

VD_OMNI FI.2005.0189 vom 30. August 2006

VD Tribunal cantonal, 2006-08-30, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2005.0189

FR: VD_OMNI FI.2005.0189 du 30 août 2006

IT: VD_OMNI FI.2005.0189 del 30 agosto 2006

Regeste

X./ Administration cantonale des impôts | Donation d'un immeuble abritant une entreprise avec reprise de dette et engagement du donataire de servir une rente au donateur. La reprise de dette constituant une charge, elle doit être déduite de la valeur de l'immeuble transféré pour déterminer l'assiette de l'impôt sur les donations. Quant à la valeur capitalisée de la rente servie par le donataire, elle doit être attribuée à la partie onéreuse de l'acte.

Erwägungen

E. 1

Pour le Tribunal fédéral, dans l'arrêt 2P.221/2004 précité, la valeur capitalisée de la rente que le recourant s'est engagé à verser à son père ne tombe pas sous le coup de l'art. 27 LMSD, à teneur duquel : « Lorsque les biens dévolus par donation ou succession sont grevés d'une charge (usufruit, rente, droit d'habitation, etc.), l'estimation en est faite sans déduction de la valeur de cette charge, sauf si la constitution de celle-ci a donné lieu, directement ou indirectement, à perception d'un droit de mutation ou d'un impôt sur les successions ou sur les donations ». Ce montant doit au contraire être déduit de l'assiette de l'impôt sur les donations, conformément à l'art. 29 LMSD. Le Tribunal fédéral n'a pas examiné en revanche si, dans la mesure où la donation porte sur un immeuble partiellement repris à titre onéreux, la perception d'un droit de mutation pourrait se justifier en l'occurrence. Au surplus, le Tribunal administratif, dans sa jurisprudence, est revenu sur l'interprétation restrictive de l'art. 15 LMSD et considère depuis lors que la perception simultanée d'un droit de mutation et d'un impôt sur les donations est possible dans d'autres hypothèses que le seul cas d'un acte instrumenté comme vente dissimulant en réalité une donation, notamment en cas de donation mixte (arrêts FI 2002.0022 et FI 2003.0011, du 29 avril 2004) .

E. 2

A teneur de l'art. 2 al. 1 LMSD, le droit de mutation est perçu "en cas de transfert entre vifs à titre onéreux" de la propriété d'un immeuble ou d'une part d'immeuble situé dans le canton. Ne sont donc pas visés par ce droit les transferts à cause de mort (par voie de succession), ni les transferts gratuits (par donation). Ces derniers relèvent non pas du titre II de la LMSD, mais du titre III, consacré à l'impôt sur les successions et les donations. a) L'art. 7 LMSD prévoit, en cas de transfert d'un immeuble par donation mixte (ici cette disposition renvoie à l'art. 15 LMSD), que le droit de mutation se calcule sur la valeur des prestations échangées à titre onéreux. On cite ici in extenso le texte de l'art. 15 LMSD: "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 assimilés 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." Par ailleurs, la loi indique que, lorsqu'une

donation comporte une charge (par exemple la création d'un usufruit ou d'un droit d'habitation), elle peut donner lieu "à perception d'un droit de mutation" (art. 27 LMSD; v. aussi art. 2 al. 3 let. a LMSD), en relation avec cette dernière. Enfin, l'art. 29 LMSD autorise la déduction des "dettes du donateur mises à la charge du donataire par l'acte de donation" de la valeur des biens donnés; cette disposition concerne, selon sa lettre, l'assiette de l'impôt sur la donation, puisqu'elle figure au titre III de la loi. b) Selon la jurisprudence, la donation mixte doit être soumise au droit de mutation pour sa partie onéreuse et à l'impôt sur les donations pour sa partie gratuite; ce résultat découle des articles 2 al. 1, 7 et 15 LMSD (arrêts FI 2002.0022 et FI 2003.0011, et les références citées) .

