

VD_OMNI FI.2023.0124 vom 22. Januar 2025

VD Tribunal cantonal, 2025-01-22, FR

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/vd_omni_FI.2023.0124

FR: VD_OMNI FI.2023.0124 du 22 janvier 2025

IT: VD_OMNI FI.2023.0124 del 22 gennaio 2025

Regeste

A. _____/Administration cantonale des impôts | Constitution en 2007 d'une société holding par un père (actionnaire majoritaire) et ses deux fils. Selon une convention d'actionnaires conclue en 2008, en cas de décès ou de retrait de l'un d'eux, les autres ont un droit d'emption sur les actions du sortant à la valeur nominale. En fait, seul le père disposait du droit d'emption. En 2017, l'un des fils a quitté le groupe et le père a racheté à la valeur nominale de 20'000 fr. ses actions dont la valeur fiscale était supérieure à 6'000'000 fr. Confirmation de l'imposition au titre de l'impôt sur les donations: en concluant avec leur père actionnaire majoritaire la convention d'actionnaires en question, les deux fils ont consenti, pour le cas où ils quitteraient le groupe, à effectuer une donation (mixte) en faveur de leur père, dans la mesure de la différence entre la valeur de substance de la participation (ou une valeur inférieure, telle que la valeur fiscale) et sa valeur nominale. Dès lors, l'actionnaire majoritaire a bien été enrichi à hauteur de la différence entre la valeur fiscale des actions cédées – avec animus donandi – par son fils et leur valeur nominale. Cette donation mixte génère un impôt dont cette différence de valeur constitue l'assiette. Confirmation également de l'amende pour soustraction à l'impôt sur les donations, fixée aux trois quarts du montant de l'impôt, le recourant ayant agi par négligence; à aucun moment, il n'a cherché à se renseigner auprès des autorités fiscales sur les conséquences de cette donation et, partant, sur son obligation éventuelle de contribuable. Rejet du recours. Recours au TF cause 9C_118/2025 Hu.

Erwägungen

E. 1

Le présent recours a trait à l'impôt sur les donations, lequel est régi par la loi cantonale 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). Aux termes de son art. 53, cette loi prévoit 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). Interjeté en temps utile (cf. art. 95 de la loi vaudoise du 28 octobre 2008 sur la procédure administrative [LPA-VD; BLV 173.36], applicable par renvoi de l'art. 199 de la loi vaudoise du 4 juillet 2000 sur les impôts directs cantonaux [LI; BLV 642.11]), le recours satisfait par ailleurs aux autres conditions formelles de recevabilité (cf. en particulier art. 140 al. 2 LIFD et 79 al. 1 LPA-VD, applicable par analogie par renvoi de l'art. 99 LPA-VD). Il y a donc lieu d'entrer en matière.

E. 2

a) La décision attaquée comporte deux aspects, qu'il importe de distinguer. Au préalable, on rappelle que, le 26 septembre 2022, le recourant s'est vu notifier, par l'autorité intimée, un

avis d'ouverture de taxation et de soustraction d'impôt sur les donations, suite à la cession, intervenue le 1^{er} août 2017, de vingt actions de E._____ . Tout d'abord, la décision attaquée confirme, au chiffre 2 de son dispositif, la décision de taxation du 7 novembre 2022 ayant trait à la donation mixte de ces vingt actions, soit un montant d'impôt de 1'029'300 francs. En second lieu, la décision réforme, au chiffre 3, la décision du 7 novembre 2022, en ce sens que l'amende de 1'029'300 fr., prononcée à l'encontre du recourant pour soustraction d'impôt sur les donations, est réduite de 25%, à un montant de 771'975 francs. La décision attaquée comporte à la fois un volet fiscal et un volet pénal. b) En tant qu'il protège le droit de l'accusé de ne pas s'incriminer lui-même (selon l'adage "nemo tenetur se ipsum accusare vel procedere"), l'art. 6 CEDH s'applique à la procédure fiscale de caractère pénal; en revanche, le contentieux qui se rapporte à la taxation fiscale n'entre pas dans le champ d'application de cette disposition; partant la maxime précitée ne vaut pas dans ce domaine (arrêts de la Cour européenne des droits de l'homme Ferrazzini c/Italie du 12 juillet 2001, Recueil 2001-VII p. 327, et J.B. c/Suisse du 3 mai 2001, Recueil 2001-III p. 455ss, RDAF 2001 II p. 1ss; ATF 121 II 257 consid. 4b p. 264; arrêt 2P.34/2004 et 2A.67/2004 du 17 février 2005 consid. 4.2). Afin d'éviter que les renseignements obtenus du contribuable dans la procédure de taxation, à laquelle il a le devoir de collaborer, puissent être utilisés pour les besoins de la procédure pénale dans laquelle l'accusé a le droit de se taire, le Tribunal statue en deux étapes: il rend un arrêt sur la taxation, avant de statuer, dans une autre section, dans une procédure séparée, sur les amendes (cf. arrêt FI.2005.0003 du 21 juin 2005). Avec l'accord des contribuables toutefois, il peut suivre une procédure unifiée et rendre un arrêt unique statuant aussi bien sur la taxation que sur les amendes (v. arrêt FI.2003.0022 et 2006.0001 du 14 juin 2007). Le Tribunal fédéral a récemment jugé que la partition de la procédure en deux étapes était respectueuse des garanties énoncées par l'art. 6 CEDH (arrêt TF 2C_613/2021 du 2 février 2022 consid. 3.2). Averti de cette possibilité dans le cas d'espèce, le recourant a expressément consenti à ce que la procédure soit conduite de manière unifiée, raison pour laquelle le Tribunal rendra un seul arrêt sur la taxation, d'une part, et le prononcé d'amende, d'autre part.

