

BGer 9C_118/2025 vom 22. April 2026

Bundesgericht, 2026-04-22, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_118_2025

FR: TF 9C_118/2025 du 22 avril 2026

IT: TF 9C_118/2025 del 22 aprile 2026

Erwägungen

E. 1.1

Le recours est dirigé contre un arrêt final (cf. art. 90 LTF) rendu dans une cause de droit public (cf. art. 82 let. a LTF) par une autorité judiciaire supérieure ayant statué en dernière instance cantonale (cf. art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF), sans qu'aucune des exceptions prévues à l'art. 83 LTF ne soit réalisée, de sorte que la voie du recours en matière de droit public est ouverte et que c'est donc sous cet angle, en regard des griefs soulevés, que le recours doit être traité. Partant, il n'y a pas eu lieu d'entrer en matière sur un recours constitutionnel subsidiaire (art. 113 ss LTF).

E. 1.2

Pour le surplus, le recours, interjeté par le contribuable destinataire de la décision attaquée qui a un intérêt digne de protection à son annulation ou sa modification de sorte qu'il a la qualité pour recourir (cf. art. 89 al. 1 LTF), a été déposé en temps utile (cf. art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites (cf. art. 42 LTF). Il est donc recevable et il convient d'entrer en matière.

E. 2.1

Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF). Il ne revoit en revanche l'interprétation et l'application des dispositions de droit cantonal que sous l'angle de l'arbitraire, puisque, sauf exceptions (cf. art. 95 let. c, d et e LTF), la violation du droit cantonal ne constitue pas un motif de recours (ATF 150 I 80 consid. 2.1; 147 I 433 consid. 4.2; 146 II 367 consid. 3.1.5). Une exigence de motivation accrue prévaut pour la violation des droits constitutionnels tels que la prohibition de l'arbitraire. Selon le principe d'allégation, la partie recourante doit expliquer de façon circonstanciée en quoi consiste la violation, respectivement où réside l'arbitraire (cf. art. 106 al. 2 LTF; ATF 150 II 346 consid. 1.5.3).

La Confédération ne dispose pas de la compétence de percevoir un impôt sur les successions ou donations. Ces impôts sont donc purement cantonaux (art. 3 Cst.; arrêts 9C_113/2025 du 27 septembre 2025 consid. 2.1 [destiné à la publication]; 2C_971/2020 du 5 août 2021 consid. 2.2 et les arrêts cités). Partant, le Tribunal fédéral est limité aux griefs d'arbitraire ou de violation d'autres droits constitutionnels soulevés conformément à l'art. 106 al. 2 LTF en ce qui concerne l'application par le Tribunal cantonal du droit cantonal vaudois en matière d'imposition des donations.

E. 2.2

Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits constatés par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), hormis dans les cas prévus à l'art. 105 al. 2 LTF. Selon l'art. 97 al. 1 LTF, le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits

ont été établis de façon manifestement inexacte - notion qui correspond à celle d'arbitraire (art. 9 Cst.) - ou en violation du droit au sens de l' art. 95 LTF et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (ATF 150 II 346 consid. 1.6 et les références). Le Tribunal fédéral n'entre pas en matière sur les critiques appellatoires portant sur l'état de fait ou l'appréciation des preuves (cf. ATF 147 IV 73 consid. 4.1.2). Savoir quelle a été la volonté réelle et commune intention des parties est une question de fait et les constatations de l'arrêt attaqué à cet égard lient le Tribunal fédéral en vertu de l' art. 105 al. 1 LTF (cf. ATF 145 V 188 consid. 5.2.3; arrêt 9C_243/2024 du 11 septembre 2025 consid. 2.2).

E. 3.1

Le litige porte sur la qualification fiscale du contrat conclu entre les actionnaires de B._____ SA en 2008 et sur la cession de vingt actions de cette société par C.A._____ au recourant en 2017 à leur valeur nominale, en lien avec l'impôt cantonal sur les donations. Il convient, en particulier, d'examiner si c'est à tort ou à raison que la juridiction cantonale a confirmé que ce contrat constituait une donation mixte, ce que le recourant conteste.