E. 3

Les parties sont d'accord pour que l'assiette du droit de mutation dû par le recourant soit fixée, conformément à la décision attaquée, à 93,8% de la rente capitalisée de 766'080 francs, soit 718'583 francs. Ce calcul reprend en fait le montant de 1'000'000 francs, tel qu'arrêté par les parties à l'acte du 21 décembre 1994, pour fixer la valeur de l'immeuble transféré, soit 80% de l'estimation fiscale (1'250'000 francs), ce en application au demeurant de l'art. 6 al. 2 LMSD. Quels que soient les doutes sérieux que l'on puisse éprouver sur ce calcul, au regard notamment de l'art. 6 al. 5 LMSD, le tribunal n'entend pas remettre en cause la décision sur ce point.

E. 4

Les parties sont, on l'a vu, divisées sur le calcul de l'impôt sur les donations. a) En l'occurrence, dans le cadre de l'acte en cause, le donataire a tout d'abord repris des dettes hypothécaires d'un montant de 494'500 francs. Se pose dès lors la question du traitement au plan fiscal de ce volet de l'acte. Pour l'ACI, cette contre-prestation n'étant pas composée uniquement d'une ou de plusieurs reprises de dette (à l'image des cas soumis au tribunal dans les arrêts précités, où aucun paiement en espèces n'avait été effectué par le donataire), la reprise de dette devrait être attribuée à la part onéreuse de la donation mixte dans le cadre du calcul de l'impôt sur les donations. Elle admet cependant à titre subsidiaire que cette reprise de dette soit attribuée à la part gratuite de l'acte. Le recourant propose, pour sa part, de s'en tenir à cette dernière conclusion. Or, dans les arrêts FI 2002.0022 et FI 2003.0011 précités, le Tribunal administratif, reprenant sa jurisprudence, a confirmé que la reprise de dette ne saurait être qualifiée, au regard de l'art. 2 al. 1 LMSD, de contre-prestation onéreuse, frappée d'un droit de mutation, cette solution valant assurément s'agissant de la reprise de dette du donateur à l'égard de tiers. Sans doute et comme le rappelle l'ACI, le législateur, dans ses travaux, a considéré la reprise d'une dette hypothécaire comme un mode de paiement, son montant devant être ajouté au prix payé en espèces pour déterminer la base du droit de mutation (v. BGC printemps 1963, p. 1032 et ss not. 1040). La solution adoptée par le Tribunal administratif, qui revient dès lors à une application large de l'art. 29 LMSD, conduit toutefois à une exonération du droit de mutation qui découle en matière de reprise de dette. Au surplus, il ne se justifie pas de distinguer le sort de la reprise de dette, selon qu'elle serait accompagnée ou non d'un paiement en faveur du donateur. Comme dans l'hypothèse des arrêts précités, l'acte revêt ici le caractère d'un avancement d'hoirie dispensé de rapport au sens de l'art. 626 al. 2 CC. En effet, il est patent en l'espèce que le père du recourant entendait liquider par avance sa succession, en traitant dans la mesure du possible tous ses héritiers sur un pied d'égalité. De ce qui précède, il résulte que la décision attaquée, qui inclut à tort la reprise de dette de 494'500 francs dans la part onéreuse de l'acte incriminé pour refuser la déduction prévue par l'art. 29 LMSD, ne peut être maintenue, dans

