

VD_OMNI FI.1992.0125 vom 19. November 1993

VD Tribunal cantonal, 1993-11-19, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1992.0125

FR: VD_OMNI FI.1992.0125 du 19 novembre 1993

IT: VD_OMNI FI.1992.0125 del 19 novembre 1993

Regeste

c/ACI | Notion de donation en droit vaudois; dans la règle, une donation avec reprise de dettes ne constitue pas une donation mixte au sens de l'art. 15 LMSD, mais une donation pure et simple.

Erwägungen

E. 29

LMSD (arrêt C. et R. Vu. de la CCRI du 9 octobre 1991 précité, consid. 1b). En cela, le droit vaudois diffère du code civil, puisqu'en droit civil la donation comportant une reprise de dettes constitue une donation mixte (JT 1973 I 333; Piotet, Traité de droit privé suisse, IV, p. 282, note 52;). Si l'on suivait l'argumentation des recourants sur ce point - ils considèrent que la notion de donation au sens du droit civil s'impose en droit fiscal vaudois -, la solution adoptée par l'ACI devrait sans doute être confirmée. 5. Dans le cas particulier, tout le litige porte sur la question de savoir quel type de dettes mises à la charge des donataires sont déductibles au sens de l'art. 29 LMSD. C'est en tout cas sur ce terrain que s'est placée la CCRI, dans l'arrêt du 9 octobre 1991 précité, pour différencier la donation (pure et simple) de la donation mixte. Dans cet arrêt, la CCRI a établi une distinction entre les engagements des donataires qui pouvaient être déduits dans le cadre de l'art. 29 LMSD et ceux qui ne pouvaient l'être. S'agissant des dettes du donateur envers des tiers, telles des dettes hypothécaires, que le donataire s'engageait à reprendre (délégation de dettes), la CCRI a jugé qu'elles pouvaient être déduites, conformément au texte clair de l'art. 29 LMSD. En l'absence d'autres engagements, la donation pouvait ainsi être qualifiée de pure et simple. Il n'en allait en revanche pas de même en ce qui concerne les dettes du donateur envers le donataire mises à la charge de ce dernier. Cette reprise entraînait leur extinction, par compensation ou confusion, et devait être analysée comme un paiement partiel, à l'instar du versement d'un prix. L'engagement du donataire sortait ainsi du cadre de l'art. 29 LMSD, puisqu'il présentait le caractère d'une contre-prestation. Cette contre-prestation conférait à l'acte un caractère onéreux, de sorte que la qualification de donation mixte devait être retenue. L'arrêt de la CCRI a traité une autre situation, semblable au cas d'espèce, dans laquelle l'acte intitulé "donation" comportait des reprises portant sur des dettes des deux catégories définies ci-dessus. La question était de savoir si, vu que l'acte était qualifié de donation mixte, les dettes déléguées étaient attribuées à la partie gratuite ou à la partie onéreuse. C'est la seconde solution qui a été retenue. La CCRI a en effet relevé que cette question était expressément réglée par le commentaire relatif à l'art. 15 LMSD figurant dans l'exposé des motifs où il était écrit que: "la reprise d'une dette hypothécaire doit être considérée comme un mode de paiement et ajoutée au prix payé en espèces pour déterminer la base du droit" (BGC février 1963, p. 1040). C'est sur cette jurisprudence que se fonde l'ACI en relevant que la présente espèce est en tous points similaire au cas traité