E. 3.2

Le Tribunal cantonal a tranché le litige en application de la loi vaudoise concernant le droit de mutation sur les transferts immobiliers et l'impôt sur les successions et donations du 27 février 1963 [LMSD; RS/VD 648.11], singulièrement des art. 12 al. 1 let. b, 15 al. 1, 18 al. 2, 21, 38 al. 2 et 68 LMSD, ainsi que de l' art. 239 al. 1 CO et de la jurisprudence y relative, en particulier l' ATF 146 II 6 consid. 7.1. Il suffit de renvoyer à l'arrêt attaqué quant à l'exposé de ces normes.

À la suite des premiers juges, on rappellera que la notion fiscale de donation ne se recoupe pas forcément avec celle du droit civil, même si les trois conditions cumulatives que sont l'attribution entre vifs, à titre gratuit, dans l'intention de faire une donation (animus donandi) sont communes aux notions civile et fiscale (cf. ATF 146 II 6 consid. 7.1). En matière fiscale, le Tribunal fédéral a jugé qu'il n'était pas arbitraire de présumer l'existence d'une volonté de donner (animus donandi) entre personnes proches, lorsque les autres conditions d'une donation sont réalisées (arrêts 2C_44/2018 du 31 janvier 2020 consid. 8.5.1, non publié in ATF 146 II 6 , et les références; arrêt 9C_243/2024 précité consid. 3.2).

E. 3.3

Dans le cas d'espèce, l'autorité précédente a retenu que la constitution d'un droit d'emption permettant aux actionnaires restants de racheter les titres du sortant à leur valeur nominale était clairement à l'avantage de ceux-ci. Elle a ainsi admis que tant la convention du 1er juillet 2008 que celle du 1er août 2017 ne sauraient être assimilées à une convention passée entre tiers. Au contraire, la prestation en cause, soit le transfert au recourant, à la valeur nominale de 20'000 fr., d'un portefeuille de vingt actions, valant 6'862'000 fr., était à ce point inhabituelle et disproportionnée qu'elle n'aurait pas été fournie de cette manière si le bénéficiaire avait été un tiers (voir, dans le contexte des prestations appréciables en argent, ATF 138 II 57 consid. 4.2). Seuls les liens familiaux pouvaient expliquer une pareille disproportion entre les prestations. Ensuite de l'acte du 1er août 2017, le recourant avait bien été enrichi à hauteur de la différence entre la valeur fiscale des vingt actions de B._____ SA cédées - avec animus donandi, selon le Tribunal cantonal - par son fils C.A._____ à leur valeur nominale, soit un montant de 6'862'000 francs. Cette donation mixte a généré un impôt dont cette différence de valeur constitue l'assiette, conformément à

l'art. 21 let. b LMSD. Au surplus, un taux de 7,5 % a été appliqué à cette libéralité, conformément au barème applicable aux donations faites aux ascendants (cf. annexe à la LMSD). C'est ainsi à bon droit que la décision de taxation du 7 novembre 2022 avait été confirmée par l'autorité intimée.

E. 4.1

Le recourant se prévaut d'un établissement manifestement inexact des faits et d'arbitraire dans l'appréciation des preuves (art. 97 al. 1 et 105 al. 2 LTF et 9 Cst.). Il fait valoir que les juges cantonaux ont mal interprété la convention conclue en 2008 entre les actionnaires, en retenant à tort que les fils s'étaient engagés à céder à leur père leur participation à sa valeur nominale, et que cette réglementation en cas de sortie était clairement désavantageuse pour eux. À son avis, à la lecture du texte clair de ladite convention, il est évident que tous les actionnaires disposaient de la même possibilité d'exercer le droit d'emption en cas de survenance d'une des conditions prévues, à savoir le décès ou le retrait de la société.

Dans ce contexte, le recourant se plaint d'arbitraire dans la qualification de l'acte du 1er août 2017 (exercice du droit d'emption), reprochant à la Cour cantonale d'avoir admis à tort que C.A. _____ aurait spontanément et librement décidé de céder ses parts à son père à la valeur nominale. Il fait valoir que la convention de 2008 obligeait tous les actionnaires de B. _____ SA à vendre leurs actions à la valeur nominale aux autres actionnaires, si certaines conditions étaient remplies, à savoir en cas de décès ou de retrait de la société, ce qui a été le cas en raison de la cessation d'activité de C.A. _____ au 1er avril 2017. La cession ne pouvait dès lors pas être assimilée à une donation.

