

# VD\_OMNI FI.2019.0195 vom 1. Oktober 2020

VD Tribunal cantonal, 2020-10-01, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2019.0195](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2019.0195)

FR: VD\_OMNI FI.2019.0195 du 1 octobre 2020

IT: VD\_OMNI FI.2019.0195 del 1 ottobre 2020

## Regeste

A. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts | Recours formé par l'acquéreur d'un immeuble, par l'intermédiaire du notaire ayant instrumenté l'acte de vente, contre une décision sur réclamation de l'ACI confirmant le montant retenu de 1'300'000 fr. à titre d'assiette du droit de mutation découlant de ce transfert immobilier. Intitulé "Vente - donation", l'acte en cause fait état d'un prix de vente d'un montant de 1'300'000 fr., correspondant à la valeur de l'immeuble, tout en prévoyant que l'immeuble est "vendu et donné" à l'acquéreur, en référence à un avancement d'hoirie à hauteur de 325'000 fr., ce qui paraît contradictoire. L'interprétation de cet acte par l'autorité intimée, consistant à retenir que le vendeur aurait consenti au recourant une libéralité d'un montant de 325'000 fr. à titre d'avancement d'hoirie (correspondant à une donation mobilière) qui aurait été directement utilisée par ce dernier pour s'acquitter d'une partie du prix de vente de l'immeuble (par hypothèse par compensation), ne résiste pas à l'examen; il en résulte une opération à titre onéreux totalement superflue dont on ne voit pas qu'elle puisse correspondre à la réelle et commune intention des parties. Il convient bien plutôt de retenir que l'acte en cause doit être assimilé à une donation mixte, l'immeuble ayant été transféré à titre onéreux au recourant à hauteur de 975'000 fr. - correspondant à l'assiette du droit de mutation - et le solde par 325'000 fr. constituant une libéralité du vendeur en sa faveur. Admission du recours et réforme de la décision sur réclamation attaquée dans ce sens.

## Erwägungen

### E. 1

Déposé en temps utile, le recours satisfait par ailleurs aux autres conditions formelles de recevabilité (cf. art. 79 al. 1, 95 et 99 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative - LPA-VD; BLV 173.36 -, applicable par renvoi des 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; BLV 648.11 - et 199 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux - LI; BLV 642.11). Il convient en conséquence d'entrer en matière sur le fond.

### E. 2

Les parties ont l'obligation d'indiquer dans l'acte le prix réellement convenu; celui-ci est présumé représenter la valeur de l'immeuble ou du droit. [...]

### E. 5

et 6 pp. 273 s, relevant dans ce cadre que si l'autorité n'est pas liée par l'intitulé de l'acte, celui-ci constitue toutefois une présomption de la volonté de parties). c) L'avancement d'hoirie (ou avance d'hoirie) n'est pas clairement défini dans la loi. Selon Steinauer (Le droit des successions, 2 e éd., Berne 2015, n. 177 ss pp. 125 ss), il s'agit d'un acte d'attribution qui