E. 3

Les dévolutions de fortune ensuite d'une succession, d'un legs, d'une donation ou de la liquidation du régime matrimonial sont exonérés de l'impôt sur le revenu (cf. art. 24 let. a de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'impôt fédéral direct [LIFD; RS 642.11] et 7 al. 4 de la loi fédérale du 14 décembre 1990 sur l'harmonisation des impôts directs des cantons et des communes [LHID; RS 642.14]). La Confédération ne dispose pas de la compétence de percevoir un impôt sur les successions ou donations; ces impôts sont donc purement cantonaux (art. 3 Cst.; arrêt TF 2C_164/2015 du 5 avril 2016 consid. 2; cf. en outre Xavier Oberson, Droit fiscal suisse, 5^e éd., Bâle 2021, §18 n. 1 p. 547). a) aa) Aux termes 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. Intitulé "Donation mixte" , l'art. 15 al. 1 LMSD a la teneur suivante: " 1 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. 2 Il n'y a pas donation mixte au sens de l'alinéa 1er lorsque les seules prestations à titre onéreux consistent en la reprise par le donataire des dettes en relation directe avec l'immeuble donné." Selon les travaux préparatoires, il ne suffit pas, pour qu'il y ait à la fois donation et vente, que le contrat soit

simplement très avantageux, il faut encore que l'on puisse constater une disproportion évidente entre le prix et la valeur objective des biens au moment de leur cession. La disproportion doit être assez grande pour que les parties, en y apportant une attention suffisante, aient dû en avoir conscience (arrêt du Tribunal administratif FI.1993.0138 du 16 mai 1994 avec réf. à BGC, printemps 1963, p. 1040). Vu l'art. 18 al. 2 LMSD, l'impôt est dû par le donataire. A teneur de l'art. 21 LMSD, pour le calcul de l'impôt sur les successions et sur les donations, les biens sont estimés, sauf disposition contraire de la présente loi, à leur valeur vénale, notamment en cas de donation, lorsque la libéralité devient effective (let. b). Aux termes de l'art. 38 al. 2 LMSD, les donations imposables qui ne font pas l'objet d'un acte authentique doivent être déclarées par les parties à l'Administration cantonale des impôts dans les trente jours qui suivent l'entrée en possession des biens par le donataire ou, au plus tard, au moment du dépôt de la prochaine déclaration d'impôt. bb) 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 (v. Bulletin du Grand Conseil [BGC] automne 1962/printemps 1963, p. 1032s., 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 l'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 (cf. Pierre Rochat, L'impôt sur les donations et la notion de donation imposable en Suisse, thèse Lausanne 1953, p. 25; Felix Richner/Walter Frei, Kommentar zum Zürcher Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz, Zurich 1996, ad § 4 ZH-ESchG, n°1 p. 135, n°18s. p. 140 s.; Adrian Muster, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, thèse Berne 1990, p. 258, 297-298). Ainsi, en droit fiscal vaudois, la donation se caractérise par trois éléments: un acte d'attribution, à titre gratuit, procédant d'une intention libérale (v. Danielle Yersin, L'imposition de la donation mixte, in : Revue fiscale 1984, p. 271 ss, 274; Rochat, op. cit., p. 45 et ss; pour le droit bernois, v. Muster, op. cit., pp. 294-295; cf. arrêts FI.2016.0146 du 13 novembre 2017 consid. 3a; FI.2012.0023 du 10 avril 2013 consid. 1b; FI.2009.0118 du 29 juin 2010 consid. 2a). Selon la jurisprudence du Tribunal administratif, reprise par la Cour de céans, une donation mixte portant sur un immeuble doit être soumise au droit de mutation pour sa partie onéreuse et à l'impôt sur les donations pour sa partie gratuite; cela 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). b) Le droit fiscal peut définir la notion de donation différemment du droit civil (voir à cet égard art. 239 al. 1 CO) et poser en particulier de manière autonome la distinction entre la donation pure et la donation mixte (voir Yersin, op. cit., 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, Zurich 2000, p. 13). S'agissant de la donation, les critères de l'acte d'attribution entre vifs (Vermögenszuwendung), de la gratuité (Unentgeltlichkeit) et de l'animus donandi (Zuwendungswille) sont toutefois communs au droit civil et au droit fiscal (ATF 146 II 6 consid. 7.1 p. 13; 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 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). 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 2C_785/2020 du 18 mars 2021 consid. 2.4.4). D'un point de vue objectif, une disproportion manifeste entre les prestations constitue un élément de la donation mixte (cf. Riccardo Varini, *Recenti sviluppi circa la donazione mista in ambito fiscale*, in : *Novità fiscali* 8/2024 p. 466 ; v. ég. arrêt TF 9C_335/2023 du 26 octobre 2023 consid. 