

## **VD\_OMNI FI.2021.0060 vom 8. Juli 2022**

VD Tribunal cantonal, 2022-07-08, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2021.0060](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2021.0060)

FR: VD\_OMNI FI.2021.0060 du 8 juillet 2022

IT: VD\_OMNI FI.2021.0060 del 8 luglio 2022

### **Regeste**

A. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts | Achat en 2012 en copropriété, chacun pour une moitié, d'un immeuble (droit de superficie) au prix de CHF 350'000. En 2019, le copropriétaire transfère sa part à la copropriétaire au prix de CHF 50'000, tout en restant codébiteur de la dette hypothécaire. Décision de perception du droit de mutation sur le montant de CHF 50'000, entrée en force. Litige relatif à l'impôt sur les donations: en qualifiant l'acte de transfert de 2019 de donation mixte, l'ACI a soumis la part constituant une libéralité à l'impôt sur les donations; la copropriétaire qui a acquis l'autre part recourt en faisant valoir que le transfert aurait dû être soumis seulement au droit de mutation, perçu sur la valeur réelle estimée conformément à l'art. 6 al. 5 LMSD. En principe, 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. En l'espèce, confirmation de l'existence (pour partie) d'une donation au vu des critères objectif (attribution sans contre-prestation équivalente, la recourante ayant acquis la part de copropriété au prix de CHF 50'000, sans reprendre la part de la dette hypothécaire de l'aliénateur, ni sur le plan externe, ni sur le plan interne; sur le plan interne, une telle reprise ne se produit pas non plus de plein droit) et subjectif (animus donandi, en l'occurrence présumé du fait que les parties à l'acte de 2019 forment un couple, même s'il n'y a pas de vie commune). Confirmation aussi de l'assiette de l'impôt sur les donations. Rejet du recours.

### **Erwägungen**

#### **E. 1**

Le présent litige a trait à l'impôt sur les donations. L'art. 53 de la loi 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) prescrit que les dispositions de la loi sur les impôts directs cantonaux relatives au droit de recours s'appliquent par analogie au recours contre les décisions sur réclamation (1 ère phrase). Pour le surplus, la loi sur la procédure administrative est applicable (2 ème phrase). Aux termes de l'art. 199 de la loi du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; BLV 642.11), le recours au Tribunal cantonal s'exerce conformément à la loi sur la procédure administrative. En l'espèce, le recours ayant été interjeté dans la forme prescrite (art. 79 de la loi cantonale du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36]) et dans le délai de 30 jours (art. 95 LPA-VD), il y a lieu d'entrer en matière sur le fond.

#### **E. 2**

Le litige porte sur la taxation de l'impôt sur les donations confirmée par l'autorité intimée dans la décision dont est recours. L'autorité intimée a retenu que l'acte de cession de la demie de l'immeuble par C. \_\_\_\_\_ à la recourante pour un prix de CHF 50'000.- comportait une part de libéralité faite à titre gratuit qui devait déclencher l'imposition au

titre de l'impôt sur les donations. La recourante estime de son côté que si, l'autorité intimée arrivait à la conclusion que le prix de cession différait de la valeur réelle de l'immeuble cédé, elle devait procéder en application de l'art. 6 al. 5 LMSD et par conséquent s'écarter du prix de vente pour fixer l'assiette imposable du droit de mutation de manière plus large, sans être légitimée ce faisant à taxer une donation. Compte tenu des griefs précités de la recourante, il importe ici d'emblée de souligner que le recours ne porte pas sur la décision de taxation au titre du droit de mutation, rendue le 21 novembre 2019 par l'autorité intimée, mais qui n'a été contestée ni par la recourante ni par C.\_\_\_\_\_. En effet, dans sa réclamation du 3 décembre 2019, la recourante mentionnait expressément « déposer une réclamation formelle contre [la] décision de taxation au titre de l'impôt sur les donation [sic] 2019 ». Lorsque la recourante soutient dans le cadre du présent recours que l'assiette du droit de mutation devrait être élargie en application de l'art. 6 al. 5 LMSD (cf. notamment la réplique de la recourante du 7 juillet 2021), son argumentation se heurte au fait que la décision concernant cet impôt est entrée en force et ne fait pas partie en l'occurrence de l'objet de la contestation.

