

# VD\_OMNI FI.2021.0061 vom 22. März 2022

VD Tribunal cantonal, 2022-03-22, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2021.0061](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2021.0061)

FR: VD\_OMNI FI.2021.0061 du 22 mars 2022

IT: VD\_OMNI FI.2021.0061 del 22 marzo 2022

## Regeste

A. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts, Administration fédérale des contributions | Confirmation de la décision rendue sur réclamation par l'ACI de percevoir l'impôt sur les donations auprès de la recourante, qui a attribué 200'000 Euros à une institution étrangère afin qu'elle organise un prix à son nom. L'obligation de mettre sur pied le concours constitue une charge et non une contre-prestation de nature à réduire l'assiette imposable. Le versement de 200'000 Euros constitue bien une attribution à titre gratuit. La recourante n'ayant pas agi en vertu d'une quelconque obligation, l'animus donandi ne fait pas non plus de doute. Recours rejeté.

## 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 le délai de 30 jours (art. 95 LPA-VD), il y a lieu d'entrer en matière.

### E. 2

Le litige porte sur le point de savoir si l'attribution de 200'000 Euros à B. \_\_\_\_\_ peut être qualifiée de donation imposable. a) A teneur de l'art. 12 al. 1 let. b LMSD, l'impôt sur les donations est perçu sur l'acquisition entre vifs et à titre gratuit de tous les biens mobiliers, pour autant que le donateur soit domicilié dans le canton. L'impôt est également perçu en cas de transfert, par acte entre vifs, de biens dans une fondation (art. 12 al. 2 let. a LMSD dans sa teneur en vigueur depuis le 1 er janvier 2018; auparavant, l'art. 12 al. 2 let. a LMSD visait l'affectation de biens à la création d'une fondation, par actes entre vifs). L'impôt sur les donations est dû par le donataire (art. 18 al. 2 LMSD). Le donateur est solidairement responsable pour le paiement de l'impôt dû (art. 18 al. 3 LMSD). Sont notamment exemptés de l'impôt sur les successions et sur les donations, les institutions ayant leur siège dans le canton qui se vouent, d'une manière désintéressée, à la bienfaisance, à l'éducation, à l'instruction ou à d'autres buts de pure utilité publique (art. 20 al. 1 let. d LMSD), ainsi que les personnes morales domiciliées dans les autres cantons suisses, qui ont un but de pure utilité publique, à condition que ces cantons garantissent la réciprocité (art.

20 al. 2 LMSD). Lorsque les biens dévolus par donation ou succession sont grevés d'une charge (usufruit, rente, droit d'habitation, etc.), l'estimation en est faite sans déduction de la valeur de cette charge, sauf si la constitution de celle-ci donne ou a donné lieu, directement ou indirectement, à perception d'un droit de mutation ou d'un impôt sur les successions ou les donations (art. 27 LMSD). Les procédures de taxation, de rappel du droit de mutation ou de l'impôt sur les successions et sur les donations doivent être introduites dans les dix ans dès la fin de l'année au cours de laquelle a eu lieu le transfert immobilier ou l'acte qui lui est assimilé, l'ouverture de la succession ou l'exécution de la donation (art. 77 al. 1 LMSD ). b) L'impôt sur les donations et l'impôt sur le revenu sont exclusifs l'un de l'autre (arrêt TF 2C\_148/2020 du 19 janvier 2021 consid. 7.1; Yves Noël, in *Impôt fédéral direct, Commentaire romand*, 2e éd. 2017, n° 8 ad art. 24 LIFD ). Il convient dès lors, pour interpréter la notion de donation imposable au sens de la LMSD, de se référer à la jurisprudence rendue dans le cadre de l'examen des conditions de l'exonération d'une donation en vertu de l'art. 24 let. a LIFD. En droit civil, la donation est, selon les termes de la loi, la disposition entre vifs par laquelle une personne cède tout ou partie de ses biens à une autre, sans contre-prestation correspondante (art. 239 al. 1 CO). La notion fiscale de donation ne se recoupe pas forcément entièrement avec celle du droit civil; elle peut en effet comporter des particularités en raison du but de la loi ou pour des motifs pratiques (ATF 118 Ia 497 consid. 2b/aa p. 500). Les critères de l'acte d'attribution entre vifs ( *Vermögenszuwendung* ), de la gratuité ( *Unentgeltlichkeit* ) et de l'*animus donandi* ( *Zuwendungswillen* ) sont toutefois communs (ATF 146 II 6 consid. 7.1 p. 12s. ; ATF 118 Ia 497 consid. 2b/aa p. 500; 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 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; 2A.668/2004 du 22 avril 2005 consid. 3.3, in *Archives* 76 p. 675; Andrea Opel, in *Erbschafts- und Schenkungssteuerrrecht*, 2020, § 7 p. 43 n° 12; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, *Handkommentar zum DBG*, 3e éd. 2016, n° 16 ad art. 24 DBG). c) 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 pour le don de contre-prestation en faveur du donateur (ATF 146 II 6 consid. 7.1 p. 13; 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 (arrêt TF 2P.221/2004 du 30 juin 2005 consid. 6.3; Danielle Yersin, *op. cit.*, in: *Revue fiscale* 1984 271 p. 274). La contre-prestation se distingue de la charge, qui consiste en une disposition de l'auteur de la libéralité qui oblige l'attributaire à une prestation sans conférer une créance à un intéressé (arrêt TF 2P.221/2004 du 30 juin 2005 consid. 6.3 et la référence citée à Jean-Marc Rivier, *L'impôt sur les successions et les donations: ses caractéristiques, sa nature et son champ d'application*, in: *StR* 1996 149 p.159). Elle apparaît comme une clause accessoire d'une attribution à titre gratuit, en vertu de laquelle l'attributaire assume une obligation dont le

