

# VD\_OMNI FI.2023.0110 vom 27. März 2024

VD Tribunal cantonal, 2024-03-27, FR

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd\\_omni\\_FI.2023.0110](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2023.0110)

FR: VD\_OMNI FI.2023.0110 du 27 mars 2024

IT: VD\_OMNI FI.2023.0110 del 27 marzo 2024

## Regeste

A. \_\_\_\_\_/Administration cantonale des impôts | Recours contre une décision sur réclamation de l'ACI qui a imposé au titre de l'impôt sur les donations, une donation de 300'000 fr. pour l'année 2021 au motif que la recourante et son père auraient conclu un contrat de prêt fictif. Dans sa décision l'ACI estime que les conditions de l'évasion fiscale sont remplies. Avant d'examiner si les conditions de l'évasion fiscale sont remplies, il faut se demander comment interpréter le contrat qu'a conclu la recourante avec son père. La théorie de l'évasion fiscale ne vient en effet à s'appliquer pour requalifier un état de fait fondé sur les rapports de droits privés qu'à titre subsidiaire, notamment si ces rapports peuvent être considérés comme insolites. Constat que le contrat conclu par la recourante et son père, une fois interprété selon les règles propres du droit civil, comportait une obligation de donation de ce dernier envers sa fille. Dans ces conditions, il n'est pas nécessaire de déterminer si l'état de fait est constitutif d'une évasion fiscale. Confirmation de l'assiette de l'impôt (300'000 fr.) et du montant de l'impôt. Puisque la recourante a conclu à l'annulation de la décision entreprise et subsidiairement à la réduction du montant imposable au titre de l'impôt sur les donations, il y a lieu de rejeter son recours. Il y a cependant lieu de réformer la décision quant à la période fiscale indiquée puisque l'impôt de donation aurait dû être taxé pour la période fiscale 2022 et non pas 2021. Recours au TF rejeté le 11 septembre 2025 (9C\_243/2024).

## Erwägungen

### E. 1

Déposé dans le délai de trente jours fixé à l'art. 95 de la loi sur la procédure administrative du 28 octobre 2008 (LPA; BLV 173.36), en tenant compte des fêtes de l'art. 96 al. 1 LPA-VD, applicable par renvoi de l'art. 53 al. 1 de la loi vaudoise du 27 février 1963 concernant le droit de mutation sur les transferts immobiliers et l'impôt sur les successions et les donations (LMSD; BLV 648.11) et l'art. 199 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux (LI; BLV 642.11), le recours est intervenu en temps utile. Il est au surplus recevable en la forme. Il y a donc lieu d'entrer en matière.

### E. 2

Le litige porte sur la qualification fiscale du contrat du 21 septembre 2022 conclu entre la recourante et son père et intitulé "contrat de prêt". L'autorité intimée estime que la structure juridique choisie par les parties serait insolite et que les conditions de l'évasion fiscale seraient remplies. Elle a en conséquence requalifié l'état de fait en considérant que la recourante avait reçu une donation de son père à hauteur de 300'000 francs. De son côté, la recourante estime que son père n'a jamais eu l'intention de se dessaisir gratuitement de 300'000 fr. en sa faveur et que les conditions de l'évasion fiscale ne seraient pas remplies. Cela étant, c'est le lieu de rappeler que la Cour applique le droit d'office (art. 41 LPA-VD)

et n'est pas liée par les conclusions des parties (art. 89 al. 1 LPA-VD). Elle privilégie une application du droit objectivement correcte, au détriment de la position subjective des parties (Exposé des motifs et projet de lois sur la procédure administrative, mai 2008, p. 45). L'application d'office du droit par l'autorité de recours signifie aussi que celle-ci n'est pas liée par la motivation juridique de l'autorité inférieure (Bovay/Blanchard/Grisel Rapin, Procédure administrative vaudoise annotée, 2 e éd., Bâle 2021, n o 3.3 ad art. 41 LPA-VD).

