

VD_OMNI FI.2005.0205 vom 12. April 2007

VD Tribunal cantonal, 2007-04-12, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2005.0205

FR: VD_OMNI FI.2005.0205 du 12 avril 2007

IT: VD_OMNI FI.2005.0205 del 12 aprile 2007

Regeste

X._____, Y._____/Administration cantonale des impôts | Libéralité effectuée par une personne domiciliée en France au bénéfice d'une personne domiciliée en Suisse. Qualification du document selon le droit suisse: quand bien même la prestation caractéristique émane du personne domiciliée en France (117 LDIP), les éléments du dossier tendent à démontrer que les parties n'entendaient pas soumettre leur rapport au droit français. En l'occurrence, le document litigieux doit être qualifié de promesse de donner qui devient parfaite dès la donation accomplie et qui fait naître la dette fiscale et non pas de donation manuelle exécutée sous forme de cession de créance, faute de manifestation claire de volonté de céder une créance.

Erwägungen

E. 1

Déposé dans le délai de trente jours fixé par l'art. 200 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI ; RSV 642.11), le recours a été interjeté en temps utile. Dûment motivé, il est recevable en la forme.

E. 2

L'impôt sur les donations en droit fiscal vaudois est perçu sur l'acquisition entre vifs et à titre gratuit, notamment, de tous les biens mobiliers, pour autant que le donateur soit domicilié dans le canton (art. 12 al. 1 lit. b LMSD). Il ressort des travaux préparatoires que le législateur vaudois a choisi une notion économique de la donation, celle-ci n'étant pas limitée à la définition qu'en donne le droit civil (v. BGC automne 1962/printemps 1963, p. 1032 et ss, not. 1042). L'impôt sur les donations se caractérise, d'une part, comme un impôt sur l'enrichissement en raison de son but, d'autre part, comme un impôt sur les transactions en raison de son objet. Le législateur a érigé en fait générateur de la créance d'impôt l'acte juridique qui détermine l'accroissement des facultés contributives du donataire, c'est-à-dire la libéralité comme telle; mais l'objet de la taxe demeure la libéralité elle-même et non l'enrichissement qui en résulte (cf. L'impôt sur les donations et la notion de donation imposable en Suisse, Pierre Rochat, p. 25). Ainsi, en droit fiscal vaudois, la donation se caractérise par trois éléments: un acte d'attribution, à titre gratuit, procédant d'une intention libérale (v. Danielle Yersin, L'imposition de la donation mixte, in Revue fiscale 1984, p. 271 et ss, not. 274; Rochat, op. cit., p. 45 et ss ; arrêt du Tribunal administratif du 20 janvier 1998 dans la cause FI 1996.0113).

E. 3

La question litigieuse a trait à la qualification juridique de la lettre du 10 septembre 2002. Il s'agit de déterminer si l'on se trouve en présence d'une promesse de donner, auquel cas la libéralité est imposable en Suisse car effectuée alors que CX._____ avait pris domicile