### **E. 3**

Les bases légales applicables en l'espèce sont les suivantes. S'agissant d'abord du droit de mutation, dans la mesure où cela est utile à la bonne compréhension du litige, on rappellera qu'aux termes 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. En outre, l'art. 6 LMSD prévoit ce qui suit: " Le droit de mutation se calcule sur la valeur de l'immeuble y compris les accessoires (art. 644 CCS) [...]. Les parties ont l'obligation d'indiquer dans l'acte le prix réellement convenu; celui-ci est présumé représenter la valeur de l'immeuble [...]. Si la valeur de l'immeuble [...] n'est pas déterminée, ou si le prix convenu paraît inférieur à la valeur réelle, l'autorité de taxation l'apprécie sur la base des données qu'elle peut réunir." L'art. 7 LMSD dispose ce qui suit: "En cas de transfert d'un immeuble par donation mixte (art. 15), le droit de mutation se calcule sur la valeur des prestations échangées à titre onéreux. Le droit est réduit de moitié sur le montant correspondant aux dettes en relation directe avec l'immeuble qui sont reprises par le donataire." Pour ce qui est de l'impôt sur les donations, seul objet de la contestation (cf. supra consid. 2), l'art. 12 LMSD fixe le principe selon lequel il est perçu sur l'acquisition entre vifs et à titre gratuit notamment d'immeubles ou de parts d'immeubles situés dans le canton. Quant à l'art. 15 LMSD, intitulé "Donation mixte", sa teneur est la suivante: " Les actes juridiques 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, calculée selon les règles d'évaluation de la présente loi, à moins que les parties ne démontrent qu'elles n'ont pas entendu faire une libéralité (al. 1). Il n'y a pas donation mixte au sens de l'alinéa 1 er lorsque les seules prestations à titre onéreux consistent en la reprise par le donataire des dettes en relation directe avec l'immeuble donné (al. 2)". D'après les travaux préparatoires, l'alinéa 2 précise qu'une donation immobilière avec simple reprise de dettes en relation directe avec l'immeuble n'est pas assimilée à une donation mixte si elle ne comprend aucune autre prestation à titre onéreux. Si la dette hypothécaire reprise a une valeur inférieure à celle de l'immeuble, l'opération est assimilée à une donation et le droit de mutation n'est pas perçu. Dans le cas contraire, l'opération est assimilée à une vente (EMPL modifiant notamment la LMSD, BGC Législature 2007-2012, tome 6, Conseil d'Etat, p. 332). 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 art. 2 al. 1, 7 et 15 LMSD (arrêts FI.2005.0189 du 30 août 2006 consid. 2b, avec renvoi à la jurisprudence antérieure FI.2002.0022 et FI.2003.0011 et les références citées).