3.7). Le Tribunal fédéral a jugé qu'en présence d'une disproportion d'au moins 25% entre la valeur de l'objet et son prix, il y avait donation mixte (arrêt 2C_785/2020 du 18 mars 2021 consid. 2.5.1; v. ég. Laetitia Fracheboud/Olivier Margraf, *Gemischte Schenkungen im Grundstückgewinnsteuerrecht*, in : *RF* 2022 p. 2 s. not. 7). Toutefois, le simple fait que le prix de vente soit inférieur à la valeur du marché ne permet pas encore de conclure à l'existence d'une donation; il importe à cet égard de tenir également compte de la situation économique générale au moment de la vente du bien (ATF 118 Ia 497 consid. 2b/bb pp. 501/502). D'un point de vue subjectif, l'élément constitutif de l'*animus donandi* signifie que le donateur doit avoir la conscience et la volonté d'effectuer une attribution en faveur du donataire (ATF 146 II 6 consid. 7.1 et les références; arrêt TF 2C_32/2020 du 8 juin 2020 consid. 3.3; cf. ég. Roman Sieber/Markus Oehrli, in : *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht* [cité: *Kommentar Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht*], Zweifel/Beusch/Hunziker [édit.], Bâle 2020, § 14 n°52). Le donateur doit avoir conscience de la disproportion entre les prestations et la volonté de favoriser le donataire (Varini, loc. cit.). L'*animus donandi* peut être présumé entre personnes proches, lorsque les autres conditions d'une donation sont réalisées (cf. TF 2C_44/2018 du 31 janvier 2020 consid. 8.5.1 non pub. in ATF 146 II 6; 2C_703/2017 du 15 mars 2019 consid. 3.3.2; 2C_294/2018 du 26 juin 2018 consid. 4.3; 2C_597/2017 du 27 mars 2018 consid. 3.1.2; v. ég. ATF 146 II 97 consid. 2.4.3 p. 105 s'agissant d'un loyer préférentiel accordé à un proche). 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; TF 9C_195/2023 du 20 février 2024 consid. 3.1; 2C_703/2017 du 15 mars 2019 consid. 3.3.2; 2P.296/2005 du 29 août 2006). Cette obligation juridique peut être légale, statutaire ou contractuelle – pour autant, dans ce dernier cas, qu'il ne s'agisse pas d'un contrat de donation (mixte) – (Sieber/Oehrli, op. cit., § 14 n° 54 p. 157). 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 n° 55). En se référant à l'art. 239 al. 3 CO, qui dispose que l'accomplissement d'un devoir moral ne constitue pas une donation, la doctrine nie aussi l'existence d'un *animus donandi* lorsqu'une personne effectue une prestation en accomplissement d'un devoir moral (arrêt TF 2C_148/2020 du 19 janvier 2021 consid. 7.4, où la question de savoir si le fait qu'une attribution a été effectuée en exécution d'un devoir moral exclut ou non l'existence d'une donation a été laissée indécise). La constitution d'un droit d'emption permettant à son bénéficiaire d'acquérir un bien à un prix manifestement inférieur à la valeur marchande, représente une donation mixte (v. Richner/Frei, op. cit., §4 ZH-ESchG n° 64 p. 155) ou une attribution pour cause de mort (cf. TF 2C_56/2008 du 17 juin 2008 consid. 2.3 s'agissant du droit accordé par le testateur d'acquérir un immeuble à un prix de 30% inférieur à la valeur fiscale; Michael Fischer/Samuel Ramp/Irina Trutmann, in : *Kommentar Erbschafts- und Schenkungs-Steuerrecht*, § 10 n°27). Dans un arrêt publié relativement ancien (ATF 98 Ia 258), le Tribunal fédéral a eu à se prononcer sur les conséquences en matière d'impôts sur

les successions ou les donations d'un contrat de société en nom collectif qui prévoyait qu'en cas de décès ou de résiliation, l'associé sortant ou ses héritiers étaient indemnisés sur la base des valeurs comptables; l'un des trois associés (appartenant à la même famille: il s'agissait d'un frère, d'une sœur et du fils du frère) avait toutefois droit, proportionnellement à sa participation au capital, à l'accroissement des réserves latentes sur les marchandises depuis telle date. Le Tribunal fédéral a considéré que le contrat de société en nom collectif pouvait avoir une nature mixte et comprendre une donation pour cause de mort ou entre vifs (consid. 2c). Le point déterminant à cet égard était de savoir si l'animus donandi existait au moment de la conclusion du contrat (consid. 3). En l'occurrence, le fait que l'associé sortant ou ses héritiers étaient indemnisés sur la base des valeurs comptables était avantageux pour les associés restants, mais cela ne constituait pas encore une donation (pour cause de mort), du moment que cette règle s'appliquait de manière générale à tous les associés. Il en allait différemment de la clause selon laquelle l'un des trois associés pouvait, en cas de sortie, bénéficier de l'accroissement des réserves latentes sur marchandises: à cet égard, cet associé se trouvait avantagé par rapport aux autres, de sorte que les autorités précédentes avaient admis à bon droit l'existence d'une donation – pour cause de mort – (consid. 3 et 4).