contenu peut varier à l'infini. Elle affecte le statut des biens donnés. Elle peut avoir une valeur économique ou non. Elle se distingue de la contre-prestation dans la mesure où elle n'est pas calculée en fonction de la valeur des biens donnés et qu'elle consiste souvent en une obligation de faire ou de laisser faire quelque chose à un tiers. Elle peut être créée en faveur du donateur ou d'un tiers (arrêt TF 2P.221/2004 du 30 juin 2005 consid. 6.3). La charge crée un devoir pour le donataire sans pour autant être une contrepartie. Elle ne doit pas retirer le caractère gratuit de la donation. La charge est dans son essence qualitativement accessoire et se doit d'être objectivement moins importante que la prestation principale. La charge peut néanmoins être quantitativement importante; une charge économiquement lourde pour le donataire n'entame pas le cas le caractère gratuit de la donation si tant est qu'elle prévoit des prestations au profit de tiers (Patrick Lombardi, La charge de droit privé, in: Not@lex 2017 p.41 et les références citées, notamment l'arrêt TF 4C.346/2000 du 16 mars 2001 consid. 1). A teneur de l'art. 246 al. 3 CO, le donataire est en droit de refuser l'exécution d'une charge, en tant que la valeur de la libéralité ne couvre pas les frais et que l'excédent ne lui est pas remboursé. d) En l'occurrence, la recourante s'est incontestablement appauvrie en attribuant à fonds perdus un montant de 200'000 Euros à B.\_\_\_\_\_. L'engagement pris par B.\_\_\_\_\_ de créer un prix du nom de la recourante ne peut en effet être assimilé à une forme de sponsoring, dès lors que la recourante a consenti le versement litigieux en sa qualité de personne physique et en dehors de toute activité commerciale (cf. à ce sujet, Glauser, op. cit., p. 257; Gregory Clerc, la vie fiscale d'une œuvre d'art, aspects choisis, p. 546 in: OREF, Au carrefour des contributions, Berne 2020). On ne saurait en outre déduire de la convention signée avec B.\_\_\_\_\_ que la recourante ait remis la somme de 200'000 Euros à titre fiduciaire. En principe, les autorités fiscales peuvent en effet imputer les rapports de droit et leurs conséquences juridiques au contribuable dont le nom apparaît (cf. arrêts TF 2C\_631/2017 du 30 janvier 2019 consid. 2.1; 2C\_382/2017 du 13 décembre 2018 consid. 5.6.1 et références, in Archives 87 p. 495, RF 74/2019 p. 301; 2C\_148/2016 du 25 août 2017 consid. 8.1). Toutefois, s'il existe un rapport fiduciaire, le fisc peut exceptionnellement tenir compte de la réalité économique et ne pas prendre en considération une opération conclue au nom du contribuable, mais effectuée en réalité pour un tiers (cf. Yersin/Aubry Girardin, in Commentaire romand, Impôt fédéral direct, 2e éd. 2017, n° 62 ad remarques préliminaires art. 61, 62 LIFD). Le contribuable qui entend se prévaloir d'un tel rapport, en tant que facteur diminuant son imposition, doit en apporter la preuve. L'affirmation selon laquelle une relation juridique conclue en son propre nom l'a été pour le compte d'un tiers ne sera prise en compte que si le contribuable parvient à démontrer sans discussion possible le rapport fiduciaire (arrêts TF 2C\_864/2020 du 8 mars 2021 consid. 5.2; TF 2C\_631/2017 du 30 janvier 2019 consid. 2.1; 2C\_382/2017 du 13 décembre 2018 consid. 5.6.1 et références, in Archives 87 p. 495, RF 74/2019 p. 301; 2C\_148/2016 du 25 août 2017 consid. 8.1). Même si le contrat conclu entre la recourante et B.\_\_\_\_\_ évoque une mise à disposition (traduction de " stellt zur Verfügung "), il ne fait aucun doute que la volonté des parties, et plus particulièrement de la recourante, était de transférer les fonds nécessaires à la mise en œuvre du prix à B.\_\_\_\_\_. La convention ne réserve d'ailleurs pas la restitution des fonds en faveur de la recourante et prévoit expressément que le solde du montant transféré est définitivement acquis à B.\_\_\_\_\_. Ainsi, en l'absence de toute indication selon laquelle la recourante se réserverait la propriété des fonds précités, on doit retenir que B.\_\_\_\_\_ est bien devenue propriétaire des fonds transférés par la recourante et s'est dès lors enrichie du montant de 200'000 Euros. Contrairement en outre à ce que soutient la recourante, il n'a pas été prévu

