

## VD\_OMNI FI.1993.0138 vom 16. Mai 1994

VD Tribunal cantonal, 1994-05-16, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.1993.0138](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.1993.0138)

FR: VD\_OMNI FI.1993.0138 du 16 mai 1994

IT: VD\_OMNI FI.1993.0138 del 16 maggio 1994

### Regeste

c/ACI | Actions cédées à un prix s'écartant fortement de leur valeur fiscale; intention de donner non établie. Recours admis.

### Volltext

Vaud Tribunal cantonal Cour de droit administratif et public 16.05.1994 FI.1993.0138

c/ACI | Actions cédées à un prix s'écartant fortement de leur valeur fiscale; intention de donner non établie. Recours admis.

canton de vaud TRIBUNAL ADMINISTRATIF - A R R E T - du 16 mai 1994 \_\_\_\_\_  
sur le recours interjeté par A. \_\_\_\_\_, à X. \_\_\_\_\_, représenté par la Société de  
révision et de fiscalité S.A. (ci-après Sorefisa S.A.), rte de Beaumont 4, 1701 Fribourg,  
contre la décision rendue sur réclamation le 22 juillet 1993 par l'Administration cantonale  
des impôts en matière d'impôt sur les successions et donations (imposition à titre de  
donation mixte). \*\*\*\*\* Statuant à huis clos, le  
Tribunal administratif, composé de MM. E. Poltier, président C.-F. Constantin, assesseur  
R. Lavanchy, assesseur Greffier : M. C. Parmelin, sbt constate en fait : \_\_\_\_\_  
A. \_\_\_\_\_ Le grand-père du recourant, B. \_\_\_\_\_, a constitué en 1931 la société  
C. \_\_\_\_\_ S.A., à Z. \_\_\_\_\_, dont le but est la fabrication, la vente et l'installation de  
volets à rouleau, de même que toute activité qui se rapporte à cette branche. Le capital  
social de Fr. 50'000.- est divisé en 100 actions nominatives de Fr. 500.- chacune. En 1949,  
B. \_\_\_\_\_ a constitué la société D. \_\_\_\_\_ & Cie S.A., dont le but est la fabrication de  
fenêtres et tous travaux de menuiserie. Le capital social de Fr. 250'000.- est divisé en 50  
actions nominatives de Fr. 5'000.- chacune. Les statuts de ces deux sociétés soumettent le  
transfert d'actions à l'approbation du conseil d'administration. Au décès de B. \_\_\_\_\_, en  
1974, les actions des deux sociétés ont été réparties entre les enfants du défunt à raison de  
70 % en faveur du père du recourant, E. \_\_\_\_\_, et de 30 % en faveur de sa tante, Mme  
F. \_\_\_\_\_. B. \_\_\_\_\_ Par acte du 28 mai 1985, intitulé "convention de cession  
d'actions", Mme F. \_\_\_\_\_, agissant avec le consentement de son époux M. F. \_\_\_\_\_,  
tous deux domiciliés à Y. \_\_\_\_\_, a cédé à son neveu A. \_\_\_\_\_, qui travaille dans les  
entreprises familiales, un paquet d'actions, comprenant quinze actions nominatives  
(nominal Fr. 5'000.--) de la société D. \_\_\_\_\_ & Cie S.A., d'une part, et trente actions  
nominatives (nominal Fr. 500.--) de la société C. \_\_\_\_\_ S.A. L'art. 2 de cette convention  
a la teneur suivante : "A titre de contre-prestation, Monsieur A. \_\_\_\_\_ verse à sa tante,  
Madame F. \_\_\_\_\_, qui accepte, le prix convenu entre parties sur la base de la valeur  
réelle des actions à ce jour, s'élevant globalement à ----- Fr. 200'000.-- (deux cent  
mille) ----- au comptant, par virement bancaire. La cédante reconnaît avoir reçu le prix  
de vente convenu et en donne bonne et valable quittance au cessionnaire." C.  
Par lettre du 29 août 1988, le contrôleur du droit de mutation de Lausanne-Ville a adressé