E. 4

a) Dans le cas d'espèce, le recourant a fondé le 22 novembre 2007, avec ses deux fils, E._____, dont il a gardé 60% du capital-actions, chacun de ces derniers possédant une part de 20%. Cette société a essentiellement pour but de développer des projets immobiliers destinés à la vente. Le 1^{er} juillet 2008, les trois actionnaires étaient convenus d'accorder, en cas de décès ou de retrait de la société de l'un d'eux, un droit d'emption sur ses actions aux autres actionnaires, à la valeur nominale. Le recourant explique que cette convention avait pour but de limiter le cercle des actionnaires, mais constituait également un moyen de fidéliser et motiver son fils C._____, avec lequel les relations avaient été jusqu'alors tendues. Le principe était, toujours selon ses explications, que C._____ avait droit à un dividende régulier tant et aussi longtemps qu'il travaillerait pour le groupe. Or, ce dernier a finalement démissionné de F._____, dont le recourant est également administrateur, le 30 mars 2017. Le but de la convention était aussi d'éviter que le recourant doive, en cas de départ de l'un de ses fils, racheter la participation à une valeur qui intégrait les revenus réalisés en lien avec les projets immobiliers. Dans son recours, le recourant explique que "même si la Convention ne le précise pas explicitement, ce droit d'emption était exigé par [lui] uniquement et ledit droit avait pour vocation à être utilisé uniquement par [lui] et non pas par les minoritaires" (recours p.

E. 8

ch. 47). Dans la réplique, le recourant tente de relativiser ce qui précède en indiquant (p. 2 ch. 6): "Ceci découle du contexte. En effet, compte tenu du réseau, des compétences et de l'expérience du recourant, il était plus probable que C._____ et/ou D._____ quittent la société que [lui]. Néanmoins, il convient de relever que la signature a été faite par les trois parties aux mêmes conditions et qu'il existait donc un caractère aléatoire lié à ce droit d'emption". En exécution de la convention précitée, C._____ a cédé le 1^{er} août 2017 au recourant vingt actions de E._____, pour un prix de vente global et forfaitaire de 20'000 francs. Or, au 31 décembre 2017, la valeur fiscale d'une action de E._____ se montait à 344'100 fr., soit 6'882'000 fr. pour un portefeuille de vingt actions. En effet, la holding détenait 22 sociétés, selon l'estimation fiscale des titres au 31 décembre 2017 du canton de ***** (où elle avait son siège à l'époque). Aucun élément du dossier n'indique que cette

valeur aurait été contestée par les actionnaires. Compte tenu de la différence entre la valeur nominale et la valeur fiscale, on retient que, d'un point de vue objectif, C. _____ a ainsi concédé au recourant une libéralité de 6'862'000 fr. (6'882'000 fr. - 20'000 fr.), à hauteur de laquelle ce dernier a été enrichi, ce qu'il ne conteste du reste pas. L'élément constitutif objectif d'une donation mixte est donc réalisé. b) Le recourant conteste en revanche qu'il puisse s'agir d'une donation (mixte), dans la mesure où C. _____ n'aurait jamais eu d'animus donandi à son égard. Il soutient qu'il était impossible pour son fils de connaître l'éventuel déséquilibre de valeur entre la prestation et la contre-prestation lors de la conclusion de la convention en 2008 et lors de la cession des actions en 2017. Selon le recourant, la présomption d'animus donandi entre proches est renversée dans le cas particulier, dès lors que son fils et lui entretiendraient des relations exclusivement professionnelles. En cédant les actions à leur valeur nominale le 1^{er} août 2017, C. _____ n'aurait fait qu'exécuter l'obligation qui était la sienne en vertu de la convention du 1^{er} juillet 2008. c) Selon l'ATF 98 Ia 258, lorsque les associés conviennent, pour le cas où l'un d'eux quitte la société, d'un mode de désintéressement de l'associé sortant (ou de ses héritiers) avantageux pour les associés restants, il n'y a pas d'intention de donner si tous les associés peuvent potentiellement bénéficier de cette réglementation (caractère aléatoire du bénéficiaire). Il en va différemment si seul l'un des associés peut en bénéficier. En l'occurrence, la convention d'actionnaires prévoit qu'en cas de sortie d'un actionnaire (pour cause de décès ou de "retrait de la société"), ceux qui restent disposent du droit d'acheter ses actions à la valeur nominale. Cette règle semble à l'avantage des associés restants. Le recourant le conteste. Le recourant allègue que, lors de la conclusion de la convention du 1^{er} juillet 2008, la valeur nominale des actions de E. _____ correspondait à leur valeur réelle ou vénale (réplique p. 3 ch. 14). Il ne prouve toutefois nullement cette allégation, en fournissant par exemple le bilan initial. Le recourant expose ensuite que la "politique" de l'entreprise était de distribuer régulièrement les dividendes, lorsqu'un projet immobilier était achevé et que les liquidités ainsi obtenues n'étaient pas nécessaires à l'autofinancement. De cette manière, la valeur des actions de E. _____ devait tendre vers la valeur nominale sur le long terme. Ces explications sont toutefois en contradiction avec les allégations du recourant mentionnées ci-dessus selon lesquelles la clause de transfert des actions à la valeur nominale devait lui permettre d'éviter de devoir racheter la participation à une valeur qui intégrait les revenus réalisés. En outre, selon les pièces produites par le recourant, la valeur (fiscale) des titres est restée constante (à 559'800 fr. par action) entre le 31 décembre 2016 (pièce no 2a) et le 31 décembre 2017 (pièce no 2b), alors que, lors d'exercices précédents (2010, 2011 et 2015 [pièces nos 1a à 1c]; on ignore ce qu'il en est de l'exercice 2017), un dividende de 1'000'000 fr. (montant total, réparti entre les trois actionnaires) a été distribué. Enfin, s'agissant d'un groupe de sociétés actif dans le domaine immobilier, la valeur de substance des titres doit tenir compte des réserves latentes sur les immeubles et devrait être bien supérieure à la valeur fiscale. On retient ainsi que, dans les circonstances de l'espèce, la constitution d'un droit d'emption permettant aux actionnaires restants de racheter les titres du sortant à leur valeur nominale est clairement à l'avantage de ceux-ci. Dans la convention du 1^{er} juillet 2008, le droit d'emption est stipulé en faveur de chacun des actionnaires restants. Dans son recours, le recourant a toutefois indiqué que c'était lui qui avait imposé ce droit d'emption – ce qui se comprend si ce droit devait lui éviter, en cas de sortie de l'un de ses fils, de devoir racheter la participation à une valeur qui intégrait les revenus réalisés en lien avec les projets immobiliers – et que ce droit avait vocation à être exercé seulement par lui. Dans la réplique, le recourant a certes tenté de relativiser ce qui