en Suisse ou d'une donation manuelle exécutée sous forme de cession de créance, auquel cas la libéralité n'est pas imposable en Suisse, car effectuée alors que l'intéressée était domiciliée en France. On rappelle pour mémoire la teneur de cette lettre: « Comme je te l'ai promis lors de notre téléphone, j'ai donné les instructions nécessaires pour te faire bénéficier en donation d'un capital que j'avais investi aux USA, soit environ 1 million \$. Dès que ceux-ci seront disponibles, ils te parviendront sur ton compte en Suisse. Quant aux intérêts, je les conserve par mesure de confort personnel ». a) Il convient liminairement de déterminer le droit applicable à la qualification de ce document, dans la mesure où il a été rédigé par une personne alors domiciliée en France, ayant octroyé un prêt à une société basée dans 5.***** avec bureaux à 8.***** et octroyant une libéralité à un bénéficiaire domicilié en Suisse. L'art. 117 de la loi fédérale du 18 décembre 1987 sur le droit international privé (LDIP ; RS 291) dispose : A défaut d'élection de droit, le contrat est régi par le droit de l'Etat avec lequel il présente les liens les plus étroits. Ces liens sont réputés exister avec l'Etat dans lequel la partie qui doit fournir la prestation caractéristique a sa résidence habituelle (...). Par prestation caractéristique, on entend notamment : a. La prestation de l'aliénateur, dans les contrats d'aliénation ; b. La prestation de la partie qui confère l'usage, dans les contrats portant sur l'usage d'une chose ou d'un droit ; (...) » S'agissant de l'art. 117 al. 3 let. b, le Tribunal fédéral a précisé que lorsque la remise de fonds à une partie constituait un prêt, la prestation caractéristique consistait dans la remise de l'objet du prêt par le prêteur (ATF 118 II 348, JT 1993 I 550 ; ATF 123 III 494). L'art. 145 LDIP traite les cessions de créance comme suit : La cession contractuelle de créances est régie par le droit choisi par les parties ou, à défaut de choix, par le droit applicable à la créance cédée (...) » En l'occurrence, la prestation caractéristique réside, d'une part, dans la donation par CX. _____ d'un montant à son fils et, d'autre part, dans la remise préalable des fonds à un tiers. Ces prestations ayant été effectuées alors que CX. _____ était domiciliée en France, le droit français devrait s'appliquer selon les dispositions précitées. Cependant, plusieurs éléments tendent à démontrer que les parties n'entendaient pas soumettre leur rapport au droit français. D'une part, l'acte n'a pas été établi devant notaire comme l'imposerait, sous peine de nullité, l'art. 931 du code civil français (CCF), d'autre part, le recourant n'a pas établi avoir déclaré le montant cédé à l'administration fiscale française, comme le lui imposait l'art. 784 du Code général des impôts. On relèvera enfin que les définitions de donation (art. 893 CCF) et de cession de créance (art. 1689 ss CCF) du droit français ne diffèrent pas fondamentalement de celles du droit suisse. Au vu de ces éléments, il convient d'appliquer le droit suisse au présent litige. b) La donation est la disposition entre vifs par laquelle une personne cède toute ou partie de ses biens à une autre sans contre-prestation correspondante (art. 239 du Code des Obligations [CO ; RS 220])). Les éléments essentiels de la donation sont l'acte d'attribution - soit un acte qui procure un avantage patrimonial (enrichissement ou économie d'une dépense) qui peut revêtir diverses formes (constitution ou transfert d'un droit, libération d'une dette, prestations de service)-, la volonté de donner et la gratuité de la prestation. La donation peut revêtir deux formes : la donation manuelle (art. 242 CO) où la naissance de l'obligation de donner et son exécution ont lieu au même moment et la promesse de donner (art. 243 CO) où la conclusion du contrat et son exécution ne sont pas simultanées et qui n'est valable que si elle est faite par écrit (il suffit que le donateur signe l'acte cf. ATF 110 II 156 ; JT 1985 I 153). La forme écrite est aussi nécessaire pour promettre de céder plus tard une créance (par cession écrite). aa) La dette fiscale prend naissance dès l'exécution de la libéralité ; une simple promesse de donner ne suffit pas à engendrer une créance d'impôt. D'un point de vue fiscal, n'est ainsi