En outre, le recourant se prévaut d'une application arbitraire des art. 12 et 15 al. 1 LMSD. À son avis, le moment déterminant pour analyser si un acte peut avoir une nature mixte et comprendre une donation, est celui de la conclusion du contrat, soit en l'espèce le 1er juillet 2008. Or la Cour cantonale n'aurait, à aucun moment, procédé à cette analyse à cette date-là, mais elle aurait de manière totalement arbitraire et contraire à la loi ainsi qu'à la jurisprudence qu'elle cite elle-même, retenu que le caractère objectif de la donation était réalisé en date du 1er août 2017, lors de l'exercice du droit d'emption par le recourant.

Ce dernier invoque aussi une mauvaise analyse de la portée de la convention du 1er juillet 2008. Il relève que le caractère objectif de la gratuité faisait défaut à la conclusion de la convention, laquelle était multilatérale et équilibrée puisque chaque actionnaire pourrait exercer son droit d'emption ou être appelé à céder ses actions. À l'instar des circonstances qui prévalaient à l'origine de l'arrêt publié in ATF 98 Ia 258, le recourant relève qu'un animus donandi était également inexistant au moment de la conclusion de la convention de 2008, rappelant que la règle de sortie à la valeur nominale s'appliquait de manière générale à tous les associés sans exception.

E. 4.2

L'intimée s'en réfère pour l'essentiel à sa décision sur réclamation et à sa position exprimée en procédure cantonale. Elle soutient que l'animus donandi existait bien en l'espèce, relevant que le troisième actionnaire n'a pas exercé son droit d'emption. Elle précise que l'exercice de ce droit à la valeur nominale plutôt qu'à la valeur réelle n'a pas été conféré à des tiers, et que les actions devaient être détenues à 100 % dans la famille A. _____, ce qui dénotait que les actionnaires étaient disposés à effectuer une donation.

Par ailleurs, l'intimée observe qu'une convention sous seing privé peut tout à fait être établie entre proches pour les besoins de la cause, nonobstant leurs relations, afin de fixer le prix des actions en-dessous de leur valeur réelle.

E. 5.1

En ce qui concerne l'ATF 98 Ia 258, la juridiction cantonale a rappelé que le Tribunal fédéral s'était prononcé sur les conséquences, en matière d'impôts sur les successions ou les donations, d'un contrat de société en nom collectif qui prévoyait qu'en cas de décès ou de résiliation, l'associé sortant ou ses héritiers étaient indemnisés sur la base des valeurs comptables. L'un des trois associés (appartenant à la même famille: il s'agissait d'un frère, d'une soeur et du fils du frère) avait droit, proportionnellement à sa participation au capital, à l'accroissement des réserves latentes sur les marchandises depuis telle date. Le Tribunal fédéral avait considéré que le contrat de société en nom collectif pouvait avoir une nature mixte et comprendre une donation pour cause de mort ou entre vifs (consid. 2c). Le point déterminant à cet égard était de savoir si l'animus donandi existait au moment de la conclusion du contrat (consid. 3). Dans cette affaire, le fait que l'associé sortant ou ses héritiers étaient indemnisés sur la base des valeurs comptables était avantageux pour les associés restants, mais cela ne constituait pas encore une donation (pour cause de mort), du moment que cette règle s'appliquait de manière générale à tous les associés. Il en allait différemment de la clause selon laquelle l'un des trois associés pouvait, en cas de sortie, bénéficier de l'accroissement des réserves latentes sur marchandises: à cet égard, cet associé se trouvait avantagé par rapport aux autres, de sorte que les autorités précédentes pouvaient objectivement admettre que l'on se trouvait en présence d'une donation (consid. 3 et 4; sur le sujet de l'animus donandi, voir aussi ATF 146 II 6 consid. 7.1; 118 Ia 497 consid. 2b/aa).