précède en se référant à la teneur littérale de la convention. Il n'en demeure pas moins qu'au regard du but du droit d'emption, on retient que celui-ci ne pouvait être exercé que par le recourant. C'est d'ailleurs ce dernier qui l'a exercé (et non D. _____) à la suite de la résiliation du contrat de travail par son fils C. _____. L'idée des parties à la convention d'actionnaires était donc la suivante. Le recourant a constitué E. _____ avec ses deux fils, qui ont souscrit chacun une part, minoritaire, du capital. De cette manière, ses fils se trouvaient associés à ses affaires et pouvaient percevoir une part des dividendes de la holding tant qu'ils étaient actifs au sein du groupe. Pour le cas où ils quitteraient le groupe, ils s'engageaient à céder à leur père leur participation et ce à sa valeur nominale. Cette réglementation en cas de sortie était clairement désavantageuse pour les deux fils, qu'elle devait inciter à rester actifs au sein du groupe. En concluant la convention d'actionnaires, les deux fils consentaient, pour le cas où ils quitteraient le groupe, à effectuer une donation (mixte) en faveur de leur père, dans la mesure de la différence entre la valeur de substance de la participation (ou une valeur inférieure, telle que la valeur fiscale) et sa valeur nominale. Par ailleurs, tant la convention du 1^{er} juillet 2008 que celle du 1^{er} août 2017 ne sauraient être assimilées à une convention passée entre tiers, comme le soutient le recourant. Au contraire, on relève que la prestation en cause, soit le transfert au recourant, à la valeur nominale de 20'000 fr., d'un portefeuille de vingt actions, valant 6'862'000 fr., est à ce point inhabituelle et disproportionnée qu'elle n'aurait pas été fournie de cette manière si le bénéficiaire avait été un tiers (voir, dans le contexte des prestations appréciables en argent, ATF 138 II 57 consid. 4.2 p. 61 s.; arrêts TF 2C_777/2019 du 28 avril 2020 consid. 5.2; 2C_177/2016 du 30 janvier 2017 consid. 4.3). Seuls les liens familiaux peuvent expliquer une pareille disproportion entre les prestations. Or, on rappelle qu'entre proches, l'animus donandi est présumé. d) Par conséquent, force est de retenir qu'ensuite de l'acte du 1^{er} août 2017, le recourant a bien été enrichi à hauteur de la différence entre la valeur fiscale des vingt actions de E. _____ cédées – avec animus donandi – par son fils C. _____ et leur valeur nominale, soit un montant de 6'862'000 francs. Cette donation mixte génère un impôt dont cette différence de valeur constitue l'assiette, conformément à l'art. 21 let. b LMSD. Au surplus, un taux de 7,5% a été appliqué à cette libéralité, conformément au barème applicable aux donations faites aux ascendants (cf. annexe à la LMSD). C'est ainsi à bon droit que la décision de taxation du 7 novembre 2022 a été confirmée par l'autorité intimée. 5. Le recourant s'en prend également à l'amende prononcée à son encontre pour soustraction à l'impôt sur les donations. On rappelle que, dans la décision attaquée, cette amende a été ramenée aux trois quarts de l'impôt soustrait, soit un montant de 771'975 francs. a) Conformément à l'art. 335 al. 2 du Code pénal suisse du 21 décembre 1937 (CP; RS 311.0), les cantons peuvent édicter des sanctions pour les infractions au droit administratif et au droit de procédure cantonaux. Le droit pénal fiscal concernant les impôts cantonaux, au nombre desquels figure l'impôt sur les successions et les donations, relève exclusivement de la compétence des cantons (ATF 112 IV 19 consid. 2b p. 23; arrêt TF 6B_327/2012 du 24 janvier 2013 consid. 1.2.2). Aux termes de l'art. 68 LMSD: " 1 Toute personne qui se soustrait au droit de mutation ou à l'impôt sur les successions et sur les donations en éludant intentionnellement ou par négligence les obligations qui lui incombent en vertu de la présente loi commet une contravention. 2 Cette contravention est réprimée par une amende pouvant atteindre cinq fois le montant du droit ou de l'impôt soustrait, indépendamment de celui-ci. 3 Le montant de l'amende est fixé d'après le degré de la faute du contrevenant. L'amende est réduite notamment en cas de déclaration du contrevenant ou de ses héritiers avant que l'infraction ait été constatée par