qu'elle intervienne dans le choix du lauréat du prix, ce qui permet également d'exclure d'emblée toute contreprestation stipulée en faveur d'une tierce personne. En ce sens, les circonstances factuelles du présent litige se distinguent des faits ayant donné lieu à l'arrêt TF 2P.221/2004 du 30 juin 2005, auquel la recourante se réfère. Dans cette affaire en effet, le donateur avait imposé le versement d'une rente au donataire, de sorte que le rapport de droit avait en partie perdu de sa gratuité. Certes, à teneur de la convention du 22 décembre 2011, B.\_\_\_\_\_ est tenue d'utiliser la somme reçue pour mettre sur pied le prix A.\_\_\_\_\_ et verser annuellement un prix au lauréat. B.\_\_\_\_\_ demeure quoi qu'il en soit libre d'attribuer le prix en question, sans que la recourante n'intervienne dans le choix du lauréat, et peut même n'en attribuer aucun, si elle considère qu'aucun candidat n'atteint les exigences requises. L'autorité intimée a considéré par ailleurs à juste titre que les coûts administratifs qu'engendre la mise sur pied du prix ne peuvent être considérés comme une forme de contre-prestation, dès lors que l'organisation de tels prix entre dans ses attributions usuelles et lui permet d'atteindre son but qu'est la promotion de la science. L'engagement pris par l'OAW d'organiser le prix A.\_\_\_\_\_ est ainsi accessoire à l'attribution qui lui est faite de 200'000 Euros et constitue donc bien une charge, même si elle représente quantitativement une somme importante. La situation peut d'ailleurs être comparée à celle du financement participatif reposant sur un appel au grand public - généralement sur Internet - en vue de récolter des fonds (cf. Pascal Favrod-Coune, Crowdfunding, thèse, 2018, p. 68 ss, p. 71, § 168, p. 73, § 175). Ce mode de financement n'empêche pas que les montants versés soient qualifiés de donations, sur le plan civil comme sur le plan fiscal, lorsque le bénéficiaire ni ne propose, ni ne fournit de contrepartie en faveur des personnes qui le financent (financement participatif dit sans contrepartie ["crowddonating"], à distinguer du financement participatif avec contrepartie ["crowdsupporting"], celui sous forme de prêt ["crowdlending"] ou celui sous forme d'investissement ["crowdinvesting"]); cf. arrêt TF 2C\_44/2018 du 31 janvier 2020 consid. 8.4.2 non publié in: ATF 146 II 6; Favrod-Coune, op. cit., p. 40 ss, p. 110 ss, p. 117 s., § 271; Poletti/Miller/Eggler/Bodemann, Überlegungen zur steuerlichen Behandlung des Crowdfundings in der Schweiz, RF 71/2016 p. 820 ss, p. 825-826). Dans ce type de financement, à l'instar de ce qui résulte du versement des fonds litigieux par la recourante, l'affectation des fonds n'est pas libre mais déterminée par un projet spécifique. Par conséquent, l'engagement pris par B.\_\_\_\_\_ d'organiser le prix A.\_\_\_\_\_ constitue bien une charge accessoire à l'attribution de 200'000 Euros. Or, à teneur de l'art. 27 LMSD, lorsque les biens dévolus par donation ou succession sont grevés d'une charge, l'estimation en est faite sans déduction de la valeur de cette charge, sauf si la constitution de celle-ci donne ou a donné lieu, directement ou indirectement, à perception d'un droit de mutation ou d'un impôt sur les successions ou les donations. Tel n'est manifestement pas le cas en l'occurrence, de sorte que l'impôt sur les donations porte sur l'intégralité du patrimoine dont la recourante s'est dessaisie au profit de B.\_\_\_\_\_. e) 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 p. 13 et les références; 118 Ia 497 consid. 2b/aa p. 500; 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 p. 13; 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; 2A.668/2004 du 22 avril 2005 consid. 3.4.3). Cette obligation juridique