E. 5.2

Dans le cas d'espèce, la convention conclue le 1er juillet 2008 est toutefois claire, son texte ne permettant pas d'admettre que l'un des actionnaires aurait à cette époque conféré un avantage à un actionnaire plutôt qu'à un autre en cas de décès ou de retrait de la société. En effet, pour le cas où l'une ou l'autre de ces deux éventualités devait se réaliser, les trois actionnaires avaient convenu que chacun d'eux pourrait alors exercer son droit sur l'achat des actions à la valeur nominale. Contrairement à l'opinion de la juridiction cantonale, il est manifestement inexact de retenir que seuls les deux fils s'étaient engagés à céder à leur père leur participation à la valeur nominale, et que cette réglementation en cas de sortie était clairement avantageuse pour le recourant. En effet, à teneur du texte de ladite convention, tous les actionnaires, et non seulement A.A. _____, disposaient de la même faculté d'exercer leur droit d'emption en cas de décès ou de retrait de la société d'un actionnaire. L'indemnisation de l'actionnaire sortant sur la base de la valeur nominale des actions procédait d'une règle contractuelle qui s'appliquait de manière générale à tous les actionnaires parties à la convention de 2008.

Au demeurant, si les actionnaires s'étaient conféré réciproquement en 2008 un droit d'emption sur les actions à leur valeur nominale, ils pouvaient tout aussi bien y renoncer le moment venu, ce qu'a d'ailleurs fait D.A. _____ en n'exerçant pas son droit. De plus, les actions auraient aussi pu être transmises à des tiers, dans l'éventualité (certes théorique) où l'un ou l'autre des actionnaires restants, bénéficiaire du droit d'emption à un prix fixé d'avance, aurait finalement renoncé à l'exercer. Quoi qu'il en soit, selon les constatations de fait de l'autorité précédente, qui ne sont pas remises en cause et qui lient le Tribunal fédéral

(art. 105 al. 1 LTF), C.A. _____ s'est retiré de la société en 2017. Les raisons de ce retrait n'ont pas d'incidence sur l'issue du présent litige. Seul est décisif le fait que l'actionnaire sortant devait alors céder ses actions à leur valeur nominale si l'un des autres actionnaires entendait exercer son droit d'emption à cette occasion, ce qui s'est produit.

E. 5.3

Compte tenu des circonstances du cas particulier (obligation de céder des actions à un prix fixé d'avance en 2008, en raison d'un retrait de la société survenu en 2017) et du caractère aléatoire de la clause, on ne peut guère retenir que le cédant avait la volonté de donner une partie de son patrimoine, fût-ce à un proche, tant en 2008 qu'en 2017, par le biais d'une vente d'actions à un prix inférieur à leur valeur vénale, ce qui tend à exclure de prime abord l'admission d'une donation (cf. ATF 98 Ia 258 consid. 3). On ajoutera, dans ce contexte, que l'arrêt attaqué ne contient pas de constatations de fait relatives à l'évolution de la valeur vénale des actions entre 2008 et 2017. La présomption d'un animus donandi entre proches retenue par l'intimée pour justifier la taxation d'une donation faisait ainsi défaut, de sorte qu'il incombait à l'ACI d'établir ou de rendre suffisamment vraisemblable une telle intention de donner si elle entendait s'en prévaloir, ce qu'elle n'a pas fait. Il en découle qu'en l'absence d'animus donandi, la cession par C.A. _____ à son père de vingt actions de B. _____ SA à leur valeur nominale en 2017, consécutive à son retrait de la société et en application de la convention conclue en 2008, ne pouvait pas être assimilée à une donation mixte. En retenant malgré tout l'existence de la volonté de C.A. _____ d'effectuer une telle donation à son père, l'autorité précédente a donc établi les faits de façon manifestement inexacte et apprécié les preuves arbitrairement (art. 97 al. 1 et 105 al. 2 LTF et art. 9 Cst.).

E. 5.4

Il s'ensuit que la cession ne devait pas faire l'objet d'une taxation fiscale au titre d'une donation, ni a fortiori entraîner une amende pour soustraction fiscale. Le recours est bien fondé.

E. 6

L'intimée, qui succombe, supportera les frais de la procédure fédérale (art. 66 al. 1 LTF) ainsi que les dépens du recourant (art. 68 al. 1 LTF).

La cause est renvoyée à la juridiction cantonale pour nouvelle décision sur les frais et les dépens de la procédure antérieure (art. 67 et 68 al. 5 LTF).