### E. 3

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. 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. 3.32C\_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) une attribution est effectuée 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 1 er 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). 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). b) Le prêt de consommation, réglé par les art. 312 ss CO, est un contrat par lequel le prêteur s'oblige à transférer la propriété d'une somme d'argent ou d'autres choses fongibles à l'emprunteur, à charge par ce dernier de lui en rendre autant de même espèce et qualité (ATF 145 III 241 consid. 3.1 ; ATF 144 III 93 consid. 5.1.1 ; ATF 131 III 268 consid. 4.2 et les réf. citées). Ainsi, lorsque le prêt consiste en une somme d'argent, l'emprunteur doit en principe rembourser le montant reçu (Tercier/Bieri/Carron, Les contrats spéciaux, 5 e éd., Zurich 2016, n. 2527). Le prêt de consommation porte donc sur des choses fongibles . Ce contrat n'est pas nécessairement gratuit (Engel, Contrats de droit suisse, 2 e éd., Berne 2000, p. 267). Cependant, en matière civile, un intérêt n'est dû que s'il a été stipulé (art. 313 et 314 CO). Enfin, faute de terme de préavis ou de conditions (convenus), l'art. 318 CO est applicable, de sorte que l'emprunteur dispose de six semaines pour restituer dès la première réclamation du prêteur (Engel, op. cit., p. 276). Selon la jurisprudence, l'obligation de restitution de l'emprunteur est un élément essentiel du contrat; elle ne résulte pas seulement du paiement fait par le prêteur, mais de la promesse de restitution qu'implique le contrat de prêt; la remise de l'argent n'est qu'une condition de l'obligation de restituer (ATF 83 II 209 consid. 2; TF 4A\_639/2015 du 28 juillet 2016

consid. 5.1; TF 4A\_12/2013 du 27 juin 2013 consid. 2.1). c) En l'espèce, avant d'examiner, le cas échéant, si les conditions de l'évasion fiscale sont remplies, comme le soutient l'autorité intimée, il faut se demander comment interpréter le contrat qu'a conclu la recourante avec son père, au regard du cadre légal qu'entend lui appliquer l'autorité intimée. Au vu des éléments de droit civil mentionnés ci-avant, on peut admettre qu'un contrat de prêt est neutre sur un plan fiscal tant du point de vue de l'impôt sur le revenu et la fortune (permutation de fortune entre un avoir prêté et la créance en restitution) que du point de vue de l'impôt de donation, faute, compte tenu de la permutation précitée, d'un enrichissement et d'un appauvrissement respectifs. A l'inverse, le contrat de donation suppose un enrichissement et un appauvrissement et se distingue ainsi fondamentalement du prêt sur ce point. Il faut examiner si les conditions posées par le cadre légal pour l'imposition d'une donation, telles que rappelées ci-dessus sont remplies sur la base de l'état de fait civil mis en place par la recourante et son père. La théorie de l'évasion fiscale ne vient en effet à s'appliquer pour requalifier un état de fait fondé sur les rapports de droits privés, respectivement à adapter la norme aux faits (cf. sur cette équivalence, Pierre-Marie Glauser, Introduction générale, in: Glauser (éd.), *Evasion fiscale, Une approche théorique et pratique de l'Evasion fiscale*, 2010, p. 15), qu'à titre subsidiaire si, notamment, ces rapports peuvent être considérés comme insolites. Si, à l'inverse, les rapports de droit privés peuvent être interprétés, éventuellement par le biais des règles sur la simulation (art. 18 CO), pour tomber dans le champ d'application des dispositions fiscales il n'y a pas lieu de requalifier l'état de fait par une interprétation selon la théorie de l'évasion fiscale.