l'autorité fiscale." aa) En matière d'impôts directs, en droit fédéral, comme en droit cantonal, la soustraction fiscale est réalisée lorsqu'une taxation n'a pas été effectuée ou est demeurée insuffisante, parce qu'un contribuable a violé de manière fautive l'obligation qui lui est imposée par la loi de collaborer à la taxation et de renseigner l'autorité fiscale de manière exacte et complète sur tous les éléments nécessaires à une taxation correcte (cf. art. 175 LIFD et art. 242 LI). Vu l'art. 68 al. 1 LMSD, ces principes sont applicables en matière d'impôt sur les donations et la soustraction fiscale comprend trois éléments objectifs: un certain comportement du contribuable, une perte fiscale pour la communauté et le lien de causalité entre le comportement de l'auteur et la perte fiscale (Daniel Holenstein, in : *Kommentar Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht*, op. cit., § 48 n. 6; v. en matière d'impôts directs, arrêts TF 2C_11/2018 du 10 décembre 2018 consid. 10.1; 2C_449/2017 du 26 février 2019 consid. 3.1; cf. ég. Pietro Sansonetti, in : *Commentaire romand, Impôt fédéral direct*, Noël/Aubry Girardin [édit.], 2^e éd., Bâle 2017, n°7 ad art. 175 LIFD; Diane Monti, *Les contraventions fiscales en droit fiscal harmonisé*, thèse Lausanne, 2001, p. 48). La composante objective de la soustraction fiscale suppose, d'une part, que les montants non déclarés constituent des éléments imposables et, d'autre part, que ces montants soient entrés dans la sphère de disposition du contribuable (cf. arrêt TF 2C_620/2012 du 14 février 2013 consid. 3.4). Une taxation est omise à tort si l'assujetti ne déclare pas les éléments imposables et que l'administration fiscale n'a pas connaissance de la donation d'une autre manière. La soustraction fiscale par omission n'est réalisée que si l'assujetti omet de faire la déclaration avant l'expiration du délai d'imposition (Holenstein, op. cit., § 48 n. 8). L'obligation de déclaration est violée si l'assujetti a fourni des informations incorrectes (fausses ou incomplètes) ou a dissimulé des informations essentielles à l'existence et à l'étendue de l'obligation fiscale, ce qui conduit à une perte fiscale (ibid., n. 9; v. ég. Richner/Frei, op. cit., § 68 ZH-ESchG n° 17 p. 724). Quant à la condition subjective de la soustraction fiscale, elle est réalisée lorsque le contribuable a agi de manière fautive, soit intentionnellement, soit par négligence. L'auteur doit être conscient de ce que le processus qu'il a effectué a des conséquences fiscales; il doit connaître le fondement de la créance fiscale ou au moins la considérer comme possible (cf. Holenstein, op. cit., § 48 n. 10 et 11). S'il apparaît avec suffisamment de certitude que l'auteur de l'infraction savait que ses informations étaient incorrectes, la preuve de l'intention est réputée avoir été fournie. Si cette conscience est prouvée, on présume qu'il a également agi avec volonté, c'est-à-dire dans l'intention de tromper le fisc et a prévu une taxation trop faible (dol direct) ou du moins l'a acceptée (dol éventuel). Cela est particulièrement vrai si l'assujetti ne se soucie pas du tout de savoir si les informations qu'il a fournies sont exactes. Il en va de même s'il présente la déclaration fiscale incomplète préparée par son conseiller fiscal sans la vérifier (Holenstein, op. cit., § 48 n. 13). La présomption d'avoir agi volontairement ne se laisse pas facilement renverser; on peine en effet à imaginer quel autre motif pourrait conduire un contribuable à fournir au fisc des informations qu'il sait incorrectes ou incomplètes (ATF 114 Ib 27 consid. 3a; arrêt TF 2C_1221/2013 et 2C_1222/2013 du 4 septembre 2014 consid. 3.2). La soustraction par dol éventuel sera retenue à l'encontre du contribuable qui ne prévoit pas avec certitude qu'une infraction sera commise, mais croit néanmoins sérieusement que sa commission est possible et souhaite également ou du moins accepte que l'infraction soit accomplie si elle se produit (cf. Richner/Frei, op. cit., § 68 ZH-ESchG n° 28 p. 726). Concernant le point de savoir si une soustraction est intentionnelle ou procède d'une négligence, l'importance des montants en cause joue un rôle non négligeable, dès lors que l'absence d'un montant sur la déclaration