#### **E. 4**

En principe, l'appréciation fiscale se base en premier lieu sur les circonstances de droit civil, notamment les contrats conclus par les parties (arrêts du TF 2C\_780/2014 du 29 avril 2015 consid. 2.2; 2C\_628/2013 du 27 novembre 2013 consid. 2.5.1). Pour interpréter un contrat de droit civil, le tribunal doit tout d'abord s'attacher à rechercher la réelle et commune intention des parties (interprétation empirique ou subjective du contrat selon l'art. 18 al. 1 CO; ATF 140 III 86 consid. 4.1 ; 140 III 367 consid. 3.1). A cet égard, il convient de relever que l'autorité fiscale n'est pas liée par la dénomination choisie par le contribuable ou son mandataire dans l'acte civil. Cela signifie qu'elle peut s'écarter de la qualification juridique retenue par les parties pour leur acte. Sur un plan civil, le Tribunal fédéral indiquait encore récemment qu'en cas de donation mixte, les parties au contrat doivent vouloir faire une libéralité en ce sens qu'elles fixent sciemment le prix au-dessous de la valeur du marché afin que l'acheteur bénéficie gratuitement de la différence (ATF 145 III 1 consid. 3; 126 III 171 consid. 3a). Selon la jurisprudence (ATF 126 III 171 consid. 3b/cc, in : JdT 2000 I 554 ; arrêt du TF 5A\_629/2015 du 27 mars 2017, consid. 8.2.1), le point décisif est que le disposant ait voulu favoriser son cocontractant et qu'il ait connu l'avantage en question. Dans le même sens, il y a donation mixte lorsque les prestations échangées dans un contrat sont, lors de sa conclusion, de valeur différente, que les parties le savent et conviennent de faire une libéralité à celle d'entre elles qui est ainsi favorisée (Paul Piotet, *Traité de droit privé suisse*, Tome IV, *Droit successoral*, 2e éd., p. 282; Jean-Marc Rivier, *Droit fiscal suisse*, *L'imposition du revenu et de la fortune*, p. 525). Ce type de donation est donc, en quelque sorte, un complexe de deux actes juridiques différents: d'une part, un contrat bilatéral à titre onéreux, une vente et, d'autre part, une donation (Danielle Yersin, *L'imposition de la donation mixte*, in: *Revue fiscale* 1984 p. 271 ss no 6 p. 273). Lors d'une donation, l'enrichissement de l'attributaire résulte du fait que celui-ci n'a pas fourni de contre-prestation (équivalente). Un acte peut n'être que partiellement gratuit. La libéralité partiellement gratuite typique est la donation mixte (Jean-Marc Rivier, *L'impôt sur les successions et les donations: ses caractéristiques, sa nature et son champ d'application*, in: *Revue fiscale* 1996 p. 149 ss, 154). Cela étant, le droit fiscal peut définir la notion de donation différemment du droit civil et poser en particulier de manière autonome la distinction entre la donation pure et la donation mixte (v. dans ce sens, Danielle Yersin, *op. cit.*, *Revue fiscale* 1984, p. 271 ss). Dès lors, il n'est pas toujours aisé de déterminer si l'on a affaire à une donation mixte (Markus Oehrli, *Die gemischte Schenkung im Steuerrecht*, 2000, p. 13). Les critères de l'acte d'attribution entre vifs ( *Vermögenszuwendung* ), de la gratuité ( *Unentgeltlichkeit* ) et de l'*animus donandi* ( *Zuwendungswille* ) sont toutefois communs (ATF 146 II 6 consid. 7.1; 118 Ia 497 consid. 2b/aa ; arrêts TF 2C\_148/2020 du 19 janvier 2021 consid. 7.1; 2C\_32/2020 du 8 juin 2020 consid. 3.3 ; 2C\_703/2017 du 15 mars 2019 consid. 3.3.1 et les arrêts cités). Il y a donc donation reconnue sur un plan fiscal si trois conditions sont remplies: 1) un versement est effectué entre vifs, 2) à titre gratuit et 3) dans l'intention de faire une donation (*animus donandi*) (arrêts TF 2C\_148/2020 du 19 janvier 2021 consid. 7.1 ; 2C\_379/2019 du 1er mai 2020 consid. 2.1 et les références; 2C\_703/2017 du 15 mars 2019 consid. 3.3.1, in: *StE* 2019 B 22.2 Nr. 35 ). Encore récemment, le Tribunal fédéral a défini une donation mixte dans le domaine immobilier comme étant caractérisée, d'un point de vue objectif, par une disproportion entre la