parfaite que la donation accomplie, soit dès la tradition ou la cession de créance. Si l'objet est entre les mains d'un tiers, la donation doit être réputée exécutée dès que le disposant a cédé le droit qu'il possède contre le tiers. (op. cit. P. Rochat p. 63-64). Selon une jurisprudence constante (cf. notamment ATF 113 Ib26 ; ATF 105 Ib 242), un revenu est réalisé lorsque le contribuable peut en disposer, c'est-à-dire lorsqu'un bien ou une prestation a passé en sa possession ou lorsqu'il a acquis un droit ferme à un bien ou à une prestation. Ce n'est que lorsque l'exécution de la prestation apparaît comme peu sûre qu'on considère qu'il n'y a réalisation qu'au moment de l'exécution effective (ATF 113 Ib 26 ; voir ég. Revue Fiscale, 1996 p. 155). ab) S'agissant de la preuve de la donation « l'administration apparaît comme un tiers ignorant tout ou presque tout des circonstances exactes du transfert ; elle est à la merci des fausses allégations et des machinations frauduleuses des parties. Exiger d'elle qu'elle établisse avec une absolue certitude l'existence d'une donation déguisée par exemple c'est rendre pratiquement illusoire l'imposition des cas de dissimulation ou de fraude. Les autorités fiscales ne sont guère capables d'asseoir leur conviction que sur un certain nombre d'indices ; leur position particulière les oblige à recourir à la preuve par présomptions dans un grand nombre de cas (...). L'expérience enseigne que les donations sont particulièrement fréquentes quand certaines conditions relatives aux personnes sont réunies : âge, parenté, situation de fortune ... » (op. cit. P. Rochat, p.121). c) La cession de créance est un contrat par lequel une personne cède ses droits à un tiers sans le consentement du débiteur (art. 164 CO). Il n'est pas nécessaire que la déclaration de cession emploie le terme technique de « cession » ou de « céder », toute expression manifestant clairement la volonté du cédant de céder une créance au cessionnaire étant suffisante (ATF 105 II 83, consid. 2, JT 1980 I 73 ; ATF 90 II 164, consid. 7, JT 1965 I 48). La forme écrite doit couvrir le contenu essentiel de la cession, soit l'identité des personnes concernées (cédant, cessionnaire, débiteur cédé) et la volonté du cédant de céder une créance déterminée ou du moins déterminable. ca) La notion de déterminabilité est également applicable quant à la personne du débiteur cédé (s'agissant en particulier des cessions de créances futures). Le Tribunal fédéral a précisé ce qui suit : « La jurisprudence n'indique pas nettement si l'exigence de déterminabilité de la créance cédée (quant à la personne du débiteur cédé, à son fondement juridique et à son contenu) doit être réalisée au moment de la conclusion du contrat de cession, ou s'il suffit qu'elle le soit au moment où la créance prend naissance ou au moment où le cessionnaire fait valoir la cession. Cette dernière solution doit être retenue avec la doctrine dominante, et conformément à ce que le Tribunal fédéral a admis, tout au moins implicitement, dans certains de ses arrêts. Pour qu'une cession de créance future soit valable, il suffit donc que la créance soit déterminable, c'est-à-dire qu'elle puisse être déterminée, au moment où elle prend naissance (...). Elle a d'ailleurs été adoptée par le Tribunal fédéral dans l'arrêt ATF 75 III 115, où l'absence de précision dans l'acte de cession quant à la personne de l'employeur débiteur a été jugée sans importance dès lors que, tant que le cédant ne travaillerait pas de façon indépendante, le cessionnaire saurait toujours à qui s'adresser. (...) cette conception ressort également de l'arrêt ATF 57 II 539, qui a posé l'exigence de la déterminabilité de la créance et admis qu'elle était respectée dans une situation où la déterminabilité n'était survenue que postérieurement à la cession (...) De manière générale, la cession de créance est valable, quant à la forme, même si l'un de ses éléments essentiels n'est pas déterminé dans l'acte, pourvu qu'il soit suffisamment déterminable, le cas échéant par l'effet de déclarations subséquentes pouvant même émaner de tiers (ATF 82 II 52) et sans qu'il faille un nouvel acte écrit déterminant avec précision la créance, lorsqu'elle naît » (ATF 113 II

163). cb) La notification de la cession au débiteur n'est soumise à aucune forme, celui-ci n'ayant pas à accuser réception de la cession. Elle n'est pas une condition de validité de la cession. cc) L'effet de la cession consiste dans la substitution du créancier cédant par un nouveau créancier (le cessionnaire) qui acquiert, en lieu et place du cédant, la pleine titularité de la créance. La créance faisant l'objet de la cession est ainsi transférée du patrimoine du cédant au patrimoine du cessionnaire (Commentaire romand, Thévenod, Werro, Code des obligations I No 61 ad. Art. 164, p. 891), avec les droits accessoires, y compris les intérêts (cf. art. 170 CO). L'effet de la cession se produit en principe dès le moment où la cession est parfaite, soit généralement au moment de l'acceptation de l'offre de cession du cédant parvient dans la sphère d'influence du cessionnaire.