#### **E. 4**

a) En droit suisse des contrats, la question de savoir si les parties ont conclu un accord est soumise au principe de la priorité de la volonté subjective sur la volonté objective (ATF 144 III 93 consid. 5.2.1; 123 III 35 consid. 2b). Lorsque les parties se sont exprimées de manière concordante (échange de manifestations de volonté concordantes; übereinstimmende Willenserklärungen), qu'elles se sont effectivement comprises et, partant, ont voulu se lier, il y a accord de fait (tatsächlicher Konsens); si au contraire, alors qu'elles se sont comprises, elles ne sont pas parvenues à s'entendre, ce dont elles étaient d'emblée conscientes, il y a un désaccord patent (offener Dissens) et le contrat n'est pas conclu (ATF 144 III 93 consid. 5.2.1). Dans un premier temps, le juge doit donc rechercher la réelle et commune intention des parties (interprétation subjective), le cas échéant empiriquement, sur la base d'indices, 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 (TF 4A\_567/2013 du 31 mars 2014 consid. 5; ATF 135 II 410 consid. 3.2, SJ 2009 I 429; ATF 131 III 606 consid. 4.1, rés. in JdT 2006 I 16). Constituent des indices en ce sens non seulement la teneur des déclarations de volonté - écrites ou orales -, mais encore le contexte général, soit toutes les circonstances permettant de découvrir la volonté réelle des parties, qu'il s'agisse de déclarations antérieures à la conclusion du contrat ou de faits postérieurs à celle-ci, en particulier le comportement ultérieur des parties établissant quelles étaient à l'époque les conceptions des contractants eux-mêmes (ATF 144 III 93 consid. 5.2.2 et les arrêts cités). b) Un acte est simulé au sens de l'art. 18 CO lorsque les deux parties sont d'accord que les effets juridiques correspondant au sens objectif de leurs déclarations ne doivent pas se produire et qu'elles n'ont voulu créer que l'apparence d'un acte juridique à l'égard des tiers. Leur volonté véritable tend soit à ne produire aucun effet juridique, soit à produire un autre effet que celui de l'acte apparent; dans ce dernier cas, les parties entendent en réalité conclure un second acte dissimulé. Juridiquement inefficace d'après la

volonté réelle et commune des parties, le contrat simulé est nul tandis que le contrat dissimulé – que, le cas échéant, les parties ont réellement conclu – est valable si les dispositions légales auxquelles il est soumis quant à sa forme et à son contenu ont été observées (ATF 123 IV 61 consid. 5c/cc p. 68; TF 2C\_4A\_96/2023 du 23 mai 2023 consid. 3.2; 2C\_42/2014 du 17 octobre 2014 consid. 3.3 et les références). En matière fiscale, la simulation a le plus souvent pour but d'éviter une imposition. La nullité par le droit civil de l'acte apparent déploie alors également ses effets en matière fiscale. Les autorités fiscales sont légitimées à soumettre l'acte dissimulé à la norme fiscale pertinente et à lui donner ainsi plein effet sur le plan du droit fiscal. Les auteurs d'un acte simulé ne peuvent toutefois pas invoquer leur simulation pour échapper aux conséquences des apparences qu'ils ont créées puisqu'un tel résultat constituerait un abus de droit (TF 2C\_498/2021 consid. 6.2; TF 2C\_42/2014 du 17 octobre 2014 consid. 3.3 et les références). Selon le Tribunal fédéral, dans un cas de simulation, il n'est pas nécessaire d'analyser les conditions de l'évasion fiscale (TF 2C\_947/2010 du 5 mai 2011 consid. 2.3 et 2.4 in RDAF 2011 II 483). Selon Locher, la simulation correspond aux situations où les parties à un contrat ont mis en place une construction non conforme aux principes du droit civil, ce qui impose une requalification sur le plan civil par l'autorité fiscale, afin d'aboutir à un état de fait correspondant à la volonté des parties et adapté aux données économiques (Peter Locher, *Abschied von der "Steuerungumgehung"*, in *Archives* 87 p. 159 ss, spéc. p. 169 et p. 177). Lorsque les parties adoptent un procédé insolite, il ne s'agit pas, toujours selon cet auteur, d'un acte simulé, mais d'un contrat qu'ils ont véritablement voulu. Dès lors cependant que tant la simulation au sens de l'art. 18 CO que la théorie de l'évasion fiscale ont pour conséquence une application de la norme à un état de fait corrigé (selon la réelle et concordante volonté des parties dans le premier cas ou selon la réalité économique sous-jacente dans le second), les deux "institutions" se recoupent dans leur utilisation. Selon Cornu, lorsqu'il s'agit d'appréhender l'amortissement d'un prêt à un proche par donations successives, la simultanéité entre le prêt et le plan de donations successives pourrait légitimer une approche sous l'angle de la simulation (Laurence Cornu, *Théorie de l'évasion fiscale et interprétation économique*, thèse, Genève, Zurich, Bâle 2014, p. 306). La jurisprudence a également admis que lorsque l'abandon du prêt était déjà convenu lors de la conclusion d'un contrat de prêt (conclu dans le cadre de l'achat d'un bien immobilier), le prêt était simulé et qu'en réalité la donation était voulue dès le départ (voir dans ce sens, l'arrêt déjà cité, TF 2C\_947/2010 du 5 mai 2011 consid. 2.3 in RDAF 2011 II 483).

