

VD_OMNI FI.2009.0118 vom 29. Juni 2010

VD Tribunal cantonal, 2010-06-29, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2009.0118

FR: VD_OMNI FI.2009.0118 du 29 juin 2010

IT: VD_OMNI FI.2009.0118 del 29 giugno 2010

Regeste

X. _____ /Administration cantonale des impôts, A.Y. _____, B.Y. _____ | En 1998, la contribuable vend à ses parents, domiciliés dans le canton de Vaud, un immeuble sis à La Chaux-de-Fonds. Selon l'acte de vente, les charges et profits du bien demeuraient en faveur de la venderesse, qui bénéficiait d'un droit de réméré valable vingt-cinq ans renouvelables, pour le même prix de vente, soit 145'000 francs. Le bien est revendu au frère de la contribuable pour un prix de 450'000 francs. Le bénéfice net de la vente s'élève à environ 160'000 fr., montant restitué par les vendeurs à leur fille, contribuable. Pas une donation imposable au sens de l'art. 12 LMSD, dès lors qu'il s'agit de la contrepartie à l'abandon par la contribuable de son droit de réméré soit d'acheter l'immeuble pour 145'000 francs. Recours admis.

Erwägungen

E. 1

L'objet du litige a trait à l'imposition sur les donations.

E. 2

a) L'Etat perçoit un impôt sur les successions et sur les donations (art. 1 al. 1 let. b LMSD). Selon l'art. 12 al. 1 LMSD: 1 L'impôt sur les donations est perçu sur l'acquisition entre vifs et à titre gratuit: - d'immeubles ou de parts d'immeubles situés dans le canton, de droits réels grevant des immeubles situés dans le canton, quel que soit le domicile du donateur ou du donataire; - de tous les biens mobiliers, pour autant que le donateur soit domicilié dans le canton. Dans la donation, l'attribution de biens est faite "sans contre-prestation correspondante" (art. 239 CO). Cette gratuité en est la caractéristique essentielle. L'attribution est faite dans le but immédiat d'enrichir le donataire, sans contre-partie, du moins sans contre-partie équivalente ("donandi causa"). Il peut en aller ainsi d'une reprise de dette (art. 175 CO) ou d'un abandon de créance (art. 115 CO). Ce qui manifeste la "causa donandi", c'est l'absence de contre-prestation. Celle-ci ne doit pas être entendue uniquement dans le sens où ce terme est pris en matière de contrats synallagmatiques. Dès que l'attribution est conditionnée par une prestation quelconque attendue du bénéficiaire (p.ex. conclusion d'une affaire), il n'y a plus donation (prestation "conditionis implendae causa"; P. Tercier, Les contrats spéciaux, 3ème édition, p. 230). 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; RF 1999, 183, 185) (RF; 1999, 185, cons. 1b, aa; ATF du 26 mars 2007, 4C.302/2006). 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 (cf. exposé des motifs du projet de loi concernant le droit de mutation sur les transferts immobiliers et l'impôt sur les successions

et donations publiés in BGC printemps 1963 pp. 1032 ss). 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. Pierre Rochat, l'impôt sur les donations et la notion de donation imposable en Suisse, thèse Lausanne 1953, p. 25; Félix Richner/Walter Frei, Kommentar zum Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Zurich 1996, ad § 4 n° 1 p. 135, n° 18 ss, pp. 140 s; cf. également Adrien Muster, Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, thèse Berne 1990, pp. 258, 297 s).

