

VD_OMNI FI.2013.0082 vom 7. Mai 2014

VD Tribunal cantonal, 2014-05-07, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2013.0082

FR: VD_OMNI FI.2013.0082 du 7 mai 2014

IT: VD_OMNI FI.2013.0082 del 7 maggio 2014

Regeste

A. X. _____ Y. _____/Administration cantonale des impôts | Impôt sur les donations. Remise de dette. L'examen de la situation financière du recourant conduit à retenir que celui-ci se trouve dans une incapacité durable de rembourser les 256'000 fr. que lui a prêtés sa belle-soeur, partant insolvable. C'est dès lors à tort que l'ACI a taxé la remise de dette consentie au titre de l'impôt sur les donations, les conditions de l'art. 12 al. 2 let. d LMSD n'étant pas réalisées. Recours admis.

Erwägungen

E. 1

Interjeté dans le délai de trente jours prévu par l'art. 95 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative (LPA-VD; RSV 173.36), applicable par renvoi de l'art. 199 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; RSV 642.11) et de l'art. 53 de la loi vaudoise du 27 février 1963 concernant le droit de mutation sur les transferts immobiliers et l'impôt sur les successions et donations (LMSD; RSV 648.11), le présent recours a été déposé en temps utile. Il respecte au surplus les conditions formelles énoncées à l'art. 79 LPA-VD.

E. 2

a) Aux termes de l'art. 12 LMSD, l'impôt sur les donations est perçu en particulier sur l'acquisition entre vifs et à titre gratuit de tous les biens immobiliers, pour autant que le donateur soit domicilié dans le canton (al. 1 let. b). L'impôt est également perçu en cas de remise de dette en faveur d'un débiteur solvable (al. 2 let. d). 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 (voir exposé des motifs publiés in Bulletin du Grand Conseil [BGC] automne 1962/printemps 1963, p. 1032 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 (voir 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 §

E. 4

n° 1 p. 135, n° 18 ss, pp. 140 s; voir également Adrien Muster, Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, thèse Berne 1990, pp. 258, 297 s). En droit fiscal vaudois, la donation se caractérise par trois éléments: un acte d'attribution, à titre gratuit, procédant

d'une intention libérale (voir Danielle Yersin, L'imposition de la donation mixte, in *Revue fiscale* 1984, p. 271 ss, not. 274; Rochat, op. cit., p. 45 ss; pour le droit bernois, Muster, op. cit., pp. 294-295). b) Le recourant soutient que l'abandon de créance consenti par sa belle-soeur ne procédait nullement d'une intention libérale, mais qu'il a été dicté par la situation économique des débiteurs et visait à trouver une solution globale à la situation. Les parties ont longuement débattu dans leurs écritures sur l'existence ou non d'un animus donandi. Point n'est besoin toutefois d'épiloguer sur cette question. La loi pose en effet une présomption irréfragable qu'en cas de remise de dette à un débiteur solvable, il y a intention libérale. Ainsi, la seule question qui se pose est celle de savoir si le recourant était solvable (thèse de l'autorité intimée) ou non lors de l'abandon de créance. aa) Selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, l'insolvabilité est une notion de droit fédéral (ATF 68 II 177, JdT 1942 I 565). Le débiteur est considéré comme insolvable lorsqu'il ne dispose pas de moyens liquides suffisants pour acquitter ses dettes exigibles. Le risque de perte sur une créance résulte principalement de la solvabilité douteuse du débiteur. Celle-ci doit être évaluée sur la base des faits passés ou présents, par exemple en fonction des retards intervenus dans les paiements, de l'évolution antérieure de la situation financière, de l'état des poursuites en cours ou de la qualité des éventuelles garanties (ATF 115 Ib 55, consid. 5b). Dans ce dernier arrêt, rendu en matière commerciale, le Tribunal fédéral a aussi rappelé que certains auteurs proposaient également de juger les risques en tenant compte d'événements futurs prévisibles ou encore en considérant certains faits survenus entre la date de clôture de la période comptable et la date de l'établissement du bilan (Gérald-Charles Bourquin, *Le principe de la sincérité du bilan*, Genève 1976, p. 466/467; Christine Lochner, *La prise en considération dans les comptes annuels des événements post-clôture*, Zurich 1988, p. 182, 234/235). L'insolvabilité suppose l'incapacité durable du débiteur de satisfaire ses créanciers et de faire face à ses engagements et non pas une difficulté financière passagère (TF, arrêt 2C_709/2008 du 2 avril 2009, consid. 4.2 et les références citées). En effet, dans le droit de l'exécution forcée, comme en droit fiscal, le terme d'insolvabilité va nécessairement au-delà d'une incapacité seulement temporaire du débiteur d'honorer ses engagements financiers. Il doit s'agir d'un état permanent. Un tel état permanent peut clairement être nié sans arbitraire, lorsque le manque de moyens est causé essentiellement par une diminution de richesse en faveur de la famille (TF, arrêt 2P.67/2003, du 12 août 2003, consid. 3.3). bb) En l'occurrence, le prêt initialement consenti par D. X. _____ Y. _____ au recourant et à ses deux frères était destiné à éviter une vente forcée de leur immeuble dans des conditions défavorables. Il résulte du dossier que si la vente a effectivement pu être retardée, elle n'a pas permis de rembourser intégralement le créancier hypothécaire (BCV), ni d'ailleurs D. X. _____ Y. _____. Il est exact comme le souligne l'autorité intimée que suite à l'accord passé avec la BCV, le recourant s'est libéré d'une dette de 2'300'167 fr. dont il était avec ses deux frères solidairement responsable envers cet établissement bancaire, de sorte que sa seule dette encore en cours à cette époque portait sur le montant de 256'000 fr., correspondant au tiers de la somme prêtée par D. X. _____ Y. _____. Il convient partant d'examiner si la situation financière du recourant lui permettait de rembourser ce montant ou si, au contraire, il se trouvait dans l'incapacité durable de satisfaire son créancier conformément à la jurisprudence précitée, étant précisé que l'autorité intimée ne remet pas en question le caractère exigible de la dette au moment de son abandon par D. X. _____ Y. _____. Contrairement à ce que paraît soutenir l'autorité intimée, ce n'est pas en regard de la situation financière du recourant et de celle de son épouse que la question de l'insolvabilité du recourant doit être examinée, mais