prestation et la contre-prestation et, d'un point de vue subjectif, par une volonté de donation (arrêt du TF 2C\_785/2020 du 18 mars 2021 consid. 2.4.4). Le critère objectif de la gratuité de l'attribution, qui s'accompagne de l'appauvrissement du donateur et, par voie de conséquence, de l'enrichissement du donataire, est réalisé lorsque le donataire ne fournit pas de contre-prestation équivalente en faveur du donateur (ATF 146 II 6 consid. 7.1 ; Pierre-Marie Glauser, Donations consenties et reçues en matière d'impôts directs [1 ère partie], in : IFF Forum für Steuerrecht 2005, p. 252). La contre-prestation est la caractéristique de l'acte onéreux. Elle consiste généralement en espèces versées à l'aliénateur. Mais elle peut également consister en une obligation contractée par l'attributaire à l'égard de l'aliénateur, telle qu'une reconnaissance de dette, l'extinction d'une dette de l'aliénateur envers l'acquéreur, ainsi qu'en une prestation faite par l'acquéreur à un tiers pour le compte de l'aliénateur (Danielle Yersin, op. cit., Revue fiscale 1984 p. 274). Le critère subjectif de l'animus donandi signifie que le donateur doit avoir la conscience et la volonté d'effectuer une attribution à titre gratuit en faveur du donataire (ATF 146 II 6 consid. 7.1 et les références; arrêt 2C\_32/2020 du 8 juin 2020 consid. 3.3; Sieber/Oehrli, in Erbschafts- und Schenkungssteuerrrecht, 2020, § 14 p. 156 n° 52). Selon la jurisprudence, il n'y a pas d'animus donandi lorsque la prestation n'est pas effectuée librement, mais en vertu d'une obligation juridique (ATF 146 II 6 consid. 7.1; arrêts 2C\_703/2017 du 15 mars 2019 consid. 3.3.2; 2P.296/2005 du 29 août 2006, traduit in : RDAF 2006 II 501). Cette obligation juridique peut être légale, statutaire ou contractuelle (Sieber/Oehrli, op. cit., § 14 p. 157 n° 54). La donation doit donc avoir un caractère discrétionnaire: un donateur donne ce qu'il veut, à qui il veut et quand il le veut (Sieber/Oehrli, op. cit., § 14 p. 157 n° 55).

## **E. 5**

Compte tenu de ce cadre légal, le Tribunal commencera par déterminer si l'acte de cession du 29 août 2019 comporte une équivalence entre la prestation et la contre-prestation (condition objective; consid. 5 a infra), puis examinera si la condition subjective est remplie (volonté de donner; consid. 5b infra), puis traitera des griefs spécifiques de la recourante (consid. 6 infra). a) L'acte de cession en cause prévoit clairement que C. \_\_\_\_\_ cède à la recourante une demie de l'immeuble n° \*\*\*\*\* de la commune de Cudrefin pour un prix de CHF 50'000.-. Il n'est pas contesté que cette part de copropriété a été acquise de la part d'un vendeur tiers, soit au prix du marché, en 2012 pour un prix de CHF 175'000.-, c'est-à-dire la moitié du prix global de CHF 350'000.- payé à cette époque. Or, cette même part, a été cédée à la recourante pour un prix de CHF 50'000.-, soit une différence de valeur de CHF 125'000.-. Déjà à ce stade, il apparaît que les prestations échangées dans le contrat sont, lors de sa conclusion, de valeurs différentes au sens de la jurisprudence civile citée précédemment. La situation serait différente si la recourante s'était, en paiement de la part d'immeuble qu'elle a acquise, engagée à verser à C. \_\_\_\_\_ les CHF 125'000.- précités, par exemple sous forme de reprise de dette. Mais tel n'est pas le cas, à tout le moins à teneur de l'acte notarié, puisque, au contraire, les parties ont spécifiquement mentionné (Acte du 29 août 2019, ch. 4) que C. \_\_\_\_\_ restait (co)débiteur de la dette hypothécaire contractée lors de l'acquisition initiale de l'immeuble auprès de la Banque \*\*\*\*\*. A ce stade, force est de constater que les prestations de C. \_\_\_\_\_ – cédant une part d'immeuble d'une valeur vénale de CHF 175'000.- – et de la recourante – versant un montant de CHF 50'000.-, ne sont pas équivalentes. La recourante admet d'ailleurs dans son recours que les parties à l'acte « étaient parfaitement conscientes du fait que le prix de cession était inférieur à la valeur réelle de la part de copropriété » (recours, p. 2, 6 ème §). La situation juridique serait également différente si C. \_\_\_\_\_ et la recourante avaient convenu, sur le plan interne et