## **E. 5**

Dans le cas d'espèce, les différents engagements qui découlent de la convention du 21 septembre 2022 apparaissent contradictoires et questionnent la véritable nature des obligations auxquelles la recourante et son père entendaient souscrire. Ainsi par convention du 21 septembre 2022, intitulée "Contrat de prêt", la recourante et son père ont d'une part modifié les modalités d'un premier prêt de 100'000 fr. consenti à la recourante et d'autre part conclu un nouveau contrat de prêt aux termes duquel le père de la recourante s'est engagé à lui prêter la somme supplémentaire de 200'000 francs. Il y a lieu d'admettre qu'en signant cette convention, les parties étaient convenues de consolider ces deux prêts en un seul prêt, régi par la seule convention du 21 septembre 2022. Le père de la recourante a renoncé à tout intérêt sur la somme prêtée à la recourante d'un total de 300'000 francs. Les intéressés étaient surtout également convenus dès la conclusion de la convention du 21 septembre 2022 que le prêt serait amorti "à raison de (sic) d'une remise de dette annuelle de fr. 50'000.-, la première fois en 2021 ". Le nombre de remises de dettes annuelles n'est pas

indiqué. Il est déjà significatif dans ce cadre que les parties aient expressément convenu, en septembre 2022, d'amortir rétroactivement par une donation de 50'000 fr. le prêt octroyé en 2021. Tout indique en outre que le prêt sera entièrement amorti de cette manière. D'ailleurs, aucune échéance, ni obligation de remboursement ne ressort du texte du contrat. Ce dernier précise enfin qu'une somme identique (soit 300'000 fr.) a été prêtée aux deux autres sœurs de la recourante et que " ces montants ne seront pas rapportables dans la succession ". On remarquera également que le montant prétendument prêté par le père de la recourante à cette dernière n'est nullement resté sous forme liquide sur son compte bancaire mais a servi – et cela résulte aussi du contrat – à amortir une dette hypothécaire de la recourante. Cela renforce encore l'hypothèse d'une volonté commune des parties selon laquelle la recourante n'aurait jamais à rembourser ce prêt. Il résulte ainsi déjà de la volonté commune et concordante des parties qu'elles ont entendu non pas effectuer un prêt, comme le titre de leur contrat le mentionne, mais une donation dont l'exécution serait échelonnée dans le temps. Il y a lieu d'admettre qu'à teneur de la convention du 21 septembre 2022, le prêt de 300'000 fr. sera entièrement remboursé le 31 décembre 2026 après 6 amortissements successifs de 50'000 fr., le premier étant intervenu en 2021. Le père de la recourante s'est ainsi clairement engagé, dans la convention du 21 septembre 2022 à abandonner chaque année un montant de 50'000 francs. Ce faisant, il s'est obligé en faveur de sa fille qui disposait dès la signature du contrat d'un droit ferme sur les abandons futurs. Elle pouvait dès ce moment faire valoir un droit sur l'extinction de sa dette, opposable par ailleurs à tout créancier éventuel, y compris les héritiers de son père, le cas échéant. En procédant, visiblement, de manière semblable pour ses trois filles, le père de la recourante a clairement démontré une volonté de procéder à un avancement d'hoirie, sous forme de donation et pas à un prêt. Au surplus, ces amortissements ont été convenus sans limite de temps et même dès l'année précédant la conclusion de la convention. De surcroît, contrairement au créancier hypothécaire, le père de la recourante n'a demandé aucune garantie réelle sur l'immeuble de la recourante. Enfin, le contrat du 21 septembre 2022 précise qu'un montant identique a été prêté aux deux autres filles du père de la recourante et que " ces montants ne seront pas rapportables dans la succession ". En prenant le soin de renoncer au rapport en application de l'art. 626 al. 2 CC, le prêteur avait manifestement le désir d'effectuer une libéralité en faveur de la recourante au moment de conclure la convention du 21 septembre 2022. Dans le cas contraire, cette précision n'aurait aucun intérêt juridique et on comprend mal pourquoi la recourante - qui expose avoir rédigé le contrat et qui exerce la profession d'avocate - aurait pris le soin de le mentionner. A cet égard, il est piquant de constater que dans le dossier de l'autorité intimée, en annexe de la décision de taxation, est agrafée une version du contrat du 21 septembre 2022 sur lequel ne figure pas les mentions manuscrites visibles sur le contrat transmis ultérieurement et reproduit ci-avant. Force est donc d'admettre que les parties ont, après la signature du contrat, encore renforcé la rétroactivité des abandons de créances en mentionnant qu'un premier "amortissement" serait déjà effectué en 2021 à la place de 2022. Compte tenu de ce qui précède, il y a lieu d'admettre que le contrat conclu par la recourante et son père, une fois interprété selon les règles propres du droit civil, comportait une obligation de donation de ce dernier. Il y a bien eu alors un acte d'attribution entre vifs qui a eu pour conséquence un appauvrissement du donateur et un enrichissement concomitant et équivalent de la recourante. Les conditions pour reconnaître une donation imposable étaient donc remplies et c'est à juste titre que l'autorité intimée a procédé à la taxation. En effet, tout indique que le père de la recourante avait dès le départ la volonté d'abandonner sa créance issue du prêt. Dans ces conditions, il