une première taxation de cette opération à A. \_\_\_\_\_. Il a retenu, sur la base d'une valeur fiscale des titres transférés (Fr. 44'200.-- par titre pour les actions de D. \_\_\_\_\_ & Cie S.A.; Fr. 10'500.-- par action, pour celles de C. \_\_\_\_\_ S.A.), une valeur totale des actions cédées de Fr. 978'000.--; il en a déduit l'existence d'une donation mixte au sens de l'art. 15 LMSD et, partant, une donation imposable de Fr. 778'000.--, dégageant un impôt, au taux de neveu, de Fr. 256'740.-- au total (impôt cantonal et communal). D. \_\_\_\_\_ Agissant par l'intermédiaire de Sorefisa SA, A. \_\_\_\_\_ a recouru le 15 septembre 1988 contre cette décision. Il fait valoir en substance que le prix arrêté par les parties correspond à la valeur économique réelle des actions, invoquant notamment les restrictions soumises au transfert des titres cédés dans les statuts des sociétés concernées. E. \_\_\_\_\_ Prenant en considération cette dernière circonstance, l'autorité fiscale a admis un abattement forfaitaire de 35 % sur l'estimation fiscale de ces titres, en conséquence de quoi elle a arrêté une nouvelle taxation, le 31 mai 1989, le montant soumis à l'impôt de donation étant ainsi fixé à Fr. 435'700.--, dégageant un impôt de Fr. 143'781.-- (impôt cantonal et communal). A. \_\_\_\_\_ a recouru le 14 juin 1989 contre cette décision en se référant aux motifs du précédent recours. Ce nouveau recours, traité comme réclamation à la suite de l'entrée en vigueur de la loi sur la juridiction et la procédure administratives (LJPA) et de la modification simultanée de la LMSD, a été rejeté par décision de l'Administration cantonale des impôts du 22 juillet 1993; A. \_\_\_\_\_ a recouru le 20 août suivant contre cette décision auprès de l'Administration cantonale des impôts, laquelle a transmis le 8 septembre 1993 le pourvoi au Tribunal administratif, avec ses déterminations, en concluant au rejet du recours. F. \_\_\_\_\_ Le Tribunal administratif a tenu audience le 8 février 1994 en présence du recourant, assisté de G. \_\_\_\_\_ de la fiduciaire Sorefisa S.A., et de représentants de l'Administration cantonale des impôts. Il a également entendu en qualité de témoins M. F. \_\_\_\_\_, ancien collaborateur des entreprises C. \_\_\_\_\_ S.A. et D. \_\_\_\_\_ & Cie S.A., et son épouse Mme F. \_\_\_\_\_. Ces derniers ont expliqué que le prix de vente des actions avait été proposé par le père du recourant et accepté d'un commun accord par les parties; celles-ci ont pris en considération le fait que A. \_\_\_\_\_ ne disposait pas des ressources financières nécessaires pour payer un prix plus élevé; au surplus, les époux F. \_\_\_\_\_ entendaient se débarrasser d'une participation minoritaire qui ne leur rapportait aucun revenu avant le départ à la retraite de M. F. \_\_\_\_\_. Ils ont encore déclaré n'avoir nullement eu l'intention de favoriser leur neveu par l'octroi d'une libéralité, ce d'autant qu'ils l'auraient fait au détriment de leurs héritiers, à savoir leurs filles. Considère en droit :

\_\_\_\_\_ 1. Le litige porte tout d'abord sur la question de la qualification qu'il convient de donner à l'acte passé le 28 mai 1985 entre Mme F. \_\_\_\_\_ et son neveu A. \_\_\_\_\_. Les parties à l'acte l'ont qualifié de vente, alors que l'Administration cantonale des impôts le qualifie de donation mixte. A titre préliminaire, on peut préciser que l'autorité fiscale n'est pas liée par la dénomination choisie par les parties à l'acte même si, lorsqu'elle est le fait d'un notaire, elle peut bénéficier d'une certaine présomption; le fisc peut ainsi s'écarter de la forme juridique retenue par les parties pour leur acte (arrêts FI 92/004 et FI 92/125, des 13 octobre et 19 novembre 1993). En outre, le droit fiscal peut avoir une notion de la donation différente de celle du droit civil et opérer de manière autonome la distinction entre la donation et la donation mixte (Danielle Yersin, L'imposition de la donation mixte, Revue fiscale 1984, p. 271 ss, spéc. p. 272; v. aussi TA FI 92/125 précité). 2. a) En droit fiscal cantonal, le législateur traite expressément de la donation mixte à l'art. 15 LMSD (voir la note marginale) qui a la teneur suivante : "Les actes juridiques à titre onéreux dans lesquels la prestation de l'une des