lors de la cession, que seule celle-ci serait la débitrice de la dette hypothécaire. Ils auraient en effet pu contractuellement conclure que, tout en restant vis-à-vis de la banque codébiteurs, seule la cessionnaire serait débitrice de cette dette dans leurs rapports internes : si le cédant devait s'acquitter de la dette en tout ou partie, il aurait un droit de recours interne pour se faire rembourser par la recourante. Or, non seulement cette dernière n'a ni allégué ni documenté une telle reprise de dette sur le plan interne, mais surtout elle indique clairement dans son recours (p. 3, 3<sup>ème</sup> §) « qu'à terme, le cédant C. \_\_\_\_\_ sera libéré de la dette hypothécaire, soit par la souscription d'un nouveau contrat au nom de A. \_\_\_\_\_ seule, soit par le remboursement de la dette hypothécaire ». Il en résulte de manière claire que lors du transfert immobilier ici en cause, les parties n'ont pas prévu, même sur le plan de leurs rapports internes, que la recourante reprenne sur sa seule tête la dette hypothécaire, mais qu'au contraire, ils devaient continuer à en être les codébiteurs tous les deux. Par surabondance, on soulignera encore qu'aucun régime légal ne prévoit une reprise automatique, de plein droit, de la dette dans les rapports internes, en cas de cession d'une part d'immeuble. Bien au contraire, l'art. 148 CO postule qu'à moins que le contraire ne résulte de leurs obligations, chacun des débiteurs solidaires doit prendre une part égale du paiement fait au créancier externe. En d'autres termes, l'art. 148 CO prévoit un règlement dans les rapports internes à parts égales, c'est-à-dire par tête (Isabelle Romy, Commentaire romand, Code des obligations I, 3<sup>ème</sup> éd., 2021, n. 2 ad art. 148 CO). Seule une convention ou la loi peut modifier cette clé de répartition. Or, le Tribunal a pu constater précédemment que les parties n'avaient pas conclu lors de la cession de convention particulière emportant reprise de dette dans leur rapports internes. Quant aux art. 832 et 834 CC, ils ne règlent que le transfert de la qualité de débiteur dans les rapports externes et les conséquences de ce transfert, n'empêchant nullement une dissociation des qualités de propriétaire du gage et de débiteur de l'obligation de garantie (ATF 132 III 166). Une cession de part d'immeuble comme en l'espèce n'emporte donc pas une cession de la qualité de débiteur dans les rapports internes. En résumé, ni le régime conventionnel, ni le régime légal ne permet en l'espèce d'admettre que la recourante aurait, ensuite de la cession du 29 août 2019, repris l'entier de la dette hypothécaire dans ses rapports internes avec C. \_\_\_\_\_. Il résulte de ce qui précède, que la recourante a été enrichie par l'acte de cession du 29 août 2019. En effet, initialement en 2012, ensuite de l'acquisition par les parties de l'immeuble ici en cause, chacun pour une demie, la situation était la suivante : C. \_\_\_\_\_ et la recourante détenaient chacun une demie de l'immeuble, soit un actif d'une valeur vénale de CHF 175'000.-, moins la moitié de la dette hypothécaire, soit à l'époque de l'acquisition CHF 132'500.- (pièce 9 du recours). Chacun détenait ainsi approximativement une valeur nette correspondant aux fonds propres de CHF 50'000.- qu'ils avaient respectivement investis dans cette acquisition, amputée des frais d'acquisition de l'immeuble. Or, après la cession intervenue en 2019, la recourante est devenue la seule propriétaire de l'entier de l'immeuble en cause, dont la valeur est à tout le moins restée de CHF 350'000.-, d'après les indications concordantes des parties. Faute pour les parties d'avoir prévu une reprise de la dette hypothécaire par la recourante, ni un contrat réglant une telle reprise dans leurs rapports internes, celle-ci disposait donc, après l'acte de cession, d'une fortune nette liée à l'immeuble en cause de l'ordre de CHF 228'000.- (soit la valeur précitée de l'immeuble moins la moitié de la dette hypothécaire lors de la cession [pièce 10 de la recourante] de CHF 242'900.-), ce qui représente incontestablement un accroissement de fortune par rapport aux fonds initialement investis de CHF 50'000.- en 2012. Il y a donc bien eu en l'espèce un appauvrissement de C. \_\_\_\_\_ et, par voie de conséquence, un