procure à un futur héritier un avantage patrimonial en appauvrissant le de cujus, dans l'intention de favoriser l'attributaire et à titre (totalemment ou partiellement) gratuit. Une telle définition est toutefois discutée par la doctrine, s'agissant en particulier de la question de l'appauvrissement du donateur (cf. à ce propos Thévenoz/Werro, Commentaire romand / Code des obligations I [CR CO1], 2<sup>e</sup> éd., Bâle 2012 - Baddeley, Art. 239 N 38 et note de bas de page 70). Le législateur vaudois a choisi une notion économique de la donation, qui n'est pas limitée à la définition qu'en donne le droit civil. En droit fiscal vaudois, la donation se caractérise par trois éléments: un acte d'attribution, à titre gratuit, procédant d'une intention libérale (CDAP FI.2016.0146 du 13 novembre 2017 consid. 3a et les références). L'art. 12 LMSD prévoit expressément que l'impôt sur les donations est également perçu notamment en cas d'avancement d'hoirie, qu'il soit sujet au rapport ou non (al. 2 let. b). Le Tribunal fédéral a déjà eu l'occasion de relever qu'il n'était pas arbitraire de qualifier des " avances sur hoiries " de donations dès lors qu'elles contenaient à la fois les deux éléments objectifs de telles donations, soit l'acte d'attribution et la gratuité, ainsi que l'élément subjectif, soit l'intention libérale (cf. TF 2P.203/2004 du 3 novembre 2004 consid. 3.1 et les références, en application de la législation genevoise). 3. En l'espèce, l'autorité intimée a en substance retenu que le prix de vente fixé dans l'acte du 28 juin 2019 était de 1'300'000 fr. et qu'il convenait dès lors de s'en tenir à ce montant, qui correspondait à la valeur du marché, s'agissant de l'assiette du droit de mutation; elle a estimé que la libéralité de 325'000 fr. à titre d'avance d'hoirie constituait dans ce cadre une modalité de paiement de ce prix de vente respectivement qu'elle correspondait ainsi à une donation mobilière (cf. la réponse au recours, en partie reproduite sous let. D supra). Le recourant fait pour sa part valoir que la seule contre-prestation réellement effectuée en faveur du " vendeur " est de 975'000 fr., montant qui doit ainsi être retenu à titre d'assiette du droit de mutation - en tant qu'il correspond à la valeur des prestations échangées à titre onéreux (cf. l'acte de recours, en partie reproduit sous let. D supra). a) Il convient de relever d'emblée que l'autorité se réfère notamment, dans sa réponse au recours (ch. 29 et 30), à l'arrêt FI.1992.0125 rendu le 19 novembre 1993 par l'ancien Tribunal administratif (TA, auquel a succédé la cour de céans), dont il résulte en particulier que " l'art. 15 LMSD a [...] pour but de combattre l'évasion de l'impôt sur la donation en permettant au fisc de requalifier de contrat mixte une convention intitulée « vente » " et qu' " il faut en rester à ce concept étroit de la donation mixte " (consid. 5). Dans deux arrêts subséquents du 29 avril 2004 (FI.2002.0022 et FI.2003.001), le TA s'est toutefois écarté de cette interprétation " extrêmement restrictive ", qui excluait de très nombreux actes présentant une partie onéreuse et une partie gratuite - notamment les actes directement instrumentés en tant que donations mixtes (consid. 2c/aa); il est ainsi revenu à une notion " plus proche du droit civil ", en ce sens que devait être qualifié de donation mixte tout " complexe de deux actes juridiques différents, d'une part un contrat bilatéral onéreux et d'autre part une libéralité, dont l'objet est simplement la différence de valeur entre les deux prestations et qui ne comporte aucune contrepartie " (consid. 2c/bb, en référence à la définition de cette notion en droit civil par la doctrine), et a retenu qu'une telle donation mixte " devait pouvoir être soumise au droit de mutation pour sa partie onéreuse et à l'impôt sur les donations pour sa partie gratuite " (consid. 2c/cc; cf. ég. TF 2P.221/2004 du 30 juin 2005 consid. 6.2, qui se réfère à cette évolution de la jurisprudence). b) Il convient également de relever d'emblée que, tel qu'il est formulé, l'acte instrumenté le 28 juin 2019 par Me Charmey contient en quelque sorte une contradiction. Il n'est pas contesté en effet que la " valeur de l'immeuble " (au sens de l'art. 6 al. 1 LMSD, soit sa " valeur réelle " respectivement sa valeur sur le marché; cf. consid. 2b supra) s'élève à 1'300'000 francs.