bien de sa propre situation individuelle, sous réserve évidemment de l'abus de droit que l'autorité intimée n'invoque pas. En effet, la dette contractée auprès de D. X. _____ Y. _____ ne concernait aucunement l'épouse du recourant, lequel en était seul tenu du remboursement. Il résulte de l'examen des décisions de taxation et des déclarations d'impôt du recourant et de son épouse que les revenus du recourant se sont élevés environ à 40'000 fr. en 2006, à 66'000 fr. en 2007, à 46'000 fr. en 2008, à 32'000 fr. en 2009, à 26'000 fr. en 2010 et à 25'500 fr. en 2011. Depuis 2009, ces revenus sont uniquement composés d'une rente AVS (27'360 fr. en 2009; 21'660 fr. en 2010; 20'880 fr. en 2011) et d'une rente de 3^{ème} pilier de 4'536 francs. S'agissant de la fortune, il convient de relever que jusqu'en 2008, le recourant et son épouse n'étaient pas imposés sur la fortune. Ils l'ont été dès 2009, sur une fortune imposable de 260'000 fr., puis de 280'000 fr. en 2010 et de 163'000 fr. en 2011. Toutefois, selon les pièces produites, ces montants correspondent, sinon exclusivement, du moins dans une très large proportion à des éléments de fortune de la seule épouse du recourant. L'autorité intimée ne soutient pas le contraire. En effet, sous réserve de montants inférieurs à 6'000 fr. recensés sous le code 410 " Titres et autres placements/gains de loterie " dans la colonne réservée au recourant des déclarations d'impôt pour les années 2009 à 2011, celui-ci ne déclare aucun élément de fortune. Notamment, l'immeuble conjugal est propriété de son épouse. En définitive, il convient de retenir chez le recourant pour les années 2009 à 2011 des revenus annuels de l'ordre de 25'000 à 32'000 fr., savoir de 2'100 à 2'700 fr. par mois environ, et une fortune quasi nulle. Les revenus du recourant ne paraissent pas devoir augmenter à l'avenir, dès lors que, comme déjà indiqué, ils sont composés de sa rente AVS et d'une rente – fixe – du 3^{ème} pilier. Par ailleurs, on peut retenir qu'ils devraient se situer plutôt au niveau bas de l'échelle précitée, soit environ 2'100 fr. par mois, dès lors que la rente AVS du recourant n'a cessé de diminuer depuis 2009. Enfin, aucune pièce du dossier ne permet de retenir que la fortune du recourant est en passe d'augmenter à court ou moyen terme. L'examen de la situation financière du recourant conduit à retenir que celui-ci se trouve dans une incapacité durable de rembourser les 256'000 fr. dus à D. X. _____ Y. _____. En effet, selon l'art. 92 al. 1 ch. 9a de la loi fédérale du 11 avril 1889 sur la poursuite pour dettes et la faillite (LP; RS 281.1), les rentes AVS sont insaisissables. Cela signifie concrètement que si des procédés de poursuites étaient dirigés contre le recourant, une saisie de ses revenus ne pourrait porter au mieux que sur les rentes du 3^{ème} pilier qui lui sont servies, soit 4'536 fr. par an, et cela pour autant que la rente AVS versée au recourant lui permette de couvrir son minimum vital, ce qui paraît douteux. Ainsi, dans le meilleur des cas, il faudrait au recourant plus de 56 ans (256'000 : 4'536) pour rembourser sa dette. Un tel plan de paiement est à l'évidence inimaginable. On se trouve ainsi clairement dans une situation d'incapacité durable du recourant de satisfaire son créancier D. X. _____ Y. _____. Le recourant doit à ce titre être considéré comme insolvable. Les conditions de l'art. 12 al. 2 let. d LMSD n'étant pas réalisées, c'est à tort que l'autorité intimée a taxé l'abandon de créance consenti par la belle-soeur du recourant au titre de l'impôt sur les donations. 3. Les considérants qui précèdent conduisent à l'admission du recours et à l'annulation de la décision attaquée. Vu l'issue du litige, l'arrêt sera rendu sans frais (art. 49 al. 1 et 52 al. 1 LPA-VD). Le recourant, qui obtient gain de cause par l'intermédiaire d'un mandataire professionnel, a droit par ailleurs à des dépens à la charge de l'autorité intimée (art. 55 al. 1 LPA-VD).