enrichissement de la recourante, réalisé car cette dernière n'a pas fourni de contre-prestation équivalente en faveur de celui-là lors de la cession de la demie de l'immeuble ici en cause. On retiendra à ce stade que l'acte du 29 août 2019 doit être qualifié d'acte mixte, compte tenu de la différence de valeur entre les prestations des parties. La condition objective de la donation posée par la jurisprudence (cf. consid. 4 supra) est ainsi remplie. S'agissant de la condition subjective, soit celle de la volonté de donner, il sied de rappeler que la recourante entretient une relation de couple, qui n'est pas contestée, avec C.\_\_\_\_\_. Il n'est au surplus pas déterminant de savoir si, comme le soutient la recourante, elle n'entretient pas avec C.\_\_\_\_\_ une relation de concubinage dès lors qu'ils n'habitent pas sous le même toit. Dans ce contexte en effet seul importe de savoir si, à raison d'une relation particulière que n'ont pas des tiers absolus, les parties à l'acte avaient un motif pour vouloir donner. En l'espèce, et incontestablement, la recourante et C.\_\_\_\_\_ entretiennent une relation suffisamment proche pour admettre qu'ils ne sont pas des tiers l'un envers l'autre. Cette relation permet déjà de présumer que la disproportion entre la prestation et la contre-prestation est liée à une volonté de donner de ce dernier. Par ailleurs, la recourante n'apporte à cet égard aucune autre explication qui permettrait d'expliquer différemment cette disproportion. Si elle indique (recours, p. 1, dernier §), certes, que cette cession a été effectuée pour éviter que la part de copropriété du cédant ne figure dans ses acquêts lors de la liquidation de son régime matrimonial, cela ne permet pas encore de contester sa volonté de donner. On ne voit pas en effet que la permutation des acquêts investis par C.\_\_\_\_\_ dans sa part d'immeuble, en dette contre la recourante puisse expliquer pourquoi, si ce n'est par volonté de l'enrichir, cette dernière n'aurait pas dû, au moins sur le plan interne, reprendre l'entier de la dette hypothécaire. Toutes les explications de la recourante quant au contexte de l'acte de cession ne permettent au surplus pas d'expliquer spécifiquement les conditions favorables auxquelles cette cession a été réalisée. Or, ce sont bien ces conditions particulières, et spécifiquement le prix de vente, qui devraient être justifiées, respectivement expliquées, pour qu'un autre motif que celui de la volonté de donner puisse être retenu. Force est de constater que la recourante n'en propose pas et qu'elle ne parvient ainsi pas à renverser la présomption selon laquelle, compte tenu de la relation de couple vécue par les parties à l'acte de cession du 29 août 2019, la disproportion entre la prestation et la contre-prestation est due à la volonté de donner de C.\_\_\_\_\_ envers la recourante. Finalement, il ne fait aucun doute, et la recourante l'admet également, que les parties à l'acte « étaient parfaitement conscientes du fait que le prix de cession était inférieur à la valeur réelle de la part de copropriété » (recours, p. 2, 6ème §). Le donataire avait ainsi non seulement la volonté mais aussi la conscience d'effectuer une prestation gratuite, comme l'exige la jurisprudence (cf. supra consid. 4). Par conséquent, il y a lieu d'admettre que la condition subjective est également remplie en l'espèce.

