 3 février 2023 est intervenu au prix convenu dans la convention sur les effets accessoires du divorce constitue un indice important qu'il s'inscrit dans le cadre de la liquidation des rapports matrimoniaux. En outre, le fait que le transfert ait été réalisé après le délai prévu par la convention s'explique par le manque de moyens suffisants à disposition du recourant pour racheter la part de copropriété de son ex-épouse. Or, lors des débats parlementaires, le législateur a précisément étendu l'exonération prévue par l'art. 3 al. 1 let. f LMSD en amendant le projet du Conseil d'Etat pour y inclure les transferts entre ex-époux qui peuvent survenir après le divorce des époux au motif que ceux-ci ont de la peine à obtenir le financement auprès des instituts bancaires (BGC 2007-2012, tome 12, p. 271-272; interventions de Preux, Broulis et Mouquin). Il serait donc contraire à une interprétation historique de la loi de prélever un droit de mutation sur un transfert qui, comme en l'espèce, s'inscrit dans le cadre de la liquidation des effets accessoires du divorce. Enfin, l'on relèvera qu'il résulte des circonstances que, bien que le délai imparti par la convention sur les effets accessoires était échu, l'ex-épouse ne s'est pas opposé à la reprise par le recourant de sa part de l'immeuble au prix prévu et que les époux ont ainsi implicitement convenu d'une prolongation du délai prévu par la convention. Dans une telle situation, il paraîtrait exagérément formaliste d'exiger des ex-époux qu'ils modifient préalablement la convention sur les effets accessoires – ce qui est possible en la forme écrite s'agissant d'un point qui ne concerne pas les enfants (art. 284 al. 2 CPC; CR CPC-Tappy, art. 284 CPC n. 12) – pour pouvoir bénéficier d'une exonération. En l'occurrence, on doit donc considérer compte tenu de l'ensemble des circonstances que le transfert du 3 février 2023 résulte des effets accessoires du divorce. L'autorité intimée a par conséquent retenu à tort que l'acquisition, par le recourant, de la part de son ex-épouse sur le bien immobilier en cause ne pouvait bénéficier de l'exonération de l'art. 3 al. 1 let. f LMSD.

### **E. 3**

Il suit de ce qui précède que le recours doit être admis et la décision attaquée réformée dans le sens que le transfert intervenu par acte de vente du 3 février 2023 est exonéré du droit de mutation en application de l'art. 3 al. 1 let. f LMSD. Il est statué sans frais, ni allocation de dépens, le recourant obtenant gain de cause sans l'assistance d'un mandataire professionnel.