parties est en disproportion manifeste avec celle de l'autre partie sont assimilées à une donation pour la différence de valeur entre les deux prestations, à moins que les parties ne démontrent qu'elles n'ont pas entendu faire une libéralité." Cette disposition constitue le corollaire de l'art. 7 LMSD relatif à la perception du droit de mutation, qui est libellé comme suit : "En cas de transfert d'un immeuble par donation mixte (art. 15), le droit de mutation se calcule sur la valeur des prestations échangées à titre onéreux." Dans l'exposé des motifs relatifs à la LMSD, le Conseil d'Etat a commenté les dispositions qui précèdent en s'exprimant de la manière suivante (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)." Indépendamment du caractère parfois peu clair des développements qui précèdent, il en résulte que l'existence d'une donation mixte ne peut être retenue en l'absence d'une intention de donner (animus donandi), bref d'une volonté de l'aliénateur de favoriser, d'enrichir le bénéficiaire. Sans doute l'art. 15 LMSD pose-t-il une présomption en faveur de la donation mixte dans les cas de ventes où la prestation de l'une des parties est en disproportion manifeste avec celle de l'autre; mais cette présomption peut assurément être renversée s'il est démontré que l'acte ne repose pas sur l'intention de réaliser une libéralité (au demeurant, le Tribunal fédéral n'a pas confirmé la pratique des autorités fiscales bernoises qui se fondait uniquement sur la différence objective entre prestation et contre-prestation pour conclure à l'existence d'une donation mixte, appliquant ainsi en quelque sorte une présomption irréfragable : ATF 118 Ia 497). b) En l'espèce, le recourant a offert de prouver, devant l'autorité de réclamation déjà, que l'acte du 28 mai 1985 ne reposait pas sur une intention de donner. Le tribunal de céans a administré des preuves sur ce point, notamment en entendant comme témoins Mme F. \_\_\_\_\_, propriétaire des actions, et M. F. \_\_\_\_\_, son mari et ancien collaborateur des sociétés C. \_\_\_\_\_ S.A. et D. \_\_\_\_\_ & Cie S.A. L'une et l'autre ont affirmé que la convention de cession d'actions constituait un acte onéreux qui ne présentait aucun caractère de donation; ils n'ont jamais eu l'intention d'accorder une libéralité à leur neveu A. \_\_\_\_\_, ce qui les aurait conduit à prêter leurs filles. Les intéressés admettent volontiers que le prix de cession des actions - largement inférieur à la valeur fiscale - constituait peut-être un prix de faveur, mais ils soulignent que s'agissant de telles sociétés de familles, comportant des restrictions non négligeables quant aux conditions portant sur les transferts d'actions, le nombre de preneurs potentiels est nécessairement limité; ils relèvent dès lors que le prix qu'ils auraient pu obtenir de leurs actions en les offrant à des

tiers, démarche qu'ils n'ont pas entreprise, eût été nécessairement fort aléatoire. Les époux F. \_\_\_\_\_ n'avaient jamais perçu de dividendes liés à ces titres, la situation des sociétés concernées, après l'exercice 1982 au cours de laquelle elles avaient essuyé des pertes, apparaissant d'ailleurs quelque peu incertaine; dans ces conditions, les intéressés souhaitaient se défaire sans tarder de leurs actions en prévision du départ à la retraite de M. F. \_\_\_\_\_, dans la mesure où ces titres aggravaient leur situation patrimoniale de manière bien inutile, notamment sur le plan fiscal, ce sans revenu correspondant. En définitive, le capital de Fr. 200'000.- obtenu en contrepartie sur proposition notamment du père du recourant (et frère de Mme F. \_\_\_\_\_), prenant également en compte la situation financière de leur neveu acquéreur, leur est apparu comme un prix correct, complétant de manière heureuse leurs revenus de retraités. A l'issue de l'instruction qu'il a conduite, le tribunal de céans retient que la version des faits présentée par les témoins M. et Mme F. \_\_\_\_\_ est conforme à la réalité; l'autorité fiscale elle-même ne l'a pas sérieusement mise en doute à l'audience. La convention du 28 mai 1985 ne repose ainsi sur aucune intention de donner; dès lors, à supposer même que l'on doive admettre que le prix convenu entre les parties était (largement) inférieur à la valeur du marché (ce qui n'a pas été établi; la valeur fiscale de titres ne correspond pas encore à leur valeur marchande), il s'explique par les circonstances entourant la transaction et non pas par la volonté de la cédante de favoriser A. \_\_\_\_\_ (l'existence d'un prix de faveur, d'un "Freundschaftspreis", n'implique en effet pas encore une donation mixte : ATF 116 II 225, spéc. 234; v. d'ailleurs Pierre Engel, Contrats de droit suisse, Berne 1992, p. 117 s.). En définitive, la convention de cession d'actions du 28 mai 1985 ne saurait être qualifiée de donation mixte, faute d'intention de donner. Cela conduit à l'admission du recours et à l'annulation de la décision attaquée, ainsi que du décompte de l'impôt sur les donations établi le 31 mai 1989 par le contrôleur du droit de mutation de Lausanne-District. 3. Vu l'issue du pourvoi, l'arrêt sera rendu sans frais. Le recourant qui obtient gain de cause avec l'assistance d'un mandataire professionnel a droit à des dépens, à la charge de l'Etat de Vaud (Administration cantonale des impôts), que le tribunal arrête à Fr. 1'400.-. Par ces motifs, le Tribunal administratif a r ê t e : I. Le recours est admis. II. La décision rendue sur réclamation le 22 juillet 1993 par l'Administration cantonale des impôts et le décompte de l'impôt sur les donations notifié le 31 mai 1989 par le contrôleur du droit de mutation de Lausanne-District sont annulés. III. Il n'est pas prélevé d'émolument. IV. Une somme de Fr. 1'400.-- (mille quatre cents francs) est allouée au recourant A. \_\_\_\_\_ à titre de dépens, à la charge de l'Etat de Vaud. Lausanne, le 16 mai 1994 Au nom du Tribunal administratif : Le président : Le greffier : Le présent arrêt est communiqué aux destinataires de l'avis d'envoi ci-joint