n'est pas nécessaire de déterminer, comme l'a fait l'autorité intimée, si l'état de fait est constitutif d'une évasion fiscale.

## **E. 6**

La recourante fait grief à la décision attaquée d'avoir reconnu que les conditions de l'évasion fiscale étaient remplies et soutient en particulier que le contrat conclu n'a rien d'un procédé insolite. Selon elle, ce prêt a été conclu dans le but de se substituer au créancier hypothécaire de la recourante en octroyant un prêt sans intérêt, mais " sachant que son investissement est ainsi sûr au vu de l'immeuble propriété de la recourante qui pourra être saisi en cas de non remboursement (sic)". La recourante expose que l'autorité intimée a d'ailleurs admis pendant plusieurs années le premier contrat de prêt de 100'000 fr. et qu'elle ne pourrait pas revenir sur son appréciation à titre rétroactif. Elle explique également que le prêteur n'a jamais eu l'intention de se dessaisir de ces sommes et qu'il peut en demander la restitution à la recourante en tout temps en respectant le délai de l'art. 318 CO. Il découle de la substitution de motifs (consid. 5 ci-avant) qu'une grande partie de l'argumentation de la recourante tombe à faux. En effet, dès lors qu'il n'est pas nécessaire de déterminer si les conditions de l'évasion fiscale sont remplies, les critiques à cet égard ne sauraient prospérer. En outre, l'argument de la recourante selon laquelle l'autorité intimée ne pourrait pas revenir sur une situation qu'elle a admise antérieurement (s'agissant du premier prêt de 100'000 fr.) peut être écarté dès lors que la convention du 21 septembre 2022 réaménage les conditions relatives à ce prêt. En outre, ce faisant, la recourante semble confondre l'admission du prêt, jusqu'en 2022, et la donation par abandons de créance. Ce n'est en effet pas le prêt lui-même qui est susceptible de déclencher l'impôt de donation, mais uniquement l'abandon de créances auquel il était couplé, faisant apparaître la véritable volonté commune des parties. La recourante a produit une attestation, datée du 31 juillet 2023 et signée de ses parents, selon laquelle ces derniers ne peuvent pas se permettre de se dessaisir définitivement des montants prêtés, car ils pourraient faire face à des frais importants dans le futur, notamment en cas de dégradation de leur état de santé. Dans son recours, la recourante précise qu'il pourrait s'agir de frais de santé ou d'EMS. Les parents de la recourante exposent qu'ils ont au contraire souhaité " investir dans les immeubles, dont nos filles sont propriétaires ". Le 31 décembre 2026, les parents de la recourante seront âgés de 83 ans et de 79 ans. Or, selon les statistiques 2020-2022, l'âge moyen d'entrée en long séjour à l'EMS des résidents de 65 ans et plus est de 85,9 ans dans le canton de Vaud (Observatoire suisse de la santé, < <https://ind.obsan.admin.ch/fr/indicator/obsan/age-a-lentree-en-ems> > , consulté le 26 mars 2024). C'est dire si, à première vue, la préoccupation principale du prêteur ne paraissait pas de conserver une créance à l'encontre de sa fille pour faire face à des éventuels frais d'EMS, non établis en l'espèce. Il s'ajoute à cela qu'on ne saurait qualifier le contrat du 21 septembre 2022 "d'investissement" puisqu'il est prévu d'amortir la totalité du prêt par "remises de dettes annuelles" c'est-à-dire par abandon de créances, jusqu'à l'extinction totale de la dette. Aucun intérêt n'est comptabilisé ni même payé. L'attestation, établie par les parents de la recourante après la naissance du litige avec l'autorité fiscale, et qui est en contradiction directe avec les amortissements de créances fixés dans le contrat du 21 septembre 2022, ne saurait avoir de portée juridique en l'espèce. Il convient également d'écarter l'argument de la recourante selon laquelle le prêteur disposait de la possibilité de dénoncer le contrat de prêt en respectant le délai de l'art. 318 CO. En effet, en fixant un amortissement annuel de 50'000 fr. exécutable par remise de dettes, l'échéance du "prêt" est aisément déterminable. L'art. 318 CO ne saurait dès lors trouver application ( Christian Bovet/Alexandre Richa in Luc Thévenoz/Franz Werro (éds), Code des obligations I, Commentaire romand, 2021, n. 1