d'impôt peut d'autant plus difficilement échapper au contribuable que la somme est plus élevée (arrêt TF 2C_528/2011, 2C_530/2011 du 17 janvier 2012 consid. 2; v. é.g. Roman J. Sieber/Jasmin Malla, in : *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht*, DBG, 4 e éd., Zweifel/Beusch [édit.], Bâle 2022, n. 31 ad art. 175 LIFD). La négligence est définie par l'art. 12 al. 3 CP. Un contribuable commet une infraction par négligence lorsque, par une imprévoyance coupable, il agit sans se rendre compte ou sans tenir compte des conséquences de son acte; l'imprévoyance est coupable quand l'auteur de l'acte n'a pas utilisé des précautions commandées par les circonstances et par sa situation personnelle (v. Richner/Frei, op. cit., § 68 ZH-ESchG n° 30 p. 727) . Selon la jurisprudence, il faut poser des exigences sévères quant à la prévoyance requise: si un contribuable a des doutes sur ses droits et obligations, il doit faire en sorte de les lever ou, du moins, en informer l'autorité fiscale (arrêts TF 2C_149/2022 du 13 octobre 2022 consid. 6.1.1 et 6.1.2; 2C_664/2008 du 4 février 2009 consid. 4.3; arrêt FI.2009.0005 précité consid. 4b). bb) On l'a vu plus haut, la procédure réprimant la soustraction fiscale en matière d'impôt sur les donations est une procédure à caractère pénal à laquelle l'art. 6 CEDH est applicable (Holenstein, op. cit., *Vorbemerkungen* §§ 47-54, n° 19s., not. 25) . En tant que règle d'appréciation des preuves, la présomption d'innocence (et son corollaire, le principe *in dubio pro reo*) garantie par les art. 32 al. 1 Cst. et 6 par. 2 CEDH notamment (cette dernière disposition s'appliquant aux procédures à caractère pénal telles que celle réprimant la soustraction d'impôt; cf. ATF 140 I 68 consid. 9.2; 138 IV 47 consid. 2.6.1; arrêt TF 2C_668/2020 du 22 janvier 2021 consid. 3.1.1), signifie que le juge ne peut se déclarer convaincu d'un état de fait défavorable à l'accusé, lorsqu'une appréciation objective de l'ensemble des éléments de preuve laisse subsister un doute sérieux et insurmontable quant à l'existence de cet état de fait (cf. ATF 145 IV 154 consid. 1.1; 144 IV 345 consid. 2.2.3.3; arrêts TF 2C_872/2021 du 2 août 2022 consid. 6.1, destiné à la publication). cc) La soustraction à l'impôt est réprimée par une amende pouvant atteindre cinq fois le montant du droit ou de l'impôt soustrait (art. 68 al. 2 LMSD). La fixation de la peine ne repose pas uniquement sur le type et la gravité ou le degré de culpabilité. Au contraire, en appliquant les principes généraux de la procédure pénale, elle doit également tenir compte des motivations du contribuable, de ses antécédents et de sa situation personnelle, conformément à l'art. 47 al. 1 CP. Lors de l'évaluation de la situation du contribuable, les revenus et le patrimoine, l'état civil et les responsabilités familiales, la profession, l'emploi, l'âge et la santé sont particulièrement importants (Richner/Frei, op. cit., § 68 ZH-ESchG n° 52 p. 731). Comme en matière de soustraction aux impôts directs, le montant de l'amende est ainsi déterminé d'après la situation de l'auteur, de façon à ce que la perte à subir constitue une peine correspondant à sa culpabilité (ATF 114 Ib 27 consid. 4a p. 30/31; arrêt TF 2P.237/2001 du 6 mars 2002 consid. 6.1; arrêt FI.2006.0068 du 29 mai 2009 consid. 8; FI.1993.0126 du 17 juillet 2000 consid. 2b; cf. également la circulaire n° 21 de l'Administration fédérale des contributions, relative au rappel d'impôt et au droit fiscal pénal selon la LIFD, reproduite in : *Archives* 64 p. 539 ss, ch. 2.4). Dans la fixation de l'amende, la gravité de la faute constitue la base de la condamnation (cf. art. 68 al. 3 LMSD). Cela découle de l'importance de la composante de la culpabilité, qui est liée au montant de l'impôt éludé. D'un point de vue subjectif, le type et le degré de faute doivent également être pris en compte. La collaboration du contribuable durant la procédure de soustraction peut constituer dans une certaine mesure une circonstance atténuant le montant de l'amende (Richner/Frei, op. cit., § 68 ZH-ESchG n° 65s. p. 735s.). dd) Sous le titre "Procédure en cas d'infraction" , l'art. 71 al. 2 et 3 LMSD dispose que, lorsque l'Administration cantonale des impôts "présume" une soustraction de