E. 4

En l'occurrence, si la lettre du 10 septembre 2002 pouvait contenir les éléments essentiels d'une cession de créance tels que l'identité du cédant et du cessionnaire et le montant de la créance et que l'identité du tiers débiteur est déterminable – le cessionnaire pouvant requérir l'information auprès du cédant-, il paraît en revanche douteux qu'elle contienne une manifestation claire de volonté de céder une créance. La mère du recourant précise expressément que « comme je te l'ai promis » le montant dont s'agit sera versé à titre de donation, ce qui tend à démontrer qu'il ne s'agissait à ce stade que d'une promesse de donner ; elle n'invoque en revanche aucune cession de créance. Il apparaît au contraire qu'elle entendait faire bénéficier son fils d'un capital, une fois celui-ci disponible et non d'une créance en capital. En outre, elle a précisé vouloir conserver les intérêts de la créance ce qui n'est pas le propre d'une cession de créance. Au surplus, l'argument du recourant selon lequel la cession de créance est établie par le fait que la mère de celui-ci aurait donné « les instructions nécessaires » au débiteur doit être écarté. En effet, d'une part on ignore le contenu de ces instructions, d'autre part il n'est pas certain qu'elles aient été données au débiteur -elles peuvent avoir été données à la banque de CX._____ et avoir pour objet le transfert subséquent des fonds sur le compte du recourant-. Certes, 4.***** précise dans sa lettre du 6 mai 2004 que CX._____ lui a donné des instructions en septembre 2002. Le contenu de ces instructions n'est toutefois pas clair et les éléments au dossier ne permettent pas de le préciser. Si l'on s'en tient au texte même de la lettre, soit « Mrs. CX._____ had given instructions...whereby you would be named the beneficiary... », il appert que les instructions données par CX._____ en septembre 2002 devaient être suivies d'une nomination formelle d'AX._____ en tant que bénéficiaire. Cette constatation est d'ailleurs corroborée par le fait que le remboursement de la créance a finalement été exécuté sur le compte de CX._____. Compte tenu de ces éléments, on ne saurait considérer que les recourants ont acquis, par la lettre litigieuse, un droit ferme sur la créance. On note enfin que la confirmation du débiteur a été donnée sur requête du 13 février 2004 du recourant – étant relevé que cette lettre n'a pas été versée au dossier – et qu'elle date de mai 2004 soit postérieurement au versement et au décès de CX._____. On peut donc légitimement penser qu'elle a été fournie pour les besoins de la cause et douter par conséquent de sa valeur probante en terme de cession de créance. Ainsi, faute de cession de créance effectuée antérieurement à la prise de domicile en Suisse de CX._____, il faut admettre avec l'ACI que la donation faite aux recourants prend effet au jour du transfert effectif des fonds, soit les 30 janvier et 3 avril 2003, soit à des dates où CX._____ était domiciliée en Suisse. En conséquence, ces prestations sont soumises à l'impôt sur les donations.

E. 5

Les recourants font grief à l'autorité intimée d'avoir fait preuve de formalisme excessif dans l'examen des éléments essentiels de la cession de créance, sans tenir compte de l'âge avancé de la rédactrice de la cession. Ce grief est toutefois infondé. Le tribunal de céans a en effet retenu, dans le considérant précédent, que la lettre du 10 septembre 2002 ne constituait pas une cession de créance non pas pour des motifs de forme mais pour des motifs de fond, la donatrice n'ayant manifestement pas eu la volonté de faire une telle cession.

E. 6

Au vu des considérants qui précèdent, le recours doit être rejeté. Conformément aux art. 38 et 55 LJPA, les frais de la cause seront mis à charge des recourants qui succombent. Il ne sera pas alloué de dépens.

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