peut être légale, statutaire ou contractuelle (Sieber/Oehrli, in 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, in op. cit., § 14 p. 157 n° 55). En l'occurrence, l'intention de la recourante de donner la somme de 200'000 Euros ne fait pas de doute. La recourante n'a pas agi en vertu d'une obligation juridique et a elle-même spontanément expliqué l'évolution de sa fortune dans le cadre de la procédure de dénonciation spontanée en mentionnant la "donation" à B.\_\_\_\_\_. Dès lors que le versement de 200'000 Euros constitue bien une donation en faveur de B.\_\_\_\_\_, il ne se justifie pas d'examiner la qualification, de donation ou de revenu, des prix attribués ultérieurement par B.\_\_\_\_\_ et dès lors de l'application de la circulaire 43. Il n'est, partant, pas nécessaire de déterminer si les fonds alloués dans le cadre du prix A.\_\_\_\_\_ représentent une forme de rémunération a posteriori (arrêt TF 2C\_715/2007 du 28 avril 2008 consid. 2, in RDAF 2008 II 364).

### **E. 3**

La recourante voit dans l'imposition de la donation litigieuse une atteinte à l'interdiction de la double imposition, que la circulaire de l'AFC n°43 tendrait à éviter. Il y a double imposition lorsque deux États prélèvent des impôts sur les mêmes éléments du revenu ou de la fortune d'un assujetti. En l'espèce, cette problématique ne se pose pas, dès lors que l'impôt sur les donations vise l'attribution faite par la recourante à B.\_\_\_\_\_ et non les prix qui ont été décernés par B.\_\_\_\_\_ en utilisant cette ressource. Or, la circulaire de l'AFC n°43 ne vise que l'imposition des prix de concours, des prix d'honneur, des distinctions, des bourses et des contributions d'encouragement dans les domaines de la culture, du sport et des sciences. Elle n'a pas vocation à s'appliquer aux ressources qui échoient aux organisateurs desdits prix. Aucune convention de double imposition n'est pour le surplus en vigueur entre la Suisse et l'Autriche en ce qui concerne les donations, de sorte qu'il n'y a pas lieu de se demander si le pouvoir d'imposer de la Suisse pourrait être limité en vertu d'une convention internationale.

### **E. 4**

Il suit de ce qui précède que le recours, mal fondé, doit être rejeté et la décision attaquée confirmée. Un émolument de 5'000 fr. est mis à la charge de la recourante, qui succombe (cf. art. 144 al. 1 et 5 LIFD, art. 49 al. 1, 91 et 99 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. 64 al. 1 de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative [PA; RS 172.021], applicable par renvoi de l'art. 144 al. 4 LIFD; art. 55 al. 1, 91 et 99 LPA-VD).

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