b) Selon la jurisprudence, pour qualifier un contrat comme pour l'interpréter, le juge doit tout d'abord s'efforcer de déterminer la commune et réelle intention des parties, sans s'arrêter aux expressions ou dénominations inexacts dont elles ont pu se servir, soit par erreur, soit pour déguiser la nature véritable de la convention (art. 18 al. 1 CO ; ATF 131 III 606 consid. 4.1 p. 611 ; ATF 128 III 419 consid. 2.2 p. 422). Déterminer ce qu'un cocontractant savait et voulait au moment de conclure relève des constatations de fait (ATF 131 III 606 consid. 4.1 p. 611 ; ATF 128 III 419 consid. 2.2 p. 422). Si la volonté réelle des parties ne peut pas être établie ou si les volontés intimes divergent, le juge doit interpréter les déclarations et les comportements selon la théorie de la confiance, en recherchant comment une déclaration ou une attitude pouvait être comprise de bonne foi en fonction de l'ensemble des circonstances (interprétation dite objective; ATF 131 III 268 consid. 5.1.3 p. 276 , 606 consid. 4.1 p. 611 ; ATF 130 III 417 consid. 3b p. 424). L'application du principe de la confiance est une question de droit (ATF 131 III 217 consid. 3 p. 219 , 268 consid. 5.1.3 p. 276 ; 606 consid. 4.1 p. 611). Pour trancher cette question, il faut cependant se fonder sur le contenu de la manifestation de volonté et sur les circonstances (ATF 131 III 268 consid. 5.1.3 p. 276 ; ATF 130 III 417 consid. 3.2 p. 425). Cette interprétation objective s'effectue non seulement d'après le texte et le contexte des déclarations, mais également sur le vu des circonstances qui les ont précédées et accompagnées (ATF 119 II 449 consid. 3a et les arrêts cités; cf. également ATF 131 III 280 consid. 3.1 p. 286 s., 606 consid. 4.2 p. 611 s ; ATF 130 III 417 consid. 3.2 p. 425). Il convient d'examiner, à la lumière de ces principes, si en l'espèce, le versement des parents à la recourante, après le 3 janvier 2008, constitue un acte d'attribution, à titre gratuit, procédant d'une intention libérale, ou s'il résulte d'une obligation contractuelle "solvendi causa". Dans ce dernier cas, le versement ne constituerait pas une libéralité soumise à l'impôt sur les donations, mais la simple exécution d'une obligation (lit. b supra).

E. 3

a) Par acte notarié du 14 octobre 1998, la recourante a vendu le bien-fonds litigieux à ses parents, en copropriété à parts égales, pour le prix de 145'000.- francs. Les parties ont constitué en faveur de la venderesse un droit de rachat au même prix, pour une durée renouvelable de 25 ans. Dans le pacte successoral datant du même jour, les parties ont expressément précisé que cette vente immobilière était intervenue en raison de la situation financière obérée de la contribuable, dans le but de l'aider à maintenir le bien-fonds et que, nonobstant le transfert de propriété intervenu et selon les engagements pris par chacune des parties, la contribuable continuait à titre interne d'assumer les charges, les risques et à bénéficier des profits du bien-fonds. b) Par l'acte de vente notarié, la contribuable a perdu la propriété du bien-fonds, tandis que ses parents en sont devenus juridiquement propriétaires. Cependant, la constitution du droit de réméré en faveur de la venderesse ainsi que l'accord

inscrit dans le pacte successoral, prévoyant que la fille continuait à assumer les charges et bénéficiaire des revenus de l'immeuble établissent l'existence d'un accord entre les parties, qui s'apparente à une convention de fiducie, dans laquelle les parents ont acquis et géré la maison, pour le compte de leur fille. Le droit de rachat permettait à la venderesse de récupérer quand elle voulait son bien pour une valeur identique à celle à laquelle elle l'avait vendu. La renonciation ultérieure à ce droit, au moment de la vente du bien-fonds en 2007, constitue une concession financière qui a permis aux parents de vendre le bien au prix de 450'000 fr. au lieu de 145'000 francs. Economiquement, cette renonciation au droit de rachat devait avoir un prix, à défaut de quoi la contribuable aurait elle-même acquis la maison pour 145'000 fr. en exerçant son droit de rachat, avant de revendre le bien pour 450'000 francs. Il est donc vraisemblable et logique, que les parties aient convenu tacitement, qu'en échange de cette renonciation, les parents attribueraient le bénéfice de la vente à la contribuable. L'existence de cette entente paraît d'autant plus probable que le notaire, qui a participé à l'élaboration de ces accords par l'instrumentalisation des actes, a versé directement le bénéfice de la vente sur le compte de la contribuable. Ainsi, de l'avis du Tribunal, le versement du bénéfice de la vente correspond d'une part au remboursement de la dette initiale de 30'000 fr. et, d'autre part, à la rétribution des parents à leur fille pour sa renonciation au droit de rachat au prix de 145'000 francs. En versant le bénéfice de 159'308 fr. 12 à leur fille, les parents ont d'une part remboursé la dette de 30'000 fr. qu'ils avaient contracté à son égard en 1998 pour financer l'achat de la maison et, d'autre part, pour le surplus, indemnisé leur fille pour sa renonciation au droit de rachat constitué par acte notarié. Il résulte de cette relation contractuelle, que la totalité du versement litigieux découlait d'une obligation conventionnelle, et non d'un animus donandi comme le soutient l'ACI. Dans ces conditions, le prix correspondant à la renonciation du droit de rachat pourrait, le cas échéant, faire l'objet d'un droit de mutation dans le canton de Neuchâtel (cf. RDAF 1999 II 525). Ce point relève toutefois des autorités fiscales neuchâteloises qui disposent de la souveraineté fiscale sur l'immeuble en question et n'a pas besoin d'être résolu par les autorités vaudoises.