Dans cette mesure, de deux choses l'une: - soit on considère (comme le fait en définitive l'autorité intimée) que, dans la mesure où le prix de vente indiqué correspond à la valeur de l'immeuble, il s'agit pour ce qui concerne cet immeuble d'un contrat de vente pur et simple (et non d'une donation mixte), la " donation " évoquée ne portant que sur les modalités de paiement de ce prix; autrement dit, le père du recourant aurait consenti à ce dernier une libéralité d'un montant de 325'000 fr. à titre d'avancement d'hoirie (correspondant à une donation mobilière), qui aurait été directement utilisée par l'intéressé pour s'acquitter d'une partie du prix de vente de l'immeuble (par hypothèse par compensation, puisque la remarque figurant dans le recours selon laquelle le montant de 325'000 fr. n'a pas été effectivement versé au recourant qui l'aurait ensuite donné à son père n'est pas contestée). En pareille hypothèse, la teneur du contrat selon laquelle le père du recourant aurait déclaré " vendre et donner [...] l'immeuble " à ce dernier (cf. ég. notamment le ch. 1 de l'acte, " l'immeuble est vendu et donné [...] ", et son intitulé, " vente - donation ") serait erronée, l'immeuble étant bien plutôt purement et simplement vendu à l'intéressé et l'avancement d'hoirie correspondant à une donation mobilière comme on vient de le voir; - soit on considère (comme le fait en définitive le recourant) qu'il s'agit d'une donation mixte (soit d'une " vente - donation " de l'immeuble au sens de l'intitulé de l'acte), comprenant d'une part un contrat bilatéral onéreux (vente) à hauteur de 975'000 fr. et d'autre part une libéralité (à titre d'avancement d'hoirie) à hauteur de 325'000 francs. En pareille hypothèse, le " prix de vente " de 1'300'000 fr. indiqué serait erroné et le recourant n'aurait pas " payé " une partie de ce prix par une avance d'hoirie (cf. ch. 4 de l'acte, en partie reproduit sous let. A supra ) - il aurait bien plutôt payé l'immeuble au prix de 975'000 fr., la différence entre ce montant et la valeur réelle de ce bien-fonds correspondant à une libéralité du vendeur. c) Cela étant, le tribunal considère que l'interprétation de l'acte en cause à laquelle a procédé l'autorité intimée ne résiste pas à l'examen dans les circonstances du cas d'espèce. Formellement, une telle interprétation consistant en substance à retenir que cet acte contiendrait une vente pure et simple ainsi qu'une donation mobilière n'est certes pas exclue; il en résulte toutefois une opération à titre onéreux (par laquelle le recourant aurait restitué à son père le montant acquis à titre d'avancement d'hoirie afin de payer une partie de l'immeuble) totalement superflue dont on ne voit pas qu'elle puisse correspondre à la réelle et commune intention des parties (cf. art. 18 CO) - étant rappelé que si l'autorité fiscale n'est pas liée par la dénomination du contrat, celle-ci constitue toutefois une présomption de la volonté de parties (cf. consid. 2b in fine supra ), et que l'intitulé de l'acte ne laisse place à aucun doute en l'occurrence quant au fait que la " vente - donation " concernait directement l'immeuble (comme indiqué par ailleurs dans cet acte). Autrement dit, les circonstances du cas d'espèce obligent, en présence d'un acte dont la teneur apparaît contradictoire, à retenir l'interprétation qu'en fait le recourant - celle retenue par l'autorité intimée, avec pour conséquence de créer en quelque sorte artificiellement une opération à titre onéreux, ayant un caractère par trop insolite (comme le serait le fait de considérer, en cas de donation pure et simple d'un immeuble, que le donateur aurait en réalité donné au donataire une somme équivalente à la valeur de cet immeuble qui lui aurait directement été restituée afin de payer le prix de l'immeuble). Certes, il aurait à l'évidence été plus opportun de distinguer dans l'acte instrumenté le 28 juin 2019 la valeur de l'immeuble (1'300'000 fr.) et son prix de vente (975'000 fr.), en précisant que le solde (325'000 fr.) était constitutif d'une libéralité (à titre d'avancement d'hoirie). Il n'en demeure pas moins que seuls sont frappés du droit de mutation les transferts immobiliers à titre onéreux (cf. art. 1 al. 1 let. a, 2 al. 1 et 7 al. 1 LMSD; Exposé des motifs précité, ad art. 1 p. 1035) et que l'on ne saurait considérer que la

part de l'immeuble correspondant à la valeur de l'avancement d'hoirie aurait été acquise à titre onéreux par le recourant dans le cas d'espèce. d) En définitive, il convient de retenir que l'acte instrumenté le 28 juin 2019 doit être assimilé à une donation mixte, l'immeuble en cause ayant été transféré à titre onéreux au recourant à hauteur de 975'000 fr. et le solde par 325'000 fr. constituant une libéralité de la part de son père en sa faveur. L'assiette du droit de mutation doit en conséquence être arrêtée à 975'000 fr., comme le soutient l'intéressé. 4. Il résulte des considérants qui précèdent que le recours doit être admis et la décision sur réclamation attaquée réformée en ce sens que l'assiette du droit de mutation (soit l' " élément imposable " au sens de la décision du 6 septembre 2019) résultant du transfert immobilier instrumenté le 28 juin 2019 s'élève à 975'000 francs. Compte tenu de l'issue du litige, le présent arrêt est rendu sans frais pour les parties (cf. art. 49 al. 1 et 52 al. 1 LPA-VD). Le recourant, qui obtient gain de cause avec le concours d'un mandataire professionnel, a droit à une indemnité à titre de dépens, dont le montant doit être arrêté à 800 fr. (cf. art. 55 al. 1 LPA-VD).

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