la mesure où il s'agit d'une charge et ce, en conformité avec la jurisprudence du Tribunal administratif, citée plus haut. b) Le recourant s'est par ailleurs engagé à verser mensuellement à son père la somme de 6'000 francs par mois. Pour l'ACI, la valeur capitalisée de cette rente, qui s'élève à 766'080 francs, devrait être attribuée à la part onéreuse de l'acte, ce que conteste le recourant pour qui, au contraire, il y aurait lieu de l'inclure dans la part gratuite. Il n'est pas certain cependant que l'ATF 2P.221/2004 du 30 juin 2005 prête encore à discussion sur ce point; on cite ici le considérant 6.4 dudit arrêt : « (...) En l'espèce, le donateur a imposé le versement d'une rente au donataire et le rapport de droit a en partie perdu de sa gratuité. En effet, les biens transférés n'étaient pas grevés d'une charge en faveur d'un tiers qui aurait été reprise accessoirement par le donataire, mais la rente promise au père a été constituée à l'occasion de la donation. Elle a été fixée en fonction de la valeur des biens repris et de manière à assurer une certaine égalité de traitement entre les enfants du donateur. Elle représente sans conteste une obligation contractée par le fils envers son père. La rente est, à ce titre, non pas une charge mais une contre-prestation du donataire au donateur. A cet égard, la situation est différente, par exemple, de celle d'une dette hypothécaire contractée par le père et transférée au fils à l'occasion de la donation. Elle est également différente de la constitution d'un usufruit ou d'un droit d'habitation en faveur du donateur, car celui-ci "retient" ainsi temporairement une partie de la donation. L'enrichissement du donataire n'est que retardé. Tel n'est pas le cas en l'espèce de sorte qu'il est arbitraire de qualifier de charge non déductible une contre-prestation, faite dans le cadre de la donation, qui confère un caractère onéreux à une partie de l'acte et réduit considérablement l'enrichissement de l'acquéreur. Dès lors, on ne saurait considérer que la valeur capitalisée de la rente que le recourant s'est engagé à verser à son père tombe sous le coup de l'art. 27 LMSD. Ce montant doit être déduit de l'assiette de l'impôt sur les donations. Il n'y a pas lieu d'examiner ici si, dans la mesure où la donation porte sur un immeuble partiellement repris à titre onéreux, la perception d'un droit de mutation pourrait se justifier. (...) » Le Tribunal fédéral a ainsi implicitement reconnu que la valeur capitalisée de la rente servie par le recourant à son père doit être attribuée en intégralité à la partie onéreuse de l'acte. Ce montant sera ainsi déduit de la valeur de l'immeuble, en application de l'art. 29 LMSD, ce dans la détermination de l'assiette de l'impôt sur les donations. En conséquence, la décision attaquée ne peut, sur ce volet également, être maintenue. En revanche, de déduire le montant de 766'080 francs de la valeur vénale de l'immeuble transféré contreviendrait à la règle de l'art. 23 al. 1 LMSD, à teneur duquel « Les immeubles sont comptés pour 80 % du montant de leur estimation fiscale ». Certes, cela ressort de l'ATF 2P.221/2004 du 30 juin 2005 ; le Tribunal fédéral ne s'est toutefois pas prononcé sur la disposition précitée, laquelle tend à s'écarter de la valeur vénale des immeubles. Or, il ressort du calcul du droit de mutation que cette valeur a, en l'espèce, été arrêtée à 80% de l'estimation fiscale, soit 1'000'000 francs. c) A cela s'ajoute que la donation en espèces de 100'000 francs en espèces ne saurait être attribuée à la partie onéreuse de l'acte. Cette libéralité doit en effet être traitée pour elle-même. d) Le Tribunal estime cependant être en mesure de déterminer lui-même l'assiette des impôts dus en l'occurrence. En application de l'art. 29 LMSD, la reprise de dette sera déduite de la valeur de l'immeuble transféré, Quant à la valeur capitalisée de la rente, celle-ci constitue la partie onéreuse de l'acte. Sans que le calcul du recourant ne soit approuvé, l'assiette de l'impôt sur les donations sera néanmoins arrêtée à 351'759 francs, selon le calcul suivant : Estimation de l'immeuble : Fr. 1'000'000.-- ./.. Dette hypothécaire : - Fr . 494'500.-- Actifs nets

commerciaux :	Fr . 512'339.--	Total des biens
transférés	Fr. 1'017'839.--	Répartition : Partie onéreuse de l'acte
(Capitalisation de la rente servie) :	Fr. 766'080.--	75.27% Partie gratuite de
l'acte :	Fr. 251'759.--	24.73% Total :
		Fr.
1'017'839.-	Calcul de l'impôt sur les donations 80% de	
l'EF :	Fr. 1'000'000.--	./. Dette
hypothécaire :	- Fr. 494'500.--	
Total :	Fr. 505'500.--	Part de libéralité (24.73%) :
Part immeuble :	Fr. 125'033.70	Part actifs commerciaux :
126'725,30	Donation en espèces :	Fr. 100'000.--
l'impôt :	Fr. 351'759.--	Assiette de

E. 5

a) Le recours doit ainsi être admis et la décision attaquée réformée conformément au considérant 3c) ci-dessus. La cause est renvoyée à l'autorité intimée pour calcul des impôts dus et notification de nouveaux bordereaux. b) Il est statué sans frais. Le recourant a droit à des dépens.

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