l'impôt sur les successions et sur les donations, elle procède aux investigations nécessaires et fait rapport au Département des finances, qui prononce l'amende. Interpellée à ce sujet, l'autorité intimée a produit un extrait du procès-verbal de la séance du Conseil d'Etat du 9 février 1972, dont il ressort que celui-ci, se fondant sur l'art. 67 de la loi du 11 février 1970 sur l'organisation du Conseil d'Etat (LOCE; BLV 172.115), a approuvé notamment la délégation du Département des finances à l'Administration cantonale des impôts de la compétence fondée sur l'art. 71 al. 2 LMSD. Aux termes de l'art. 67 LOCE, un chef de département peut, avec l'approbation du Conseil d'Etat, déléguer à un fonctionnaire supérieur certaines compétences dans des domaines déterminés (al. 1). La chancellerie d'Etat tient un registre de ces délégations de compétences (art. 67 al. 2 LOCE). Le Tribunal fédéral a jugé qu'une délégation de compétence (il s'agissait en l'occurrence de la délégation par le Département de la formation, de la jeunesse et de la culture à la Direction de la formation professionnelle de la compétence de retirer l'autorisation de former des apprentis) basée sur cette disposition était conforme au droit, même si elle n'était pas publiée (arrêt 2C_103/2008 du 30 juin 2008 consid. 3.4).

b) aa) En l'occurrence, il est reproché au recourant d'avoir violé ses obligations de contribuable, en ne déclarant pas aux autorités fiscales la libéralité qui lui avait été faite par son fils C. _____, en exécution de la convention de vente du 1^{er} août 2017. On rappelle qu'aux termes de l'art. 38 al. 2 LMSD, les donations imposables qui ne font pas l'objet d'un acte authentique doivent être déclarées par les parties à l'Administration cantonale des impôts dans les trente jours qui suivent l'entrée en possession des biens par le donataire ou, au plus tard, au moment du dépôt de la prochaine déclaration d'impôt. Le recourant fait valoir à cet égard qu'il n'avait aucun moyen de réaliser qu'il se rendait potentiellement coupable de soustraction, dans la mesure où il se serait borné à exercer un droit d'emption conventionnel "dont les modalités étaient similaires à celles retenues dans les conventions et contrats signés avec des tiers, dans le cadre de la marche courante de ses affaires". Cette explication ne peut pas être retenue. Comme tout actionnaire ou porteur de parts, le recourant est censé connaître au moins la valeur fiscale des actions ou des parts qu'il détient, si ce n'est leur valeur réelle. Du reste, il a déclaré les actions de E. _____ pour l'impôt sur la fortune dans son canton de domicile, *****; dès lors, il en connaissait la valeur fiscale et pouvait se rendre compte de l'ampleur de la différence entre cette valeur et la valeur nominale. Par conséquent, il ne pouvait échapper au recourant qu'en exécutant l'acte du 1^{er} août 2017, son fils lui accordait, compte tenu de la cession des actions de E. _____ à leur valeur nominale, une libéralité d'un montant très important (6'862'000 francs). En ne déclarant pas ce montant aux autorités fiscales vaudoises, puisque le donateur était domicilié dans le canton de Vaud lors du transfert des actions (cf. art. 12 al. 2 let. b LMSD), le recourant s'est rendu coupable de soustraction à l'impôt sur les donations.

bb) L'autorité intimée a retenu que le recourant avait agi par négligence. A aucun moment – à tout le moins cela n'est pas allégué –, il n'a cherché à se renseigner auprès des autorités fiscales sur les conséquences de cette donation et partant, sur son obligation éventuelle de contribuable. Or, en professionnel de l'immobilier et à la tête de plusieurs sociétés actives dans ce secteur, le recourant devait se douter que la libéralité dont il avait été gratifié en exécution de l'acte du 1^{er} août 2017 allait générer une imposition. En ne cherchant pas à lever les doutes qu'il devait éprouver à cet égard, il a fait preuve d'une imprévoyance coupable, donc de négligence.

cc) Au surplus, en ramenant aux trois quarts de l'impôt soustrait le montant de l'amende, soit au final un montant de 771'975 fr., l'autorité intimée a fait une application correcte de l'art. 68 al. 2 et al. 3 LMSD. Cette quotité tient à la fois compte de la faute du recourant et de sa

situation personnelle. L'amende s'inscrit dès lors dans le cadre légal et n'est pas fondée sur des critères étrangers à l'art. 47 CP; en outre, l'autorité intimée a clairement apprécié les éléments tant à charge qu'à décharge du recourant. Compte tenu de ces différents éléments et du fait que le tribunal de céans ne sanctionne que l'excès ou l'abus du pouvoir d'appréciation, l'amende prononcée ne peut être que confirmée. 6. Les considérants qui précèdent conduisent le Tribunal à rejeter le recours et à confirmer la décision attaquée. Les frais de justice seront mis à la charge du recourant, ce dernier succombant (cf. art. 49 al. 1, 91 et 99 LPA-VD). Pour le même motif, l'allocation de dépens n'entre pas en ligne de compte (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.