ad art. 318 CO ).

## E. 7

La recourante soutient encore que la décision de taxation aurait été effectuée de manière prématurée dès lors que les 200'000 fr. qui devaient lui être transférés par son père se trouvaient toujours sur son compte épargne au 31 décembre 2022. Elle expose également que son père n'aurait finalement amorti sa dette hypothécaire que de 150'000 fr. et que l'autorité intimée ne pourrait pas imposer plus que ce qui a été effectivement versé. a) Comme on l'a vu ( supra consid. 3), la donation est la disposition entre vifs par laquelle une personne cède toute ou partie de ses biens à une autre sans contre-prestation correspondante (art. 239 CO). Dans un arrêt déjà ancien, la cour de céans avait estimé que la dette fiscale prenait naissance à l'exécution de la libéralité et qu'une simple promesse de donner ne suffisait pas à engendrer une créance d'impôt (CDAP FI.2005.0205 du 12 avril 2007 consid. 3b). Cela étant, cet arrêt a été rendu dans un cas où la cour de céans avait estimé que nonobstant la promesse de donner, les circonstances du cas d'espèce avaient pour conséquence que les recourants n'avaient pas acquis " un droit ferme sur la créance ". Par ailleurs, l'arrêt précité se réfère de toute manière à la jurisprudence du Tribunal fédéral selon laquelle un revenu est réalisé lorsque le contribuable peut en disposer, c'est-à-dire lorsqu'un bien ou une prestation a passé en sa possession ou lorsqu'il a acquis un droit ferme à un bien ou à une prestation (ATF 113 Ib 23; ATF 105 Ib 242). Le Tribunal fédéral a également rappelé dans sa jurisprudence que lorsque le donateur s'engage envers le donataire à lui remettre gratuitement un bien et que le donataire accepte, le contrat est parfait et donne naissance à une obligation dont le donataire peut exiger l'exécution (ATF 136 III 142 consid. 3.3). En conséquence, la promesse de donner fait naître, dans le laps de temps entre la conclusion du contrat et son exécution, une dette et une créance correspondante dans le patrimoine du donateur, respectivement de la donataire. L'exécution subséquente du contrat n'enrichit plus le donataire et n'appauvrit plus le donateur (Margareta Baddeley in Luc Thévenoz/Franz Werro (éds), Code des obligations I, Commentaire romand, 2021, n. 13 ad art. 244 CO). b) En l'espèce, il y a lieu d'admettre qu'en signant le contrat du 21 septembre 2022, le donateur (à savoir le père de la recourante) a offert de céder à la donataire (à savoir la recourante) qui les a acceptés, 300'000 francs. La recourante a dès lors acquis dès cette date un droit ferme sur cette somme. Le fait que l'exécution de cette promesse de donner ait été en partie différée ou qu'elle n'ait pas encore été exécutée totalement n'enlève rien au fait que dès la conclusion du contrat, une créance de 300'000 fr. est née dans le patrimoine de la recourante envers son père et qu'une dette correspondante grève le patrimoine de son père. La cour de céans considère dès lors que la donation de 300'000 fr. a eu lieu en 2022 au moment de l'échange de volontés concordantes de la recourante et de son père à la signature du contrat du 21 septembre 2022. Sous cet angle, le grief de la recourante ne peut qu'être rejeté. c) La révocation de la promesse de donner est soumise à des conditions (cf. art. 250 CO), dont rien n'indique qu'elles soient réunies en l'espèce. La recourante ne peut pas se prévaloir du contrat subséquent, conclu le 27 novembre 2022, dont on peut par ailleurs questionner la portée puisqu'il semble avoir été établi à seule fin d'échapper à l'impôt. En effet et comme l'a indiqué à juste titre l'autorité intimée, l'impôt sur les donations frappe un événement ponctuel. La créance de la recourante étant née le 21 septembre 2022, c'est à juste titre que l'autorité intimée a fixé l'assiette imposable à 300'000 francs et n'a pas tenu compte d'un éventuel contrat subséquent. La question de savoir si la recourante, enrichie par la donation de septembre 2022, n'a pas à son tour fait une donation à son père en stipulant un nouveau contrat de prêt