E. 4

L'ACI allègue que, malgré la demande de pièces requise, la contribuable n'a produit aucun document fiscal démontrant qu'elle avait bénéficié des revenus et payé les charges de l'immeuble. Il ressort des déclarations produites au dossier que les parents ont déclaré une valeur locative pour l'immeuble, en précisant qu'il était utilisé à titre d'habitation principale. Certes, les parents ne devaient pas payer un impôt sur la valeur locative, étant donné qu'ils n'habitaient pas eux-mêmes l'immeuble. La contribuable bénéficiaire du logement, conformément à ce qui avait été prévu dans le pacte successoral aurait dû s'acquitter, dans le canton de Neuchâtel d'un impôt sur ce droit de jouissance ou, le cas échéant, sur les revenus locatifs. Cette question de savoir qui a payé l'impôt sur le revenu de l'immeuble n'est pas déterminante. L'intention des parties, de laisser la jouissance de l'immeuble à la contribuable figure expressément dans le pacte successoral et s'avère donc indéniable. Le fait que les parents ont eux-mêmes déduits les intérêts hypothécaires dans leur déclaration, qu'ils aient payé l'impôt sur le droit de mutation et l'impôt sur le gain immobilier ne change rien à la qualification juridique du montant litigieux. En effet la propriété foncière confère la maîtrise totale et exclusive d'un immeuble à celui qui l'acquiert, ne fût-ce qu'à titre fiduciaire (cf. arrêt du Tribunal fédéral du 15 avril 2003 in Pra 2003, p. 1139 consid. 3.3). Le droit suisse est en effet soumis au principe du numerus clausus des droits réels et ne connaît en principe pas d'autres formes de propriété que celles prévues par la loi; on ne

saurait par conséquent dissocier le pouvoir juridique de la maîtrise économique d'un droit réel (cf. Jean-Philippe Dunand, Le transfert fiduciaire: "donner pour reprendre", thèse Genève 2000, p. 25 ss; RDAF 2005 II 360, cons. 3b) en matière fiscale, ce qui rend, le propriétaire juridique débiteur vis-à-vis du fisc de l'impôt sur la fortune immobilière, du droit du mutation et de l'impôt sur les gains immobiliers, indépendamment de ce que les parties conviennent contractuellement.

E. 5

En conclusion, l'argent que la contribuable a reçu constituait la contrepartie financière de sa renonciation expresse au droit de racheter pour 145'000 fr. le bien-fonds, dont la valeur vénale était de 450'000 francs. Il constitue aussi le remboursement de la dette de 30'000 fr. contractée en 1998. L'attribution de 159'312 fr. 80 ne découle donc pas d'un acte à titre gratuit, mais d'une obligation contractuelle et ne doit donc pas être considérée comme une donation. Les décisions de taxation concernant l'impôt sur les donations et la décision sur réclamation doivent être annulées.

E. 6

Il découle des considérations qui précèdent que le recours est bien-fondé. Il est donc admis au frais de l'Etat. Agissant seule, la recourante n'a pas engagé des frais de représentation pour la présente procédure et n'a donc pas droit à des dépens (art. 49 et 55 de la loi du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative – LPA; RSV 173.36).

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