par la CCRI. Cette constatation est pertinente, mais le tribunal estime que la solution retenue dans l'arrêt précité doit être revue. En effet, l'examen de l'exposé des motifs relatif à l'art. 15 LMSD laisse apparaître assez clairement qu'en adoptant cette disposition le législateur a choisi une définition étroite de la donation mixte (BGC, printemps 1963, p. 1040) : "Il faut interpréter l'article 7 en liaison avec l'article 15. Ces deux articles règlent l'imposition du contrat mixte (ou donation mixte) qui se présente lorsque, dans une cession de biens en la forme d'un contrat à titre onéreux, le prix a été fixé manifestement au-dessous de la valeur réelle des biens cédés, dans l'intention de faire une donation au cessionnaire. Si le prix n'a en fait pas été payé, c'est d'une donation déguisée qu'il s'agit. Il ne suffit pas, pour qu'il y ait à la fois donation et vente, que le contrat soit simplement très avantageux pour l'une des parties. Il faut encore que l'on puisse constater une disproportion évidente entre le prix et la valeur objective des biens au moment de leur cession. On ne saurait prendre en considération des éléments subjectifs. Ce qui est déterminant, c'est que la valeur économique de la contre-prestation (le prix) soit notablement inférieure à celle des biens cédés. La disproportion doit être assez grande pour que les parties, en y apportant une attention suffisante, aient dû en avoir conscience. Il y a fréquemment, à l'origine d'une donation mixte, un lien de parenté ou d'amitié entre parties. La dénomination du contrat n'est pas déterminante, c'est par l'analyse de son contenu qu'il pourra être qualifié. Ainsi donc, chaque fois que l'existence d'un contrat mixte aura pu être établie, il conviendra de faire le départ entre le transfert à titre onéreux (art. 7) et la donation (art. 15)." Il ressort de ces explications que le législateur a traité, à l'art. 15 LMSD, un cas particulier de donation mixte, celui de la vente d'un bien immobilier à un prix nettement inférieur à sa valeur. Les termes utilisés par l'exposé des motifs sont à cet égard clairs: (...) Dans une cession de biens en la forme d'un contrat à titre onéreux, le prix a été fixé manifestement au-dessous de la valeur réelle des biens cédés (...) (...) une disproportion évidente entre le prix et la valeur objective des biens au moment de leur cession (...). Ainsi, la donation mixte au sens de l'art. 15 LMSD est une vente caractérisée par une disproportion suffisamment évidente entre les prestations effectives pour qu'on puisse considérer que l'acte n'est pas uniquement onéreux, mais qu'il comporte au contraire une partie gratuite, la seule différence entre prestation et contre-prestation permettant à cet égard de présumer (présomption de fait) l'intention libérale. Pour le législateur, la vente cache dans cette hypothèse une donation et, sans rectification, le bénéficiaire échapperait sans raison à l'impôt sur la donation. L'art. 15 LMSD a donc pour but de combattre l'évasion de l'impôt sur la donation en permettant au fisc de requalifier de contrat mixte une convention intitulée "vente". Il faut en rester à ce concept étroit de la donation mixte. D'abord, parce que rien ne permet de considérer que le législateur a voulu adopter une définition plus large. A cela s'ajoute un autre argument, mis en évidence par les recourants: si l'on qualifie l'acte du 28 mai 1990 de donation mixte, alors qu'il présente toutes les caractéristiques d'un avancement d'hoirie, on en arrive à traiter de manière différente l'avancement d'hoirie d'une succession ordinaire. Or, de par la manière dont est traité l'avancement d'hoirie dans la LMSD (v. art. 12 al. 2 let. b en relation avec l'art. 30 al. 4 et art. 28 LMSD), on peut admettre que le législateur vaudois a voulu traiter les deux institutions de manière similaire. C'est ainsi à tort que l'autorité intimée étend - en quelque sorte sans base légale suffisante - l'application de l'art. 15 LMSD à d'autres hypothèses que cette disposition ne régit pas, même si elles constituent des donations mixtes au sens du droit civil; l'avancement d'hoirie du cas d'espèce, qui comporte diverses reprises de dettes, en constitue un exemple particulièrement typique. Il n'appartient pas au tribunal, pour le surplus, de trancher la difficulté inverse de celle que résoud la disposition

précitée; il s'agit de la situation où les parties concluent une donation pour dissimuler une vente ou une donation mixte (au sens étroit de l'art. 15 LMSD). On peut néanmoins retenir que la solution résiderait sans doute dans de tels cas dans l'application des règles sur l'évasion fiscale; les autorités fiscales ne pourraient alors se prévaloir d'une présomption, contrairement à ce qu'autorise l'art. 15 LMSD. Rien n'indique au demeurant que l'on se trouve en présence d'un procédé d'évasion fiscale en l'espèce. L'acte du 28 mai 1990 présente toutes les caractéristiques d'une donation. Il est conclu entre un père âgé et ses quatre enfants, héritiers présomptifs, de sorte qu'on ne voit pas comment l'intention libérale pourrait être niée. On ne conçoit pas non plus que le père ait voulu en réalité vendre ses biens à un prix dérisoire (si on l'admettait, on devrait qualifier l'opération de donation mixte). L'acte litigieux constitue donc bien une donation pure et simple au sens de la LMSD et rien ne s'oppose à l'application de l'art. 29 LMSD à toutes les dettes reprises, l'impôt ne pouvant être calculé que sur la donation nette. En définitive, la valeur nette apparaît ici fiscalement négative, conformément à ce que soutiennent les recourants. 6. Par ces motifs le recours doit être admis. Conformément à l'art. 55 LJPA, les frais sont laissés à la charge de l'Etat qui versera en outre une indemnité à titre de dépens aux recourants.

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