le 27 novembre 2022 puis en juin 2023 peut être laissée ouverte, dès lors qu'elle est exorbitante à l'objet de la contestation. d) En revanche, on ne peut pas suivre l'autorité intimée qui a procédé à la taxation d'un impôt de donation sur la période fiscale 2021 et qui expose que cette créance serait née en 2021 puisque le contrat du 21 septembre 2022 prévoit un premier amortissement en 2021. En effet, il n'est pas possible d'établir la réelle intention des parties avant la conclusion du contrat du 21 septembre 2022 ni d'établir que la recourante aurait acquis un droit ferme sur les 300'000 fr. avant le 31 décembre 2021. La période fiscale pour l'impôt de donation n'est cependant pas matériellement déterminante puisque les barèmes de l'impôt sont restés identiques entre 2021 et 2022 (y-compris le taux communal) et que, contrairement à l'impôt sur le revenu, l'impôt de donation n'est exigible que dans les 30 jours dès la notification du bordereau provisoire ou définitif (art. 58 al. 1 LMSD). Il n'y a ainsi pas de terme général d'échéance du droit de donation. Dans ces circonstances, savoir si un impôt de donation est dû pour la période fiscale 2021 comme l'a retenu à tort l'autorité intimée ou 2022 n'a de véritable portée juridique ni sur le calcul ou le montant de l'impôt, ni sur le calcul des intérêts moratoires dus. Un problème pourrait se poser seulement si l'autorité intimée avait pris en considération pour le calcul du taux, une donation antérieure (cf. art. 30 al. 3 LMSD). Or, il résulte du dossier de l'autorité intimée que tel n'est pas le cas en l'espèce. Dans la mesure où la recourante conclut principalement à l'annulation de la décision entreprise en ce sens que la décision de taxation du 13 octobre 2022 " est définitivement annulée " et subsidiairement à la réduction du montant imposable au titre de l'impôt sur les donations, il y a lieu de rejeter son recours. Elle succombe en effet dans ses conclusions. Quoi qu'il en soit, il y aura cependant lieu de réformer la décision sur réclamation quant à la période fiscale indiquée puisque l'impôt de donation aurait dû être taxé pour la période fiscale 2022 et non pas 2021.

## **E. 8**

Il suit de ce qui précède que les conclusions du recours sont entièrement rejetées, la décision attaquée devant être réformée dans le sens du considérant 7 d), en lien uniquement avec la période fiscale. La recourante succombant en lien avec l'ensemble des griefs qu'elle a soulevés, il se justifie de lui faire supporter l'intégralité des frais de la présente cause (cf. art. 49 al. 1, 51 al. 1, 91 et 99 LPA-VD; CDAP FI.2023.0019 du 6 octobre 2023 consid. 8). Il n'y a pas lieu d'allouer de dépens (cf. 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.