## **E. 6**

En tant que la recourante fait grief à l'autorité intimée de ne pas avoir majoré l'assiette imposable de la décision de taxation du droit de mutation, elle ne saurait être suivie. En effet, la décision à laquelle elle s'en prend ne fait pas partie de l'objet de la contestation (cf. supra consid. 2). Seul compte le fait que les conditions d'imposition d'une donation mixte, au titre de l'impôt sur les donations, sont remplies en l'espèce, ce que le Tribunal vient de constater. On soulignera ici cependant que l'autorité intimée a été cohérente dans sa taxation de ces deux impôts puisqu'elle a appliqué la même méthode et la même appréciation de l'état de fait dans les deux cas, traitant l'acte de donation mixte d'emblée. Il apparaît au surplus douteux – mais la question peut rester ouverte – que l'art. 6 al. 5 LMSD

puisse trouver application lorsque l'acte de transfert immobilier doit être qualifié de donation mixte. C'est bien plus lorsque, hormis le cas de la donation mixte, la valeur n'est pas déterminée ou apparaît comme inférieure à la valeur réelle de l'immeuble que l'assiette du droit de mutation doit pouvoir être rectifiée, aux conditions posées par la jurisprudence (cf. arrêt CDAP FI.2018.0042 du 7 janvier 2019 consid. 3a/bb pour des exemples de cas d'application de l'art. 6 al. 5 LMSD). Le grief de la recourante, pour autant que recevable, doit donc être rejeté.

#### **E. 7**

Enfin, la Cour souligne que le calcul de l'assiette imposable par l'autorité intimée doit être ici confirmé. En ce qui concerne la part donnée de l'immeuble, elle a été estimée conformément à l'art. 23 LMSD; cette disposition prévoit que les immeubles sont comptés au 80 % de leur estimation fiscale. Lorsque la donation ne porte pas sur l'immeuble entier, mais sur une part de celui-ci, l'estimation fiscale est réduite proportionnellement. Cette règle est également applicable en cas de donation mixte (cf. D. Yersin, op. cit., p. 277). Dans le cas particulier, l'estimation fiscale de l'immeuble était de CHF 120'000.- de telle sorte que le calcul de l'assiette de l'impôt échappe à toute critique. Le fait que le prix de revient de l'immeuble (recours, p. 1, 4<sup>ème</sup> §) soit supérieur à cette valeur ne modifie pas ce calcul dans la mesure où l'autorité fiscale n'a pas sollicité de modification de l'estimation fiscale déterminante pour le calcul de l'impôt de donation (art. 23 al. 2 LMSD a contrario). Dans ce cadre, l'autorité intimée a déduit de l'assiette imposable la part onéreuse de l'acte, à savoir le montant dont la recourante s'est reconnue débitrice vis-à-vis du cédant, soit CHF 50'000.-. En tant que la recourante demande (recours, p. 5, 1<sup>er</sup> §), en invoquant l'art. 29 LMSD, la déduction de la dette hypothécaire, elle ne saurait être suivie. En effet, faute pour les parties d'avoir prévu, au moins sur le plan de leur rapports internes, une reprise de la dette hypothécaire lors de la cession, il y a lieu de considérer qu'une telle reprise de dette n'est pas intervenue (cf. supra consid. 5a) et qu'ainsi les conditions d'application de l'art. 29 LMSD ne sont pas remplies.

#### **E. 8**

En résumé, les conditions objective et subjective permettant à l'autorité fiscale de procéder à la taxation d'une donation mixte dans le cas d'espèce étaient remplies. Non seulement une disproportion entre les prestations effectuées et reçues par la recourante a été constatée, mais la volonté et la conscience de donner de C. \_\_\_\_\_ sont admises. Il suit de ce qui précède que le recours, mal fondé, doit être rejeté et la décision attaquée confirmée. Un émolument de 2'000 fr. est mis à la charge de la recourante, qui succombe (cf. art. 49 al. 1 LPA-VD; art. 1 et 2 du tarif des frais judiciaires et des dépens en matière administrative, du 28 avril 2015 [TFJDA; BLV 173.36.5.1]). Il n'y a pas lieu d'allouer d'indemnité à titre de dépens (cf. art. 55 al. 1 LPA-VD et 10 TFJDA).